



UNIVERSITA' DELLA CALABRIA
Dipartimento di Scienze Aziendali e Giuridiche

Dottorato di Ricerca in
Impresa, Stato e Mercato

CICLO
XXVI

IL DIVIETO DI AIUTI DI STATO IN AMBITO COMUNITARIO E
LA SUA APPLICAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

Settore Scientifico Disciplinare IUS/12

Coordinatore: Ch.mo Prof. Nicola Fiorita

Supervisore/Tutor: Ch.ma Prof.ssa Claudia Fava

Dottorando: Dott.ssa Barbara Iacoi

INDICE

INTRODUZIONE	6
--------------	---

PARTE PRIMA

GLI AIUTI DI STATO NELLA NORMATIVA COMUNITARIA

CAPITOLO PRIMO

LA NOZIONE DI AIUTI DI STATO IN AMBITO COMUNITARIO: *RATIO* DELLA DISCIPLINA E INDIVIDUAZIONE DELLA FATTISPECIE

1. La <i>ratio</i> della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato: la tutela della libertà di concorrenza tra le imprese e la creazione di un mercato comune europeo.	8
2. Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario: una nozione “ ampia ” di carattere generale.	13
3. I requisiti di identificazione di un aiuto di Stato: il c.d. criterio VIST.	17
3. 1. Il vantaggio economico per l’impresa beneficiaria.	19
3. 1. 1. Il beneficiario effettivo dell’aiuto e la nozione di “ impresa ” in ambito comunitario e nazionale.	21
3. 2. L’incidenza sugli scambi intracomunitari.	23
3. 3. La selettività o specificità dell’aiuto.	27
3. 4. Il trasferimento di risorse pubbliche.	30
4. Le diverse forme di aiuti di Stato.	31
5. Il principio di incompatibilità degli aiuti di Stato e sue deroghe: le disposizioni normative dell’art. 107 TFUE.	33
6. Gli aiuti compatibili “ <i>de jure</i> ”.	36

7. Gli aiuti compatibili su decisione della Commissione Europea o del Consiglio di Stato: l'art. 107, paragrafo 3, del TFUE.	39
8. Gli aiuti di Stato nei servizi di interesse economico generale: la sentenza <i>Altmark</i> .	44

CAPITOLO SECONDO

IL POTERE DI CONTROLLO DELLA COMMISSIONE EUROPEA E IL RECUPERO DEGLI AIUTI DICHIARATI INCOMPATIBILI

1. La riserva di competenza a favore della Commissione Europea.	47
2. La distinzione degli aiuti nella prospettiva del controllo della Commissione Europea: gli aiuti preesistenti e gli aiuti di nuova istituzione.	50
3. Il controllo della Commissione Europea sugli aiuti “ esistenti ”.	56
4. La procedura di controllo sugli aiuti “ nuovi ”: l'obbligo di notifica e la clausola di « <i>standstill</i> ».	61
4. 1. L'avvio della procedura di indagine formale e la decisione finale assunta dalla Commissione.	66
5. Gli aiuti illegali e quelli attuati in modo abusivo.	70
6. Le categorie di aiuti di Stato esenti dall'obbligo di notifica: il Regolamento generale di esenzione per categoria n. 800/2008.	76
6. 1. Gli aiuti “ <i>de minimis</i> ”.	79
7. L'ordine di recupero di un aiuto imposto dalla Commissione Europea.	81
7. 1. L'efficacia diretta delle decisioni “ negative ” della Commissione Europea negli ordinamenti giuridici nazionali: la sentenza della Cassazione n. 17564 del 2002.	85
7. 2. La possibilità di rinvio al diritto interno per il recepimento delle decisioni della Commissione Europea.	90
8. I limiti al recupero dell'aiuto.	92

8. 1. I principi generali del diritto comunitario e in particolare la tutela del legittimo affidamento del contribuente.	92
8. 2. La decadenza nell'esercizio dell'ordine di recupero.	97
9. Il fondamentale ruolo del giudice nazionale nel recupero degli aiuti erogati.	99
9. 1. Il recupero di aiuti su richiesta di terzi (asseritamente) danneggiati.	101
9. 2. La sospensione cautelare di cui all'art. 47 <i>bis</i> del D. Lgs. n. 546 del 1992: una tutela limitata per i contribuenti.	105
9. 2. 1. La tutela cautelare nel procedimento di recupero di aiuti di Stato da moratoria.	113
10. La tutela del contribuente dinanzi ai giudici comunitari: l'azione di annullamento.	116
11. La tutela del beneficiario dell'aiuto, e delle imprese concorrenti, dinanzi allo Stato: l'azione di risarcimento danni.	117

PARTE SECONDA

GLI AIUTI DI STATO IN MATERIA TRIBUTARIA

CAPITOLO TERZO

LA DISCIPLINA DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI E LA COMPATIBILITÀ CON LE DISPOSIZIONI COMUNITARIE

1. Una particolare tipologia di aiuti di Stato: gli aiuti fiscali.	120
2. La problematica distinzione tra aiuti fiscali e misure generali.	122
3. Il controverso requisito della selettività.	125
3. 1. La sperimentazione in Italia delle Zone Franche Urbane.	130
4. La compatibilità comunitaria degli aiuti fiscali: le agevolazioni tributarie.	135
4. 1. I tributi di scopo o parafiscali.	138
5. L'introduzione di un criterio giuridico di differenziazione tra aiuti fiscali e misure generali: il principio di capacità contributiva.	140

6. Recupero di aiuti fiscali incompatibili e possibile contrasto con il giudicato nazionale.	142
6. 1. Il caso della società <i>Lucchini</i> .	146
6. 2. Riferimenti alle sentenze <i>Köbler, Kühne & Heitz e Kapferer</i> .	151
6. 3. La sentenza <i>Olimpiclub</i> : l’affermazione della sovranità europea e i limiti esterni al giudicato (la c.d. <i>ultrattività</i>).	154

CAPITOLO QUARTO

LE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE ALLE SOCIETA’ COOPERATIVE E LA QUESTIONE DEI CONDONI IVA DEL 2002: DUE CASI OPPOSTI DI AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE POSTE AL VAGLIO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

1. Le agevolazioni a favore delle società cooperative e i dubbi sulla loro compatibilità con i principi comunitari: la decisione della Corte di Cassazione.	160
2. Il rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione alla Corte di Giustizia Europea: le questioni di merito.	161
2. 1. Le questioni di metodo.	163
3. Il problema del “ giusto ” rapporto tra gestione mutualistica e lucrativa: valutazione caso per caso o assunzione di una decisione “ a priori ”.	165
4. La pronuncia della Corte di Giustizia in merito all’art. 11 del D.P.R. n. 601/1973: la compatibilità delle agevolazioni fiscali alle cooperative con la normativa sugli aiuti di Stato.	168
5. La questione dei condoni IVA del 2002 concessi dalla Repubblica Italiana.	170
6. Il recepimento della sentenza della Corte di Giustizia da parte della Cassazione: le diverse interpretazioni della Sezione Tributaria e delle Sezioni Unite.	175

7. Effetti concreti della dichiarazione di incompatibilità comunitaria dei condoni Iva del 2002.	178
CONCLUSIONI	182
BIBLIOGRAFIA	186

INTRODUZIONE

Il presente lavoro è finalizzato all'analisi dell'istituto del divieto di aiuti di Stato previsto in ambito comunitario che, nel corso degli ultimi anni, ha indubbiamente costituito l'oggetto di un ampio ed acceso dibattito tra dottrina e giurisprudenza, non solo nazionale ma anche comunitaria.

La maggiore attenzione verso tale tema si è manifestata anche a causa dell'attuale situazione di crisi economico – finanziaria che i Paesi dell'Unione Europea si trovano ad affrontare, considerato il fondamentale ruolo dello strumento degli aiuti di Stato in un contesto del genere, al fine di risollevere l'economia dei Paesi che si trovano maggiormente in difficoltà.

Da un punto di vista metodologico, l'argomento è stato affrontato secondo una duplice prospettiva; nella prima, è stata analizzata la disciplina comunitaria di riferimento, che ha permesso di porre le basi per un'attenta analisi; nella seconda, invece, l'attenzione si è concentrata sugli effetti prodotti, dalla disciplina sugli aiuti di Stato, in ambito fiscale.

Più in particolare, nella prima parte dell'esposizione, si è cercato di delineare il quadro giuridico di riferimento della disciplina, oltre che lo scenario economico e sociale in cui essa trova compiuta applicazione.

L'analisi ha permesso di individuare la *ratio legis* della normativa e di evidenziare quanto lo strumento del divieto degli aiuti Stato si sia rivelato decisivo nell'ambito del processo di integrazione europea, al fine di poter conseguire uno sviluppo armonioso delle attività economiche e contribuire alla realizzazione di un mercato comune europeo, caratterizzato da un regime di libera concorrenza tra le imprese che vi operano.

Il primo capitolo è stato interamente dedicato all'individuazione, con relativo commento, delle disposizioni in materia di aiuti di Stato contemplate dai Trattati, oltre che dagli atti normativi (decisioni, comunicazioni, regolamenti, raccomandazioni) emanati dagli organi decisivi comunitari (Commissione e Consiglio). Essendo emersa la mancanza, in seno ai Trattati comunitari, di una specifica definizione di “ aiuti di Stato ”, lo studio è proseguito con l'analisi dei

requisiti, desumibili dalla prassi decisionale della Commissione Europea oltre che dalle pronunce della Corte di Giustizia, in presenza dei quali una specifica misura agevolativa possa qualificarsi come aiuto di Stato, per poi concludersi con l'approfondimento delle deroghe al generale divieto di concedere aiuti.

Nel secondo capitolo, sono stati invece esaminati gli aspetti procedurali relativi al controllo sugli aiuti di Stato, evidenziando il decisivo ruolo svolto dalla Commissione Europea; ci si è soffermati, altresì, sulla complessa questione del recupero degli aiuti dichiarati incompatibili e sugli effetti prodotti, nell'ambito degli ordinamenti giuridici nazionali, soprattutto in merito alla necessaria tutela del principio del legittimo affidamento del contribuente, sul quale traslano le conseguenze relative all'erogazione della misura vietata.

La seconda sezione, che costituisce il fulcro vero e proprio della trattazione, ha permesso di individuare gli effetti prodotti dalla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato in ambito tributario. Ciò in quanto, tra le misure suscettibili di costituire aiuti di Stato, idonei a falsare i meccanismi concorrenziali, quelle di carattere tributario sono senz'altro le più rilevanti.

La seconda sezione, specularmente alla prima, si compone di due capitoli.

Nel primo, sono stati esaminati i particolari istituti del diritto tributario (agevolazioni e tributi di scopo) che, in virtù di loro specifiche caratteristiche, si prestano maggiormente ad entrare in conflitto con il divieto sancito dalle norme comunitarie, ed è stata evidenziata la difficoltà di operare una netta distinzione tra le misure di carattere generale e gli aiuti fiscali veri e propri. Infine, sono stati esposti due casi di agevolazioni fiscali, concesse nel nostro ordinamento giuridico, ossia quello delle misure fiscali a favore delle società cooperative e quello dei condoni Iva del 2002, ritenute, nel primo caso compatibili, nel secondo invece qualificate come aiuti di Stato vietati.

La finalità del presente lavoro può, quindi, riassumersi nella necessità di identificare l'esatto approccio metodologico che consenta di distinguere correttamente gli aiuti fiscali vietati dalle misure di carattere generale che, diversamente, non possono considerarsi tali, oltre che evidenziare lo scarso rilievo che la Commissione Europea attribuisce al principio di legittimo affidamento del contribuente, nei casi in cui sia disposto l'ordine di recupero di un aiuto.

PARTE PRIMA

GLI AIUTI DI STATO NELLA NORMATIVA COMUNITARIA

CAPITOLO PRIMO

LA NOZIONE DI AIUTI DI STATO IN AMBITO COMUNITARIO: *RATIO* DELLA DISCIPLINA E INDIVIDUAZIONE DELLA FATTISPECIE

SOMMARIO: 1. La *ratio* della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato: la tutela della libertà di concorrenza tra le imprese e la creazione di un mercato comune europeo. – 2. Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario: una nozione “ampia” di carattere generale. – 3. I requisiti di identificazione di un aiuto di Stato: il c.d. criterio VIST. – 3. 1. Il vantaggio economico per l’impresa beneficiaria. – 3. 1. 1. Il beneficiario effettivo dell’aiuto e la nozione di “impresa” in ambito comunitario e nazionale. – 3. 2. L’incidenza sugli scambi intracomunitari. – 3. 3. La selettività o specificità dell’aiuto. – 3. 4. Il trasferimento di risorse pubbliche. – 4. Le diverse forme di aiuti di Stato. – 5. Il principio di incompatibilità degli aiuti di Stato e sue deroghe: le disposizioni normative dell’art. 107 TFUE. – 6. Gli aiuti compatibili “*de jure*”. – 7. Gli aiuti compatibili su decisione della Commissione Europea o del Consiglio di Stato: l’art. 107, paragrafo 3, del TFUE. – 8. Gli aiuti di Stato nei servizi di interesse economico generale: la sentenza *Altmark*.

1. La *ratio* della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato: la tutela della libertà di concorrenza tra le imprese e la creazione di un mercato comune europeo.

La disciplina degli aiuti di Stato rappresenta una delle poche tematiche di carattere fiscale che sono affrontate in modo diretto nell’ambito del diritto comunitario, in generale, e dei Trattati comunitari in particolare. Ma, ancor prima di analizzare i risvolti prodotti da tale disciplina in materia tributaria¹, si ritiene opportuno nonché doveroso analizzarne la portata comunitaria, a partire dall’analisi della normativa e del suo ambito di applicazione fino a giungere, in un secondo

¹ Nel corso del presente lavoro, la trattazione della disciplina relativa agli aiuti di Stato nell’ambito della materia tributaria, sarà effettuata nella *Parte Seconda* e, più specificamente, a partire dal terzo capitolo.

momento, all'individuazione del ruolo delle istituzioni comunitarie coinvolte, con particolare riferimento alla Commissione Europea, per la quale è prevista una specifica riserva di competenza.

Poste le suddette premesse, un importante aspetto, dalla cui analisi non si può prescindere, al fine di una esauriente disamina della questione, è quello inerente alla individuazione della *ratio legis* della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato.

E' ormai risaputo che, il processo di integrazione europea, a cui si è dato formalmente avvio a partire dalla ratifica del Trattato di Roma del 1957 che ha portato alla costituzione della Comunità Economica Europea (oggi U. E.), è stato finalizzato, sin dall'origine, alla realizzazione di uno spazio comune, senza frontiere interne per gli Stati, contraddistinto dalla libera circolazione delle merci e dei fattori di produzione e, nell'ambito del quale, le imprese, anche di differenti Paesi, potessero competere tra di loro secondo i principi della libera concorrenza. E' in questo scenario che la disciplina degli aiuti di Stato trova una sua precisa collocazione. L'individuazione della *ratio legis* ci riconduce, in un certo senso, dritti al cuore del Trattato istitutivo della CEE e alle scelte politiche che furono fatte inizialmente dagli Stati contraenti.

Il Trattato comunitario prevedeva, rispettivamente agli articoli 2 e 3, gli obiettivi che l'originaria CEE si proponeva di perseguire ², nonché i mezzi tramite i quali giungere al conseguimento dei fini prefissati ³. Tra questi ritroviamo anche la libera concorrenza ⁴.

² Gli obiettivi originari, per il raggiungimento dei quali fu istituita la Comunità Economica Europea, sono enunciati, nell'ambito del Trattato CE, all'articolo 2. Questo, nella sua versione consolidata, dispone testualmente: “ *La Comunità ha il compito di promuovere nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli articoli 3 e 4, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri*”.

³ I mezzi tramite i quali giungere al perseguimento degli obiettivi comunitari di cui all'art. 2 del TCE sono elencati nell'ambito dell'art. 3 dello stesso Trattato. Questo prevede testualmente quanto segue: “ *Ai fini enunciati all'articolo 2, l'azione della Comunità comporta, alle condizioni e secondo il ritmo previsti dal presente trattato:*

E' agevole intuire che, affinché la concorrenza svolga il suo ruolo di “ ordinatore dell'economia ”, la stessa non deve essere né limitata, né falsata da interventi di natura privata o pubblica che favoriscano o penalizzino alcune imprese rispetto ad altre.

Si può quindi comprendere la necessità, da parte del legislatore comunitario, di introdurre delle disposizioni normative che, oltre a prevedere divieti ai comportamenti anticoncorrenziali delle imprese ⁵, ne prevedessero altri relativi a comportamenti anticoncorrenziali degli Stati.

Tali disposizioni normative sono attualmente inserite nella parte terza del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, intitolata “ *Politiche e azioni interne dell'Unione* ” e, nello specifico, al Titolo VII: “ *Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul riavvicinamento delle legislazioni* ”, Capo I “ *Regole di concorrenza* ”, Sezione 2 “ *Aiuti concessi dagli Stati* ”. Trattasi delle disposizioni previste dagli articoli 107, 108, 109 del TFUE ⁶.

In definitiva, l'introduzione della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato è derivata dalla necessità di impedire che gli eventuali interventi effettuati da uno Stato membro, a favore di alcune imprese o di determinati settori di attività,

-
- a) il divieto, tra gli Stati membri, dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative all'entrata e all'uscita delle merci come pure di tutte le altre misure di effetto equivalente;
- b) una politica commerciale comune;
- c) un mercato interno caratterizzato dall'eliminazione, fra gli Stati membri, degli ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali;
- d) misure riguardanti l'ingresso e la circolazione delle persone, come previsto dal titolo IV;
- e) una politica comune nei settori dell'agricoltura e della pesca;
- f) una politica comune nel settore dei trasporti;
- g) un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno. ”

⁴ Con il Trattato di Lisbona del 2007, che ha modificato il Trattato dell'UE e il Trattato che istituiva la Comunità Economica Europea (rinominato Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea), i c.d. “ pilastri ” enunciati nel precedente Trattato sono stati aboliti, mentre si è provveduto ad un riparto di competenze tra l'Unione e gli Stati membri, oltre che ad un rafforzamento del principio democratico e della tutela dei diritti fondamentali. Ciò anche attraverso l'attribuzione alla Carta di Nizza del medesimo valore giuridico dei Trattati.

Il Trattato di Lisbona è entrato ufficialmente in vigore a partire dal 1° dicembre 2009.

⁵ Le disposizioni comunitarie rivolte alle imprese e finalizzate alla tutela della libera concorrenza sono previste nell'ambito del Titolo VII, Capo I, Sezione Prima del TFUE, agli articoli dal 101 al 106 (ex articoli 81 – 86 del TCE). Trattasi di norme relative alle intese, all'abuso di posizione dominante ed alle concentrazioni.

⁶ Le norme relative alla disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato sono state rinumerate con la ratifica del Trattato di Lisbona nel 2007, entrato in vigore il 1° Gennaio 2009. Con il Trattato di Maastricht del 1993, tali norme erano previste dagli articoli 87, 88, 89 e, ancor prima, con il Trattato di Roma del 1957, dagli articoli 92, 93 e 94.

potessero influenzare artificiosamente le condizioni degli scambi ed alterare in tal modo la concorrenza.

Una situazione del genere avrebbe prodotto, quale conseguente esito, un aumento delle discriminazioni a danno delle imprese appartenenti ad un altro Stato membro, incidendo in modo pregiudizievole sulla libera circolazione di beni e servizi tra gli Stati aderenti all'Unione. La disciplina si ritiene anche complementare al regime del mercato interno di uno Stato, dato che, il sostegno finanziario pubblico può rafforzare la competitività delle imprese nazionali, sia sul mercato nazionale (rendendo difficile l'introduzione sul mercato di imprese di altri Paesi comunitari), sia nelle esportazioni⁷.

Inoltre, l'identificazione della *ratio legis*, non può avvenire senza tener conto del processo di accentuazione dei profili "solidaristici" e di "socialità" che ha interessato i Trattati dell'Unione Europea nel corso degli anni e che, sotto vari profili e con diversa efficacia, ha contribuito a delineare i tratti di quella che viene comunemente chiamata la costituzione economica europea⁸.

Il rinnovato interesse verso i c.d. valori "sociali", nell'ambito del progressivo processo di integrazione europea, si può facilmente evincere dalla lettura congiunta degli articoli 3 e 6 del Trattato UE.

Il primo di questi pone in evidenza la funzione strumentale che viene attribuita alla "creazione di uno spazio senza frontiere" rispetto all'obiettivo del "progresso economico e sociale", in un quadro di "sviluppo equilibrato e sostenibile" con "un elevato livello di occupazione".

Il secondo, invece, evidenzia l'importanza che, nell'instaurazione di un mercato comune senza frontiere interne, viene attribuita al rispetto dei diritti dell'uomo in generale⁹, volendo lasciare intendere che essi comprendono dei diritti ulteriori rispetto alle classiche libertà economiche.

⁷ Sulla questione cfr. M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di stato: il caso Almeria 2005*, in *Rassegna tributaria* n. 5, 2004, pag. 1769.

⁸ Cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, relazione al Convegno di Studi "L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione", in *Rassegna Tributaria* n. 1 bis, 2003, pag. 331.

⁹ Nell'articolo 6 del Trattato dell'UE, i "diritti dell'uomo" a cui si vuole far riferimento sono intesi in via generale e, proprio per tale motivo, sono indicati in modo distinto e differenziato rispetto alle "libertà fondamentali".

Quello che emerge dalla lettura di tali disposizioni normative è il sempre più evidente interesse, da parte dell'Unione Europea, verso l'obiettivo dello sviluppo economico, ma non inteso come valore in sé, a differenza di quanto si evinceva nelle prime fasi del processo di integrazione comunitaria, bensì nel suo significato “ sociale ”.

Risulta evidente, perciò, un radicale mutamento della prospettiva originaria del processo di integrazione dell'U.E., basato inizialmente sulla tutela delle libertà economiche e dei valori propri del “ mercato ”.

Tale mutamento era già insito nelle intenzioni dei fautori del processo di integrazione europea, secondo i quali la realizzazione di un mercato unico, aperto a tutti gli Stati membri, non costituiva il fine ultimo da perseguire ma, contrariamente, la prima di una serie di fasi successive, finalizzate alla realizzazione di forme più pregnanti di integrazione tra gli Stati ¹⁰.

E' quindi in considerazione dello scenario appena evidenziato che occorre giustamente collocare la disciplina degli aiuti di Stato, prevista in ambito comunitario.

Questa, in sostanza, parrebbe non dover essere interpretata nel senso di una assoluta incompatibilità di tali aiuti rispetto agli obiettivi e ai valori comunitari da tutelare, bensì come una riserva di competenza prevista, nell'ambito dei Trattati, a favore degli organi comunitari e, in particolare, della Commissione Europea e del Consiglio.

Alla luce delle sopra esposte considerazioni, si può concludere che, la disciplina degli aiuti di Stato, che prevede un divieto generico di concessione di tali aiuti, debba essere interpretata, non nel senso di una potenziale lesività degli stessi rispetto al prioritario interesse della integrazione tra gli Stati, bensì come una tutela verso un valore prioritario quale quello della libera concorrenza, sebbene esso non necessiti di una tutela in via assoluta, rivestendo un carattere strumentale rispetto al valore dello sviluppo economico inteso nel senso del suo significato “ sociale ”.

¹⁰ Significativa è la dichiarazione di Robert Schumann del 9 Maggio 1950 secondo cui: “ *l'Europa non si farà d'un tratto né secondo un unico piano generale: essa si farà attraverso realizzazioni concrete creando anzitutto una solidarietà di fatto* ”.

Nel mercato comune europeo, la libera concorrenza viene pertanto intesa come uno strumento funzionale e strumentale alla realizzazione di altri scopi quali, ad esempio, quello di stimolare l'economia o l'innovazione tecnologica, l'ottima allocazione delle risorse nonché la generazione di benefici per i consumatori.

Proprio per tali ragioni essa, unitamente alle regole in materia di aiuti di Stato che vi sono strettamente correlate, costituisce uno dei pilastri del funzionamento del mercato comunitario interno, contribuendo ad una migliore allocazione delle risorse e, contestualmente, ad una parità di trattamento tra le imprese, pubbliche e private.

2. Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario: una nozione “ ampia ” di carattere generale.

Dopo aver chiarito quale sia la *ratio* della disciplina degli aiuti di Stato in ambito comunitario, appare fondamentale effettuare alcune riflessioni riguardo alla individuazione della fattispecie che costituisce l'oggetto della disciplina esaminata e, quindi, cercare di capire cosa si intende con l'espressione “ aiuti di Stato ”.

Nell'ambito delle disposizioni del TFUE che fanno riferimento agli aiuti di Stato, non esiste alcuna specifica definizione; ed invero l'art. 107, al paragrafo 1, si limita ad enunciare un divieto di concessione degli aiuti, prevedendo espressamente che: “ *salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza* ”.

Di conseguenza, ciò che si desume dalla normativa comunitaria è che, non si prefigura una nozione di aiuto *tout court*, ma solo una nozione di “ aiuto incompatibile ”.

Inoltre, da una prima lettura di tale norma, non è difficile intuire che trattasi di una disposizione abbastanza generica, piuttosto ampia, e quindi idonea a

ricomprensione tutte le agevolazioni, di qualsiasi natura e specie, erogate alle imprese¹¹.

Di conseguenza, alla Commissione Europea è attribuita un'ampia discrezionalità nella valutazione della compatibilità, con il diritto comunitario, delle misure di sostegno concesse dal potere pubblico a favore delle imprese. In tal modo, il divieto imposto dalla norma appare difficilmente eludibile, a prescindere dal *nomen juris* adottato negli ordinamenti giuridici nazionali.

D'altronde, la previsione di una definizione puntuale degli aiuti di Stato sarebbe risultata estremamente difficile da realizzare e, soprattutto, avrebbe assecondato il rischio di incoraggiare gli Stati membri ad inventare nuovi tipi di agevolazioni, non rientranti tra quelli tipizzati dalla normativa, proprio per eludere la norma stessa.

L'individuazione della nozione di "aiuto di Stato" risulta necessaria al fine di delimitare i confini di intervento della giurisdizione comunitaria sulle misure adottate dagli Stati membri dell'U.E. Tali misure, ancor prima di poter essere applicate, devono essere preventivamente sottoposte al vaglio della Commissione o, eventualmente, a quello successivo della Corte di Giustizia¹².

Un tentativo di fornire una definizione degli aiuti di Stato era stato effettuato in passato anche da parte del Consiglio con l'emanazione del Regolamento n. 659/1999, relativo alla procedura di notifica degli aiuti alla Commissione. Anche in questa occasione, non si aggiunse nulla di nuovo a quanto non era già stato enunciato, in quanto l'art. 1 del Regolamento si limitava a stabilire che, per aiuto, si intendeva una "qualsiasi misura rispondente ai criteri enunciati dall'art. 87, par. 1, del Trattato", oggi corrispondente all'art. 107 TFUE.

¹¹ Si veda sul punto P. COPPOLA, *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2007, pagg. 1680 – 1681.

¹² Il riferimento è alle disposizioni normative dell'art. 108 del TFUE che prevede espressamente l'obbligo degli Stati membri di notificare alla Commissione, in tempo utile, i progetti diretti ad istituire o a modificare aiuti. La Commissione sarà poi tenuta a pronunciarsi sulla compatibilità del progetto di aiuto notificato. Qualora il giudizio risulti essere negativo e lo Stato interessato non si conformi alla decisione entro il termine stabilito, la Commissione o un altro Stato membro potranno adire direttamente la Corte di Giustizia.

Lo stesso regolamento si limitava a fornire, successivamente, le nozioni di aiuti esistenti, aiuti nuovi, regime di aiuti, aiuti individuali, aiuti illegali e aiuti attuati in modo abusivo¹³.

In mancanza di una rigorosa definizione degli aiuti di Stato, gli interpreti hanno cercato di ricavarne una, dall'analisi di fattispecie concrete, verificandone la loro compatibilità con le disposizioni comunitarie, sulla base della ricorrenza delle condizioni previste dall'art. 107.

In proposito, di notevole rilevanza sono risultati anche vari interventi della Commissione e della Corte di Giustizia, nonché autorevoli considerazioni espresse dalla dottrina.

Per quanto riguarda la Commissione Europea, essa si è pronunciata, su casi concreti, mediante direttive, comunicazioni, lettere ed altri atti atipici tramutando, quindi, il regime giuridico degli aiuti di Stato in un “ *case – by case – law* ”.

Per quanto concerne invece le opinioni espresse dalla dottrina, diverse sono state le posizioni assunte sulla questione, a seconda dell'importanza attribuita ai vari caratteri identificativi degli aiuti. Alcune trattazioni hanno, ad esempio, posto l'accento sul carattere della gratuità delle misure concesse alle imprese, altre invece si sono focalizzate sul carattere selettivo della misura adottata.

Tra queste, è possibile citare a titolo di esempio, una definizione secondo cui, è qualificabile come aiuto di Stato, “ *ogni meccanismo tale da assicurare ad una specifica impresa, o ad un determinato settore, un vantaggio od un beneficio gratuito la cui provenienza od i cui costi siano sopportati dal settore pubblico* ”¹⁴.

Trattasi di una tesi non condivisa da gran parte della Dottrina¹⁵ dato che, ponendo l'accento sulla gratuità del vantaggio attribuito ad un'impresa, la normativa comunitaria non risultava applicabile in tutti quei casi in cui lo Stato riceveva una controprestazione per la misura erogata, che non veniva quindi concessa gratuitamente, nonostante l'impresa beneficiaria, in condizioni normali di mercato, non avrebbe potuto avvantaggiarsene.

¹³ Le nozioni a cui si fa riferimento saranno oggetto di maggiore approfondimento nel prosieguo della trattazione e, precisamente, nel secondo capitolo dedicato a “ *Il potere di controllo della Commissione Europea e il recupero degli aiuti dichiarati incompatibili* ”.

¹⁴ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 1995, pag. 129.

¹⁵ In tal senso è orientata la posizione espressa da C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, Cedam, 2000, pag. 25.

Comunque, secondo l'opinione più condivisa ¹⁶, si qualifica come aiuto di Stato “ ogni possibile vantaggio economicamente apprezzabile attribuito ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato. Tale vantaggio concesso dal settore pubblico, avviene senza una contropartita o comunque sopportando un onere sicuramente inferiore rispetto all'agevolazione concessa, così da alterare le condizioni della concorrenza ”.

In ultimo, anche gli interventi della Corte di Giustizia hanno contribuito a delineare una generica, anche se non esaustiva, definizione di aiuti di Stato.

Tra questi, una rilevante importanza è stata attribuita alla sentenza che ha contribuito a delineare una netta differenza tra la nozione di sovvenzione e quella di aiuto di Stato, ritenendo quest'ultima ben più ampia della prima ¹⁷. La sentenza in questione ha altresì previsto una definizione di sovvenzione, riconoscendola come una “ prestazione in denaro o natura concessa per sostenere un'impresa indipendentemente da quanto i clienti di questa pagano per i beni o servizi da essa prodotti ”.

La nozione di aiuto di Stato sembrerebbe, al contrario, ricomprendere “ non soltanto le prestazioni positive e del genere delle sovvenzioni, ma anche gli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti ” ¹⁸.

Inoltre, dall'analisi dell'art. 107 TFUE, si desume che, gli interventi concessi a favore delle imprese non sono analizzati sulla base della loro causa o scopo, bensì in funzione degli effetti da essi prodotti, ossia dall'incidenza sugli scambi intracomunitari e sulla concorrenza ¹⁹.

¹⁶ Trattasi della definizione pragmatica fornita da G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, Cedam, 2001, pag. 651. Sul punto si veda anche M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di stato: il caso Almeria 2005*, cit., pagg. 1769 – 1770.

¹⁷ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 febbraio 1961, causa 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Commissione*. Sulla medesima questione si è espressa anche la sentenza 15 marzo 1994, causa C – 387/92, *Banco Exterior de España*.

¹⁸ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 febbraio 1961, causa 30/59, cit.

¹⁹ La Corte di Giustizia si è espressa in proposito con la sentenza del 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia c. Commissione, Assegni familiari per i lavoratori dell'industria tessile*, punto 27 della motivazione. Tale posizione è stata poi ribadita dalla Corte di Giustizia CE, sentenza 24 febbraio 1987, causa 310/85, *Deufil c. Commissione, Aiuti pubblici – Fibre e fili sintetici*, punto 8 della motivazione.

In conclusione, ai fini della qualificazione della nozione di “ aiuti di Stato ”, non si può, in alcun modo e in nessun caso, prescindere dall’individuazione analitica dei caratteri identificativi previsti dall’art. 107 TFUE che, congiuntamente, contribuiscono a delimitare l’oggetto della fattispecie.

3. I requisiti di identificazione di un aiuto di Stato: il c.d. criterio VIST.

Nonostante l’assenza, nell’ambito dei Trattati comunitari, di una definizione puntuale degli aiuti di Stato, l’ormai consolidata prassi decisionale della Commissione Europea, unitamente alle pronunce della Corte di Giustizia, hanno consentito di individuare i requisiti, in presenza dei quali, una misura agevolativa pubblica, concessa ad un’impresa, possa qualificarsi come aiuto di Stato.

La Corte di Giustizia ha inoltre più volte evidenziato che, tali requisiti devono verificarsi cumulativamente²⁰. L’assenza di uno solo di questi sarebbe sufficiente ad escludere l’incompatibilità con il mercato unico e, quindi, la violazione dell’art. 107 TFUE²¹.

In ogni caso, i requisiti identificativi di un aiuto di Stato sono evincibili direttamente dalla disposizione che ne sancisce il divieto, ossia l’art. 107, paragrafo 1 del TFUE, che delinea una fattispecie a struttura complessa²².

²⁰ Il riferimento è alla XXVI Relazione sulla politica di concorrenza della Commissione CEE, riferita al 1996.

²¹ Cfr. G. PROVAGGI, *Secondo l’Avvocato Generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, nota a Avvocato generale UE, cause riunite C – 78/08, C – 79/08 e C – 80/08, in *Corriere Tributario* n. 39, 2010, pag. 3258; per un compendio cfr. anche V. DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Rassegna Tributaria* n. 6 – bis/2003, pag. 2315 e ss.

²² Sui requisiti identificativi degli aiuti di Stato si sono espressi diversi Autori. Tra questi si veda, in particolare, M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 126, secondo cui, il divieto riguardava le misure:

- qualificabili come aiuti;
- concesse dagli Stati ovvero mediante risorse statali;
- a beneficio di attività imprenditoriali;
- a carattere selettivo;
- che incidano sugli scambi tra Stati membri;
- capaci di falsare il gioco della concorrenza.

Si vedano anche: D. SCHINA, *State aids under the EEC Treaty Articles 92 to 94*, Oxford, ESC, 1987, pag. 12, citato da M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 126; L.

Essi sono:

- 1) il **vantaggio** economico prodotto per l'impresa beneficiaria;
- 2) l'**incidenza** sul commercio intracomunitario;
- 3) la **selettività** o **specificità** della misura concessa, nel senso che essa deve essere rivolta a favorire solo talune imprese o produzioni;
- 4) il **trasferimento** di risorse pubbliche.

Come è possibile notare, dalle loro iniziali, si ricava l'acronimo di VIST.

In realtà, alcune volte si è ipotizzato che, ai quattro requisiti identificativi, se ne dovesse aggiungere un quinto, ossia l'“ *ostacolo potenziale alla concorrenza* ”, tramutando, quindi, il suddetto acronimo da VIST in VISTO.

Ma, fondamentalmente, la presenza di un quinto requisito risulta essere superflua dato che, il verificarsi della incidenza sugli scambi intracomunitari implica automaticamente e, conseguentemente, anche il verificarsi del requisito dell'ostacolo potenziale prodotto sulla concorrenza.

Essi risultano intrinsecamente legati l'uno all'altro, essendo il secondo sostanzialmente assorbito dal primo. E' difficile, se non impossibile, che una misura pubblica concessa ad un'impresa sia in grado di incidere sugli scambi intracomunitari senza che, al contempo, si vada ad influenzare od ostacolare la libera concorrenza.

In definitiva, emerge che, ai fini della qualificazione di un aiuto di Stato, gli elementi fondamentali da prendere in considerazione sono²³:

- a) il soggetto erogante;
- b) il mezzo impiegato;
- c) la destinazione delle risorse erogate;

HANCHER, T. OTTERVANGER, P. J. SLOT, *EC State aids*, London, Chancery Law Publishing, 1993, p. 22, citato da M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 126.

²³ Cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, relazione al Convegno di Studi “ L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione ”, cit., pag. 335; G. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato Generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, nota a Avvocato generale UE, cause riunite C – 78/08, C – 79/08 e C – 80/08, cit., pag. 3258.

d) il potenziale effetto di tale destinazione di mezzi.

3. 1. Il vantaggio economico per l'impresa beneficiaria.

Tra i vari caratteri identificativi di un aiuto di Stato, il primo del quale si intende fornire una dettagliata analisi, è quello relativo al vantaggio economico che, la misura introdotta, dovrebbe essere in grado di apportare all'impresa beneficiaria della misura stessa.

Volendo entrare nel dettaglio, si precisa che, allorché si fa riferimento al concetto di “ vantaggio ” concesso alle imprese, le forme attraverso le quali è possibile erogare tale vantaggio possono essere le più diverse.

Pertanto, si è soliti ricomprendere tra tali misure agevolative, non soltanto le prestazioni positive del genere delle sovvenzioni, consistenti in erogazioni di risorse pubbliche, ma anche tutti quegli interventi che, in varie forme, sono in grado di alleviare gli oneri che gravano sul bilancio di un'impresa.

Questi, pur non costituendo delle sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono i medesimi effetti determinando, in capo allo Stato ovvero ad un qualsiasi altro ente erogante, una mancata entrata di risorse private che, altrimenti, le imprese avrebbero dovuto corrispondere.

Di conseguenza, si configura un vantaggio per un'impresa ogniqualvolta essa viene dotata di risorse che, normalmente, un investitore privato, seguendo le ordinarie regole di mercato, non avrebbe fornito.

Il mercato funge quindi da parametro a cui rapportare l'intervento pubblico per determinarne la rilevanza, ai sensi dell'art. 107 TFUE.

Contrariamente, non si viene a configurare in alcun caso un aiuto di Stato, qualora un soggetto, pubblico o privato, corrisponda del denaro ad un'impresa a fronte di beni o servizi ricevuti.

In tale contesto, difatti, l'esborso di risorse pubbliche è giustificato da motivazioni commerciali, al pari di quanto accade nel caso di negoziazioni tra soggetti privati.

In definitiva, quando si fa riferimento al requisito del vantaggio economico, si richiama in un certo senso anche il mezzo attraverso cui dovrebbe avvenire l'erogazione delle risorse pubbliche.

Ciò che rileva non è tanto il modo in cui avviene l'esborso delle risorse, quanto piuttosto che esso si risolva in un sacrificio finanziario per lo Stato. E' quindi sufficiente che si gravi in modo diretto o indiretto sul bilancio pubblico senza che, peraltro, vi sia una contropartita a favore dell'ente erogante da parte dell'impresa che ne trae beneficio.

Secondo quanto sostenuto da autorevole Dottrina²⁴, affinché si ponga in essere un "aiuto di Stato", "è indispensabile che esista un correlativo vantaggio economico a favore di una impresa ed una concomitante (e simmetrica) diminuzione patrimoniale per il soggetto che eroga l'aiuto medesimo".

Come già evidenziato in precedenza, la forma in cui può avvenire l'attribuzione del vantaggio economico non risulta essere rilevante, ma è necessario che esso sia tale da alterare le condizioni di concorrenza tra le imprese.

Secondo quanto sostenuto dalla Corte di Giustizia²⁵, il vantaggio economico prodotto a favore di un'impresa deve essere artificiale e non derivante dalle normali condizioni di mercato. E, ancora, deve trattarsi di un vantaggio netto e non costituire compensazione²⁶.

In conclusione, il mancato prelievo di un tributo da parte dello Stato, o una qualsiasi altra forma di agevolazione, non costituisce di per sé un elemento, né sufficiente, né necessario, a qualificare l'atto come "aiuto"; ad esempio, non può considerarsi tale la restituzione di imposte o di tasse prelevate erroneamente.

Al contrario, una qualsiasi forma di agevolazione che pone un'impresa in una situazione vantaggiosa rispetto alle concorrenti, può essere qualificata come aiuto di Stato, anche se non determina alcun trasferimento di risorse da parte dello Stato stesso. Possono essere considerati tali, ad esempio, la riduzione della base

²⁴ Cfr. M. V. SERRANO', *La sospensione cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato: osservazioni critiche su un testo perfettibile*, in *Rivista di diritto tributario* n. 7/8, 2010, pag. 813.

²⁵ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 2 luglio 1974, causa C – 173/73, *Italia c. Commissione, Assegni familiari per i lavoratori dell'industria tessile*, cit., e sentenza 21 marzo 1991, causa C – 303/88, *Italia c. Commissione, Aiuti statali alle imprese del settore tessile/abbigliamento*.

²⁶ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 24 luglio 2003, causa C – 280/00, *Altmark Trans GmbH*.

imponibile dell'imposta ovvero del debito tributario o ancora, il differimento dei termini di pagamento di un tributo.

3. 1. 1. Il beneficiario effettivo dell'aiuto e la nozione di " impresa " in ambito comunitario e nazionale.

Da quanto risulta dalle disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato, affinché una misura agevolativa sia considerata tale, è requisito fondamentale che essa sia stata concessa a favore di " *talune imprese o talune produzioni* ".

Quindi, si evince l'importanza della nozione di impresa e di produzione ai fini dell'applicazione della suddetta normativa.

Essendo le " imprese " unici destinatari degli " aiuti ", questi non potranno essere considerati tali se rivolti a soggetti non qualificabili come " imprese ".

Da un punto di vista terminologico, occorre precisare che la nozione di impresa alla quale bisogna far riferimento è quella prevista dal diritto comunitario e non da quello nazionale, risultando la prima spesso più estensiva ed ampia rispetto alla seconda.

Inoltre, il diritto comunitario pone l'accento non sulla nozione giuridica bensì su quella economica, evitando in tal modo che, data la complessità e numerosità degli ordinamenti giuridici di cui si compone l'ordinamento comunitario, le nozioni previste nell'ambito dei confini nazionali risultino essere non coincidenti²⁷. Secondo il diritto comunitario della concorrenza, la nozione di impresa comprende " *qualsiasi soggetto economico o entità organizzatrice di fattori produttivi che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento, e che sia considerata in funzione della sua possibilità di entrare in competizione con altri imprenditori* ".

²⁷ Cfr. L. SCUDIERO, *La nozione di impresa nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, nota a Corte di Giustizia CE, sent. 17 febbraio 1993, cause riunite C – 159/91 e C – 160/91, " *Poucet* ", in *Il Foro italiano*, 1994, parte IV, pag. 113, dove, a pag. 115, si precisa che la Corte di Giustizia non avrebbe potuto garantire l'uniformità del diritto comunitario " *ove per la nozione di impresa avesse rinviato alle legislazioni nazionali, data la diversità esistente tra le definizioni in esse vigenti* ".

L'attività economica svolta deve essere finalizzata alla produzione di beni, ovvero alla prestazione di servizi, da destinare alla commercializzazione sul mercato.

Risultano esclusi dall'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato tutti gli enti che non esercitano un'attività economica quali, ad esempio, gli enti di ricerca, le università e le scuole di formazione²⁸.

Dalla definizione sopra esposta, emerge anche che la natura giuridica del soggetto beneficiario non assume alcun rilievo e, di conseguenza, potranno qualificarsi come imprese anche un'organizzazione senza scopo di lucro o un ente pubblico, purché esercitino un'attività economica.

Riguardo alle organizzazioni senza scopo di lucro, le agevolazioni pubbliche concesse a favore di un'associazione culturale che gestisca sale cinematografiche a prezzi ridotti, danneggia i gestori che non usufruiscono dei medesimi sussidi, pertanto possono essere considerate come aiuti di Stato e quindi vietati dalla normativa comunitaria²⁹.

Anche gli enti pubblici, nel caso in cui pongano in essere attività economiche di natura industriale o commerciale, finalizzate alla concessione di beni o servizi sul mercato, potranno essere considerati alla stregua di soggetti beneficiari di aiuti di Stato³⁰. Diversamente, gli enti pubblici che esercitino esclusivamente attività rientranti nell'esercizio dei poteri pubblici, e che non presentino pertanto carattere economico tale da giustificare l'applicazione delle norme sulle concorrenze, non possono qualificarsi come beneficiari di aiuti di Stato.

Una volta precisata la nozione di “impresa” in ambito comunitario, passiamo ad analizzare il concetto di “produzione”, contenuto espressamente nella norma di riferimento.

Con il richiamo al concetto di produzione, la normativa comunitaria ha inteso ancor di più mettere in evidenza il fatto che, destinatari degli aiuti di Stato possano essere non solo le imprese, intese in senso stretto, ma tutte le entità

²⁸ Cfr. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pag. 659.

²⁹ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 168.

³⁰ Si consideri in proposito la sentenza della Corte di Giustizia CE, 19 gennaio 1994, causa C – 364/92, *SAT Fluggesellschaft mbH/Organisation européenne pour la sécurité de la navigation aérienne (Eurocontrol)*. La Corte ha negato in tal caso che l'Eurocontrol, che svolgeva attività relative al controllo ed alla polizia dello spazio aereo europeo, fosse un'impresa, in quanto, l'attività esercitata si ricollegava alle “*prerogative tipiche dei pubblici poteri*”.

economiche che svolgano attività produttive accumulate dal tipo di beni o servizi realizzati, a prescindere dalla forma giuridica o dalle dimensioni assunte.

Di conseguenza, risultano esclusi dal divieto previsto dal diritto comunitario, tutti i provvedimenti di carattere generale, come i sussidi di disoccupazione o di altre prestazioni di sicurezza sociale ai lavoratori, in quanto essi non favoriscono determinate imprese o la produzione di beni e servizi.

Tali regimi pongono lo Stato direttamente in relazione con i lavoratori beneficiari della misura agevolativa, senza che l'impresa sia in alcun modo coinvolta ³¹.

Tuttavia, qualora il regime di favore agevoli solo i lavoratori di un numero limitato di imprese, non costituendo quindi una misura di carattere generale, esso sarà qualificabile come aiuto di Stato e conseguentemente vietato ³².

In tal caso, infatti, il soggetto destinatario della misura agevolativa non sarà più il singolo lavoratore, bensì l'impresa, che si troverà in una posizione di privilegio, potendo beneficiare dell'esenzione dall'applicazione del regime agevolativo che disciplina la cessazione del rapporto di lavoro.

In definitiva, è possibile sostenere che, ai fini della identificazione della natura di impresa di una determinata attività o della individuazione di determinate produzioni, destinarie della normativa sugli aiuti di Stato, l'aspetto fondamentale da valutare, e dalla cui presenza non si può prescindere, è che i soggetti beneficiari dell' "aiuto" possano entrare in competizione con altre entità economiche e, grazie all'aiuto di cui beneficiano, siano in grado di falsare o minacciare di falsare la libera concorrenza.

3. 2. L'incidenza sugli scambi intracomunitari.

Un ulteriore requisito, la cui presenza risulta essere fondamentale ai fini della inclusione di una misura agevolativa nell'ambito degli "aiuti di Stato", è quello della "incidenza sugli scambi intracomunitari".

³¹ Cfr. la comunicazione " *Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficoltà* ", GUCE, n. C 368, 23/12/94, pag. 12.

³² Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 171.

La sua importanza emerge direttamente dalla normativa comunitaria di riferimento e, nello specifico, dall'art. 107 TFUE che sancisce, per l'appunto, l'incompatibilità con il mercato interno degli aiuti concessi dagli Stati, “ *nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri* ” e che “ *falsino o minaccino di falsare la concorrenza* ”.

In primis, quello che si denota dalle disposizioni comunitarie è che, ai fini della valutazione della compatibilità con il mercato interno, di interventi pubblici concessi a favore delle imprese, occorre valutare non la causa o lo scopo per i quali essi sono previsti, bensì gli effetti che essi sono suscettibili di produrre.

Quindi, non è rilevante la finalità, che può essere più o meno meritevole, in vista della quale sono stati disposti, quanto piuttosto, il potenziale effetto sulla concorrenza e sugli scambi intracomunitari che possono produrre³³.

Inoltre, dal dettato normativo è desumibile una stretta correlazione tra il requisito della incidenza sugli scambi intracomunitari e quello della potenziale distorsione della concorrenza.

Secondo quanto sostenuto da gran parte della Dottrina³⁴, si ha una distorsione della concorrenza, “ *ogni qualvolta si accerta l'esistenza di un vantaggio a favore di una determinata impresa, cioè quando l'intervento dello Stato provoca una variazione artificiale di alcuni elementi del costo di produzione dell'impresa beneficiaria, rafforzandone la sua posizione rispetto alle altre imprese concorrenti* ”.

Più nel dettaglio, il primo requisito, ossia quello della incidenza, copre, o meglio assorbe, il secondo, ossia quello del potenziale ostacolo alla concorrenza.

Nella pratica, una volta verificato il sussistere del primo, risulta agevole dimostrare, per via presuntiva, anche la fondatezza del secondo.

Non risulta invece per nulla agevole dimostrare il contrario, ossia che, in presenza del requisito della distorsione della concorrenza, si abbia allo stesso tempo una incidenza sugli scambi intracomunitari.

³³ Cfr. G. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, nota a Avvocato generale UE, cause riunite C – 78/08, C – 79/08 e C – 80/08, *cit.*, pagg. 3528 – 3529.

³⁴ Cfr. M. INGROSSO, *A agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di Stato: il caso Almeria 2005*, *cit.*, pag. 1771.

In alcuni casi, difatti, potrebbe succedere che, una misura agevolativa concessa ad un'impresa vada ad alterare in maniera significativa la concorrenza tra imprese su scala locale ma, al contrario, non abbia alcuna incidenza sugli scambi tra gli Stati membri.

Il concetto di “ incidenza ” è stato oggetto di analisi da parte della Commissione Europea che, in varie circostanze, ha provveduto alla sua interpretazione in senso estensivo.

Nello specifico, secondo la prassi decisionale della Commissione Europea, il requisito dell'incidenza sugli scambi intracomunitari risulta essere verificato anche nelle seguenti due circostanze:

- 1) quando l'aiuto è concesso ad un'impresa che opera in un settore caratterizzato, almeno in parte, da scambi comunitari anche se il beneficiario dell'aiuto è attivo solo su scala nazionale o locale. In tal caso, infatti, il rafforzamento della produzione, anche se rivolta al solo mercato interno, comporta una maggiore difficoltà per le imprese operanti in altri Stati di penetrare nel mercato ³⁵. Non sarà pertanto necessario dimostrare che l'agevolazione abbia un effetto concreto sugli scambi;
- 2) nel caso di aiuti concessi ad un'impresa comunitaria che opera sul mercato interno, anche se per investimenti realizzati fuori dall'Unione Europea ³⁶.

Nei casi sopra esposti, la Commissione Europea ha ritenuto che il requisito della incidenza sugli scambi intracomunitari risulti essere soddisfatto in quanto, in entrambe le fattispecie, l'impresa beneficiaria dell'aiuto si viene a trovare in una situazione competitiva favorevole ostacolando, per i suoi concorrenti, l'introduzione nel mercato interno.

Pertanto, è sufficiente che l'impresa beneficiaria dell'aiuto operi in un mercato in cui esistono degli scambi commerciali tra Stati membri, indipendentemente dal fatto che essa effettui o meno delle esportazioni. Al contrario, non vi sarà

³⁵ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 13 luglio 1988, causa 102/87, *Francia c. Commissione*.

³⁶ In tal caso si determina distorsione della concorrenza dato che, nello stesso Stato, potrebbero operare altre imprese concorrenti di quella beneficiaria dell'aiuto che stiano egualmente tentando di estendere la propria quota di mercato all'estero senza, però, ricevere alcuna agevolazione od aiuto.

incidenza nel caso in cui l'aiuto concesso si riferisca a produzioni che non hanno alcun riscontro in altri Paesi.

Al riguardo, è doveroso fare alcune precisazioni.

In primo luogo, quando si fa riferimento al fatto che un aiuto possa incidere sul commercio intracomunitario, si può intendere sia che, per effetto di esso, l'entità degli scambi diminuisca o rischi di diminuire, sia che essa possa aumentare. Ciò che risulta rilevante è che si ponga in essere una alterazione degli scambi e non che questi siano frenati od ostacolati.

Di fondamentale importanza sarà quindi stabilire se un aiuto sia capace di incidere sugli scambi intracomunitari o se, contrariamente, esso sia talmente debole da non produrre i suddetti effetti ³⁷.

Inoltre, non è necessario dimostrare che, attraverso la concessione dell'aiuto, si arrechi un pregiudizio attuale agli scambi tra Paesi membri, ma è sufficiente dare la prova che l'aiuto concesso, sia idoneo a costituire una minaccia potenziale per la concorrenza e per gli scambi tra gli Stati dell'U. E. ³⁸.

In conclusione, il requisito dell'incidenza sugli scambi intracomunitari e, di conseguenza, l'incompatibilità con la normativa relativa agli aiuti di Stato, si ha ogniqualvolta l'impresa destinataria della misura agevolativa risulti attiva su mercati comunitari o, comunque, su mercati caratterizzati da scambi intracomunitari.

Vi sono, però, alcune attività o servizi che, per loro natura, non incidono sugli scambi intracomunitari e, pertanto, non sono sottoposte al divieto di aiuti di Stato. Le attività o i servizi che rientrano in tale categoria sono quelli che:

- riguardano solo mercati geografici circoscritti;
- sono funzionali ad esigenze puramente locali;
- non sono suscettibili di attrarre l'interesse ad investire da parte di imprese situate in altri territori dell'U.E.

³⁷ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 177.

³⁸ Cfr. A. MATTERA RICIGLIANO, *Il mercato unico Europeo*, Torino, Utet, 1990, pag. 70, citato da M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 180.

Ai fini della suddetta determinazione, la Commissione ha ritenuto che ciascuna misura debba essere valutata, caso per caso, ed avere un effetto sensibile.

Rientrano certamente in tale categoria gli aiuti di modesta entità, i c.d. aiuti “ *de minimis* ”, che, proprio per la loro natura, non sono suscettibili di incidere su scambi intracomunitari ovvero di arrecare danni alla libera concorrenza, nonostante rivestano un considerevole rilievo per l’occupazione e per lo sviluppo del tessuto imprenditoriale.

Gli aiuti *de minimis* e, nel contempo, anche gli aiuti concessi a favore delle PMI ovvero quelli rivolti a migliorare la formazione e l’occupazione, non sono soggetti al divieto di cui all’art. 107 TFUE, in quanto trattasi di misure che investono in maniera insignificante il mercato, considerata la scarsa posizione rivestita sullo stesso dai diretti interessati ³⁹.

Conseguentemente, gli aiuti rientranti in tale categoria non sono vietati dalle norme di fonte comunitaria.

3. 3. La selettività o specificità dell’aiuto.

Altro requisito, fondamentale ai fini della classificazione di una misura agevolativa pubblica come “ aiuto di Stato ” secondo la normativa comunitaria, è quello della selettività o specificità.

Tra i vari requisiti che compongono il criterio VIST, la selettività risulta essere, probabilmente, quello che si presta ai maggiori dubbi interpretativi. Ciò anche come diretta conseguenza di un approccio non sempre coerente seguito dalla Commissione Europea.

Anch’esso, al pari degli altri, è desumibile dalle disposizioni dell’art. 107 TFUE, che, considera incompatibili con il mercato interno, tutti quegli aiuti concessi dagli Stati che favoriscono “ *talune imprese o talune produzioni* ”.

³⁹ Sulle categorie di aiuto menzionate ci si soffermerà più nel dettaglio nel prosieguo della trattazione e, specificamente, quando saranno esaminate le categorie di aiuti compatibili e quindi esentati dall’obbligo di notifica alla Commissione Europea. Tali aiuti sono espressamente elencati dal Regolamento CE n. 800/2008, detto anche Regolamento generale di esenzione per categoria, che ha unificato tutti i precedenti regolamenti emanati in materia, ad eccezione di quello relativo agli aiuti “ *de minimis* ”.

Il requisito della selettività è da considerarsi determinante per la individuazione degli “ aiuti di Stato ” proprio perché, la concessione di una misura selettiva, ossia rivolta a determinate imprese ovvero produzioni, è potenzialmente in grado di incidere sulla libera concorrenza a livello comunitario. Da ciò ne consegue la previsione della loro incompatibilità.

E’, dunque, fondamentale la distinzione tra le misure qualificate come selettive e quelle di carattere generale.

Nello specifico, è opinione consolidata quella per cui una misura si qualifica come “ selettiva ” quando essa, rivolgendosi solo a determinati soggetti o operatori economici, falsa o minaccia di falsare la concorrenza nel mercato comune europeo.

Al contrario, una misura è definita come “ generale ” quando è rivolta a favorire l’economia di uno Stato nel suo complesso e, per tale ragione, non è ricompresa tra le misure dichiarate incompatibili in ambito comunitario.

In altri termini, le misure di carattere generale sono quelle che fanno riferimento al regime generale di diritto comune, ossia quello applicabile a livello nazionale⁴⁰. Sono tali le misure che si applicano in forma orizzontale a tutte le aziende che possono potenzialmente goderne.

Diversamente, se una misura prevede un trattamento più vantaggioso per determinate imprese o produzioni, essa è considerata selettiva e, quindi, potenzialmente derogatoria del regime generale, dato che ostacola l’orizzontalità della sua applicazione.

Autorevole Dottrina⁴¹ ha inteso precisare in proposito che, “ *in pratica, occorre di volta in volta verificare se la misura può essere giustificata in base ad una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme ovvero rappresenti una deviazione rispetto all’assetto del sistema, diretta a ridurre gli oneri finanziari a vantaggio di specifici attori* ”.

Quanto sostenuto si presta, tuttavia, ad un corretto riscontro solo da un punto di vista teorico.

Concretamente, tale differenziazione non risulta essere per nulla agevole.

⁴⁰ Cfr. M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di Stato: il caso Almeria 2005*, cit., pagg. 1773 – 1774.

⁴¹ La questione è stata affrontata da G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pag. 660.

Basti pensare che, spesso, vengono considerate selettive, non soltanto le misure disposte a favore di determinate imprese, ma anche l'attuazione discrezionale, da parte delle autorità amministrative di uno Stato membro, di norme aventi portata generale ⁴².

A titolo esemplificativo, non può essere considerato come aiuto, bensì come una misura di carattere generale, la riforma di un regime previdenziale che preveda una riduzione degli oneri sociali a carico di tutte le imprese. Al contrario, si configura un aiuto, nel caso in cui tale riduzione riguardi solo uno specifico settore industriale ⁴³.

Evidenti difficoltà di applicazione si riscontrano, soprattutto, nel settore fiscale.

Le norme di rilevanza fiscale sono sostanzialmente delle norme di carattere generale, nel senso che esse non individuano con esattezza e precisione i soggetti ai quali sono rivolte.

Di conseguenza, anche una agevolazione di carattere fiscale, non prevedendo nominativamente i beneficiari, finisce con l'avvicinarsi molto alle misure di carattere generale, rendendone difficoltosa la differenziazione.

Comunque, anche nel caso in cui si riuscisse ad individuare una norma applicabile solo a determinati soggetti e, quindi, a carattere selettivo, occorrerebbe fare delle ulteriori considerazioni.

Sarebbe necessario verificare se la suddetta misura, nonostante la sua apparente selettività, possa trovare in qualche modo e, per qualche ragione, una sua giustificazione ⁴⁴.

⁴² Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 26 settembre 1996, causa C – 241/94, *Francia contro Commissione*.

⁴³ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia c. Commissione*, cit. Nel caso in questione, l'agevolazione concessa riguardava specificamente il settore tessile in Italia.

⁴⁴ In questa sede si è voluto, tuttavia, effettuare solo delle considerazioni di carattere generale riguardo alla selettività delle misure fiscali, precisando che la loro analisi sarà oggetto di maggiore approfondimento nel prosieguo del presente lavoro ed, in particolare, nel corso del terzo capitolo dedicato a “ *La disciplina degli aiuti di Stato fiscali e la compatibilità con le disposizioni comunitarie* ”.

3. 4. Il trasferimento di risorse pubbliche.

L'ultimo requisito identificativo di un aiuto di Stato, è quello del “ *trasferimento di risorse pubbliche* ”.

La sua importanza si desume dalla lettura delle stesse disposizioni dell'art. 107 TFUE che, al paragrafo 1, stabilisce testualmente che, sono considerati incompatibili con il mercato interno, “ *gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali* ”.

Ne consegue che, affinché si configuri un aiuto di Stato, è necessario che si ponga in essere un'erogazione di risorse che comporti un sacrificio finanziario per lo Stato e, contestualmente, non vi sia alcuna contropartita a favore dell'ente erogante da parte dell'impresa o, in generale, del soggetto beneficiario.

Tale definizione è piuttosto generica e, pertanto, si ritiene opportuno fornire qualche spiegazione.

In primo luogo, il carattere statale di un aiuto è dato dalla compresenza di due distinti elementi:

- 1) la provenienza pubblica delle risorse impiegate;
- 2) l'imputabilità del comportamento allo Stato.

Riguardo al primo di tali elementi, si precisa che, la misura adottata deve essere tale da comportare un sacrificio finanziario in capo allo Stato.

Quindi, con l'espressione “ sacrificio finanziario per lo Stato ”, si intende far riferimento al fatto che la misura prevista vada ad incidere, in modo diretto o indiretto, sul bilancio pubblico.

Ciò comporta che, l'onere derivante dalla concessione di un aiuto, potrà gravare sulla finanza pubblica sia sotto forma di diminuzione patrimoniale (erogazione)⁴⁵, sia come mancato introito⁴⁶.

In tale ultimo caso, dovrà essere dimostrato che lo Stato, in assenza della concessione di una determinata misura, avrebbe certamente conseguito un'entrata.

⁴⁵ Un caso emblematico è quello dei finanziamenti a fondo perduto.

⁴⁶ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 36.

Riguardo invece al secondo requisito, vari dubbi interpretativi si sono posti da un punto di vista terminologico.

In primis, ci si è posti il problema di cosa debba intendersi per “ risorse statali ” evidenziando che, probabilmente, sarebbe più opportuno e corretto parlare di risorse pubbliche.

Lo stesso concetto di Stato, utilizzato nell’ambito delle disposizioni comunitarie di riferimento, assume una connotazione piuttosto ampia ⁴⁷.

Difatti, il trasferimento di risorse finanziarie potrebbe riguardare, oltre che lo Stato centrale, anche tutti gli enti territoriali (comuni, province, regioni) e qualsiasi organismo pubblico o privato che, su nomina della pubblica amministrazione, sia incaricato di amministrare le risorse e sia sottoposto a controllo pubblico.

Non assume quindi alcuna rilevanza la natura pubblica o privata dell’ente erogatore, quanto il fatto che vengano utilizzate risorse pubbliche.

Potrebbero essere considerati tali, ad esempio, gli aiuti concessi da istituti di credito o società commerciali ai quali è affidata la gestione delle risorse pubbliche ovvero la concessione di agevolazioni.

In definitiva, ognuno dei requisiti che sono stati analizzati nei paragrafi precedenti, risulta essere fondamentale al fine di definire una misura agevolativa come aiuto di Stato e, in quanto tale, suscettibile di alterare la libera concorrenza tra le imprese nel mercato comune europeo.

La mancanza di uno solo di questi ne escluderebbe difatti l’incompatibilità con il mercato comunitario.

4. Le diverse forme di aiuti di Stato.

Come abbiamo avuto modo di capire, in base a quanto previsto dalle disposizioni del Trattato, gli aiuti di Stato non si differenziano sulla base della loro causa o scopo, bensì a seconda degli effetti che sono potenzialmente in grado di produrre. L’individuazione degli aiuti di Stato sulla base degli effetti prodotti è evincibile

⁴⁷ Cfr. G. ROLLE, P. VALENTE, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale dopo la comunicazione Van Miert*, in *Corriere Tributario* n. 16, 1999, pag. 1156.

anche direttamente da sentenze della Corte di Giustizia, tra le quali, si menziona in modo particolare, la sentenza “ *Deufil c. Commissione*”, risalente al 24 febbraio 1987, causa 310/85, in cui la Corte affermava espressamente quanto segue: “ *l’articolo 92 (ora art. 107 TFUE) ha lo scopo di evitare che gli scambi fra Stati membri siano pregiudicati da vantaggi consentiti dalle pubbliche autorità i quali, sotto varie forme, alterino o minaccino di alterare la concorrenza favorendo talune imprese o determinati prodotti. Questo articolo non distingue quindi a seconda delle cause o degli scopi degli interventi, bensì li definisce in relazione ai loro effetti* ”⁴⁸.

L’art. 107 TFUE stabilisce inoltre che gli aiuti possano essere concessi dallo Stato, ovvero mediante risorse statali, “ *sotto qualsiasi forma* ”.

Di conseguenza, le modalità di erogazione degli aiuti possono essere le più svariate.

Ma, poiché la normativa comunitaria dispone che la concessione di un aiuto comporti un sacrificio finanziario per lo Stato, esso sarà previsto, nella maggior parte dei casi, mediante una Legge, un atto normativo secondario ovvero un provvedimento amministrativo.

Non si può escludere, tuttavia, che l’aiuto possa essere disposto mediante un atto di diritto privato, per ciò che concerne la determinazione o l’erogazione dell’aiuto stesso, purché all’origine vi sia sempre un provvedimento pubblico.

La mancata indicazione di una specifica definizione degli aiuti di Stato ha portato, pertanto, all’inclusione in essa di una gamma vastissima di interventi.

In proposito, nel luglio del 1963 e in risposta ad una interrogazione parlamentare, la Commissione Europea ha elencato una serie di comportamenti che, per le loro caratteristiche, potevano farsi rientrare nella nozione di aiuti di Stato.

Tra di essi, secondo la Commissione Europea, potevano includersi le sovvenzioni, le esenzioni da imposte e tasse, le esenzioni da tasse parafiscali, i bonifici d’interessi, le garanzie di prestiti a condizioni particolarmente favorevoli, le cessioni di edifici o terreni a titolo gratuito o a condizioni particolarmente vantaggiose, le forniture di beni o servizi a condizioni preferenziali, le coperture di perdite, nonché qualsiasi altra misura di effetto equivalente.

⁴⁸ Si veda anche la sentenza della Corte di Giustizia del 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia c. Commissione*, cit.

La Commissione, si era limitata, anche in tale occasione, ad indicare una elencazione a titolo semplificativo di fattispecie concrete rientranti nella nozione di aiuti di Stato, alla quale, si sono aggiunti una serie di altri comportamenti⁴⁹.

In definitiva, non esiste ad oggi una elencazione precisa di fattispecie rappresentative degli aiuti di Stato e, la sussistenza o meno dei requisiti identificativi, deve essere verificata, caso per caso, sulla base degli orientamenti espressi dalla Commissione Europea e delle pronunce della Corte di Giustizia.

L'unico elemento che è valutato ai fini della identificazione di un aiuto di Stato è l'effetto prodotto, ossia se esso sia tale da incidere sulla libera concorrenza tra gli Stati membri dell'U.E.

Quello che conta è che, tra l'intervento agevolativo pubblico e il vantaggio prodotto in capo al soggetto beneficiario, vi sia un rapporto di “ *condicio sine qua non* ”, nel senso che la misura di aiuto rappresenti una condizione necessaria del vantaggio, senza la quale esso non sarebbe stato mai ottenuto.

5. Il principio di incompatibilità degli aiuti di Stato e sue deroghe: le disposizioni normative dell'art. 107 TFUE.

La normativa comunitaria relativa agli aiuti di Stato sancisce espressamente il divieto, per gli Stati aderenti all'Unione Europea, di concedere aiuti a favore di imprese o produzioni nazionali, tali da ostacolare la libera concorrenza tra queste e, contestualmente, incidere sulla realizzazione e la salvaguardia del mercato interno.

Nello specifico, l'incompatibilità degli aiuti di Stato è prevista dal paragrafo 1 dell'art. 107 TFUE, nella sezione del Trattato dedicata alla tutela della libertà di concorrenza in Europa.

⁴⁹ Si considerano come aiuti anche i seguenti comportamenti: l'assicurazione statale dei rischi derivanti dalle variazioni della parità dei cambi, la garanzia dello Stato ad operazioni finanziarie, i prestiti ad interesse zero o a tassi particolarmente favorevoli suscettibili di essere trasformati in sovvenzioni, il rimborso dei costi in caso di successo, la raccolta differita di oneri fiscali o sociali, le forniture a prezzo di costo, l'accesso privilegiato a pubblici contratti, la determinazione autoritativa di prezzi e tariffe, la cessione di imprese pubbliche ad un prezzo troppo basso.

La normativa in questione non prevede un divieto generale in capo a tutti gli aiuti concessi dagli Stati ma, soltanto, per quelli che, rispondendo ai requisiti in essa evidenziati, sono da considerarsi incompatibili con il mercato interno.

La disciplina degli aiuti di Stato risulta, però, essere alquanto complessa dato che, in essa, confluiscono una molteplicità di interessi eterogenei, e a volte anche confliggenti, che sono di difficile contemperamento. Da una parte, vi sono gli interessi della Comunità (oggi U.E.), dall' altra quelli degli Stati, dei consumatori o utenti finali, nonché delle imprese beneficiarie delle misure e di quelle concorrenti.

In un contesto del genere, si incontrano (e scontrano) l'azione liberista dell'Unione, che guarda con fiducia al mercato, e l'opzione politica propria degli Stati che, al contrario, guardano al fallimento dei mercati e prediligono un loro intervento nell'economia ⁵⁰.

Gli Stati aderenti all'Unione sono tuttavia chiamati a sacrificare i loro interessi nazionali, privilegiando quello che è l'interesse comunitario finalizzato, a sua volta, alla realizzazione del mercato interno. Ed è proprio stata questa la motivazione che ha spinto l'Unione Europea ad adottare una vera e propria " politica di concorrenza ", della quale la disciplina relativa agli aiuti di Stato risulta far parte. Essa, oltre a basarsi sulle regole enunciate nei Trattati, trova fondamento in una dottrina economica e giuridica che si è andata consolidando nel tempo e che si è espressa, ed in seguito codificata, tramite le numerose Decisioni assunte dalla Commissione Europea e le sentenze emanate dalla Corte di Giustizia ⁵¹.

Vi sono, però, alcuni casi specifici in cui, la concessione di interventi, qualificabili in termini di aiuti di Stato, può produrre degli effetti positivi sul sistema economico comunitario, contribuendo alla realizzazione anche di altri scopi, quali lo stimolo all'attività economica, una migliore allocazione delle risorse, la competizione e l'innovazione, nonché la generazione di benefici per i consumatori.

⁵⁰ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 2 e seguenti.

⁵¹ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 67.

In tali fattispecie, la Commissione Europea riveste un ruolo determinante in quanto è chiamata a valutare *ex – ante* la compatibilità di una misura agevolativa e a decidere sulla possibilità di una sua concessione o di un suo divieto.

Da quanto sinora sostenuto, emerge che, la vera questione riguardante gli aiuti di Stato non è quella di vietarli o meno, quanto piuttosto riguarda la valutazione degli effetti che essi sono suscettibili di produrre e, più specificamente, il fatto che la loro eventuale concessione possa generare degli effetti positivi o negativi, in ambito non solo nazionale, ma anche e soprattutto comunitario.

E' questa la motivazione originaria per cui i padri fondatori della CEE, al momento della statuizione della normativa relativa agli aiuti di Stato, hanno ritenuto opportuno prevedere delle deroghe per quelle categorie di aiuti che, nonostante potessero produrre effetti distorsivi della concorrenza, fossero anche in grado di produrre benefici alla Comunità Europea nel suo insieme.

Di conseguenza, attraverso le disposizioni sugli aiuti di Stato, non si è certamente voluto eliminare un importante strumento di politica economica ma, semplicemente, si è inteso sottrarlo all'arbitrio degli Stati e porlo, invece, a disposizione della Comunità.

Gli organi comunitari competenti dovranno vigilare e far sì che gli interventi predisposti a livello nazionale siano coordinati con quelli degli altri Paesi e che, oltre al perseguimento di interessi specifici, siano anche e soprattutto finalizzati alla realizzazione dell'interesse comune.

Le deroghe sono divise in due categorie.

La prima inerisce agli aiuti c.d. compatibili *de jure*, previsti dal secondo paragrafo dell'art. 107 TFUE.

La seconda, invece, comprende quegli aiuti che possono essere dichiarati compatibili a discrezione della Commissione o del Consiglio e che sono individuati espressamente dall'art. 107 TFUE, al terzo paragrafo.

6. Gli aiuti compatibili “ *de jure* ”.

La prima categoria di interventi agevolativi che, pur essendo qualificabili come aiuti di Stato, possono essere considerati compatibili con il mercato comune europeo, è prevista dall’art. 107 TFUE, al paragrafo 2.

Trattasi di aiuti compatibili *de jure* intendendo, con questa espressione, che la loro compatibilità è sancita testualmente dalle disposizioni del Trattato.

Appare evidente che, anche se la compatibilità per tali misure è prevista espressamente dalla normativa comunitaria, esse rappresentano sempre e comunque degli aiuti.

Ciò comporta che, al pari di tutte le misure qualificabili in tali termini, siano sottoposte all’obbligo di notifica preventiva alla Commissione Europea, che è tenuta ad esprimere una propria valutazione.

Data la loro espressa compatibilità, la Commissione non può esercitare qualsivoglia potere discrezionale nella procedura di valutazione, potendo tutt’al più limitarsi a constatare il verificarsi dei requisiti e delle condizioni che consentono di far rientrare gli aiuti concessi tra quelli previsti dal secondo paragrafo dell’art. 107 TFUE, oltre che controllare che gli Stati non pongano in essere una loro applicazione abusiva.

Nel caso in cui la Commissione dovesse omettere di attestarne la compatibilità, qualsiasi persona fisica o giuridica interessata, il Consiglio o uno Stato membro, potranno adire direttamente la Corte di Giustizia per far riconoscere la violazione delle disposizioni del Trattato da parte della Commissione⁵².

L’obbligo in capo alla Commissione di riconoscere la compatibilità degli aiuti, di cui al secondo paragrafo dell’art. 107 TFUE, è evincibile anche dall’uso del presente indicativo, da parte del legislatore comunitario. Nello specifico, il secondo paragrafo dell’art. 107 TFUE stabilisce espressamente che, le categorie di aiuto in esso indicate, “ *sono compatibili con il mercato interno* ”⁵³, senza

⁵² Si veda, in tal senso, M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 229.

⁵³ Tale disposizione si differenzia sostanzialmente da quanto stabilito al terzo paragrafo dell’articolo 107 TFUE dato che, le categorie di aiuti in esso indicate, “ *possono considerarsi compatibili con il mercato interno* ”.

lasciare pertanto alcun dubbio riguardo ad una loro possibile dichiarazione di incompatibilità.

Concretamente, l'art. 107 al paragrafo 2, prevede tassativamente tre deroghe al principio generale di incompatibilità degli aiuti di Stato, per particolari tipologie di aiuti, ossia:

- a) aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;
- b) aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;
- c) aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione del Paese, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione.

In merito a quest'ultima categoria di aiuti di Stato, la lettera c) del secondo paragrafo dell'art. 107 TFUE prevede espressamente che, a distanza di cinque anni dall'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, potrà adottare una decisione che abroghi la presente lettera, nonostante sia già evidente che, la sua applicazione concreta, sia venuta meno in seguito alla riunificazione della Germania⁵⁴.

Riguardo invece alla prima tipologia di deroga prevista dal Trattato, quella relativa agli aiuti a carattere sociale concessi ai consumatori, la compatibilità con le norme relative agli aiuti di Stato è agevolmente intuibile.

Difatti, come è stato evidenziato dalla Dottrina⁵⁵, il divieto di aiuti di Stato risulta applicabile solo se questi sono rivolti a favorire talune imprese o produzioni e non anche i singoli consumatori.

⁵⁴ Una dimostrazione in tal senso si evince dalla « Ventesima relazione sulla politica di concorrenza », riferita al 1990 (Lussemburgo 1991), punto 178, pag. 150, in cui la Commissione ha precisato che “ *l'avvenuta unificazione politica ha tolto ogni giustificazione al mantenimento di sovvenzioni alle suddette Regioni; la Commissione si è pertanto rallegrata dell'intenzione espressa dalle autorità federali di eliminare completamente tali aiuti* ”.

⁵⁵ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 230; U. LEANZA, *Commento all'art. 92*, Commentario CEE, Milano, 1965, pag. 723, citato da M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 230, per il quale, “ *il consumatore finale non*

Inoltre, l'espressione "singoli consumatori", è diretta meramente ai consumatori finali di un bene o servizio, e non a coloro i quali, nell'esercizio di una impresa ovvero di una professione, li utilizzino per produrre altri beni o sul piano professionale. A titolo esemplificativo, rientrano nell'ambito di applicazione della lettera *a*) del paragrafo 2 dell'art. 107 TFUE, la fornitura di servizi pubblici (quali i trasporti) a prezzi ridotti, al fine di favorire le categorie sociali "più deboli" quali gli anziani o i giovani.

Infine, la deroga di cui alla lettera *b*) del secondo comma dell'art. 107 TFUE, è stata introdotta in quanto, tali categorie di aiuti, sono finalizzate a ristabilire la situazione antecedente una calamità o un evento eccezionale che si è verificato.

Solo se le misure agevolative sono state previste a tal fine, non saranno in grado di alterare la libera concorrenza e, di conseguenza, non rientreranno nell'ambito degli aiuti incompatibili.

Quello che ne emerge è una fondamentale esigenza di misurabilità dell'entità del danno e anche dell'aiuto concesso.

Inoltre, affinché tali aiuti esplicino effettivamente la propria funzione, dovranno essere erogati tempestivamente ed avere una durata limitata.

Un'ultima precisazione deve essere fatta in merito al significato da attribuire alle espressioni di "calamità naturali" e di "eventi eccezionali".

Come evidenziato dalla Dottrina⁵⁶, possono essere considerati come "calamità naturali" i terremoti, le alluvioni, le inondazioni, gli incendi, le epidemie animali, la siccità ed altri fenomeni naturali di straordinaria gravità.

Più difficoltosa risulta essere l'attribuzione di significato all'espressione "eventi eccezionali". Genericamente, si considerano tali le guerre e le insurrezioni interne.

Non sono invece ritenuti tali gli scioperi, dato che essi rappresentano delle situazioni normali nelle democrazie, costituendo anzi a volte dei diritti costituzionalmente garantiti.

influisce sul gioco della concorrenza [...] i prodotti saranno pagati allo stesso prezzo, sia dai consumatori che beneficiano degli aiuti statali, sia da quelli che di tali aiuti non beneficiano"; A. M. RICIGLIANO, Il mercato unico europeo, Torino, Utet, 1990, pag. 75, citato da M. ORLANDI, Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario, cit., pag. 230, per il quale, "le categorie beneficiarie, i consumatori, non possono certo essere configurate come imprese".

⁵⁶ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 232.

Resta da sottolineare il fatto che, tutti gli aiuti concessi devono possedere un altro requisito, quello della proporzionalità, nel senso che essi devono ritenersi necessari a porre rimedio ad eventi imprevedibili o di straordinaria gravità e, allo stesso tempo, essere erogati in proporzione ai danni subiti.

7. Gli aiuti compatibili su decisione della Commissione Europea o del Consiglio di Stato: l'art. 107, paragrafo 3, del TFUE.

Una seconda deroga al principio generale di incompatibilità degli aiuti di Stato è prevista dal terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE.

Tale disposizione sancisce testualmente che, le categorie di aiuti di Stato da essa individuate, “ *possano considerarsi compatibili con il mercato interno* ”.

Ciò evidenzia il fatto che la Commissione Europea, ed anche il Consiglio, possano esercitare un'ampia discrezionalità nella valutazione di un aiuto di Stato e decidere, in seguito, se questo possa considerarsi compatibile o meno con la normativa comunitaria posta a tutela della libera concorrenza.

Le ipotesi di deroga espressamente contemplate dal terzo paragrafo dell'art. 107 TFUE sono raggruppabili in cinque tipologie, di seguito indicate:

- a) aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349 ⁵⁷, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;
- b) aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro ⁵⁸;

⁵⁷ Le Regioni a cui l'art. 349 TUE fa riferimento sono: Guadalupa, Guyana francese, Martinica, Saint – Barthélemy, Saint Martin, Azzorre, Madera e isole Canarie.

⁵⁸ Tale tipologia di deroga è stata molto utilizzata di recente a sostegno della concessione di aiuti per far fronte all'attuale crisi economica e finanziaria.

- c) aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;
- d) aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;
- e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

Gli aiuti di cui alle lettere a) e c), costituiscono degli importanti strumenti di intervento della politica regionale; si tratta di due categorie di aiuti finalizzate a contribuire allo sviluppo di talune regioni, la cui situazione economica sia particolarmente svantaggiata rispetto a quella della Comunità nel suo complesso. Inoltre, l'ambito di applicazione della deroga di cui alla lettera c) risulta essere senz'altro ben più ampio rispetto a quello di cui alla lettera a) ⁵⁹.

Difatti, in riferimento alla deroga di cui alla lettera a), fondamentale importanza rivestono le espressioni “ *tenore di vita anormalmente basso* ” e “ *grave forma di sottoccupazione* ”.

In proposito, la Commissione ha precisato che, ai fini dell'individuazione di regioni con un tenore di vita anormalmente basso, viene posta in essere una procedura di valutazione riguardante il PIL pro capite misurato in parità di potere di acquisto. I dati ottenuti sono poi confrontati con la media comunitaria.

Se questi risultano inferiori al 75 % della media, si è in presenza di un tenore di vita anormalmente basso ⁶⁰.

Riguardo invece all'espressione “ *grave forma di sottoccupazione* ”, come base di riferimento della procedura di valutazione comparativa rispetto alla media comunitaria, si assumono i dati relativi a coloro i quali non risultano essere pienamente occupati. Il procedimento di comparazione con la media comunitaria è poi del tutto analogo a quello esposto in precedenza.

⁵⁹ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 14 Ottobre 1987, causa 248/84, *Germania c. Commissione*, punto 19.

⁶⁰ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 263.

Ai fini della individuazione delle regioni che possono rientrare nell'ambito di applicazione della deroga di cui alla lettera *a*), sono stati pubblicati gli “ *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale* ”.

Questi, oltre ad individuare il campo di applicazione della suddetta deroga, precisano i criteri di compatibilità degli aiuti agli investimenti iniziali effettuati, e disciplinano altresì gli aiuti al funzionamento che, sebbene incompatibili, possono essere autorizzati in specifiche regioni; infine, fissano i criteri guida per la delimitazione delle regioni ammissibili alla deroga.

La Commissione adotta, per ciascuno Stato membro dell'U.E. e per un periodo di validità di sei anni, una “ *Carta degli aiuti a finalità regionale* ” che elenca, tassativamente, le zone ammesse alle deroghe, nonché i massimali d'intensità degli aiuti previsti per le diverse zone ⁶¹.

Diversamente, nell'ambito della deroga di cui alla lettera *c*) sono ricompresi tutti quegli aiuti finalizzati a consentire lo sviluppo di determinate regioni, senza le limitazioni previste dalla lettera *a*).

L'unica condizione che dovrà essere rispettata è che gli aiuti concessi non alterino gli scambi intracomunitari “ *in misura contraria al comune interesse* ”.

In proposito, la Commissione ha ritenuto che, gli aiuti concessi a favore di determinate regioni, non possono essere considerati contrari al comune interesse qualora “ *è possibile dimostrare che la regione assistita incontra difficoltà che sono sufficientemente gravi rispetto alla media comunitaria; che senza l'aiuto le forze di mercato non sarebbero in grado di eliminare tali difficoltà e che la concessione dell'aiuto non provoca distorsioni indebite della concorrenza in particolari settori* ” ⁶².

Inoltre, le deroghe previste a favore di regioni svantaggiate rispetto alla media comunitaria, rispondono ad una esigenza di solidarietà comunitaria che rappresenta uno degli obiettivi principali posti a fondamento dell'Unione Europea.

⁶¹ Generalmente, gli aiuti di cui alla lettera *a*) possono avere un'intensità massima pari al 75% del valore dell'investimento iniziale. Tuttavia, la Commissione, avvalendosi del proprio potere discrezionale, potrà riconoscere gli aiuti in questione in misura proporzionata alle disparità regionali. Di conseguenza, potrà accadere che, in talune regioni, gli aiuti siano concessi solo in ammontare inferiore al 75%.

⁶² Cfr. Decisione n. 88/318/CEE, 2 marzo 1988, *Intervento straordinario nel Mezzogiorno*, punto IV.4, pag. 40, pubblicata in G.U.C.E. n. C 143 del 10/06/1988.

In ultimo, si ritiene opportuno precisare che, le deroghe di cui alla lettera c), non sono soltanto inerenti agli aiuti a finalità regionali, ma comprendono anche altre tipologie di aiuti che perseguono obiettivi orizzontali.

Sono tali, ad esempio, gli aiuti per la ricerca e lo sviluppo, quelli a finalità ambientale, quelli diretti al salvataggio e alla ristrutturazione di imprese in difficoltà, nonché quelli posti in favore dell'occupazione e della formazione, oltre che gli aiuti concessi sotto forma di sgravi o di esenzioni fiscali.

Per quanto riguarda invece la deroga di cui alla lettera b), essa comprende due distinte fattispecie.

Nella prima parte, sono indicati “ *gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo* ”, ossia quegli “ *aiuti di Stato che sono finalizzati alla realizzazione di un progetto parte di un programma transnazionale europeo sostenuto da diversi governi degli Stati membri, o di un'azione posta in essere da diversi Stati membri per far fronte ad una minaccia comune* ”⁶³.

Nella seconda parte, si fa riferimento agli aiuti destinati a “ *porre rimedio ad un grave turbamento dell'economia* ”, precisando che il “ *turbamento* ” dovrà riguardare l'economia di uno Stato nel suo complesso e non soltanto una singola regione o parte del suo territorio.

Per quanto concerne gli aiuti di cui alla lettera d), ossia quelli destinati a promuovere la cultura o il patrimonio di un Paese, si impone per tali concetti una interpretazione restrittiva.

Di conseguenza, potranno essere ricompresi in tale deroga, solo quegli aiuti il cui obiettivo finale sia di tipo culturale. In molti casi, la Commissione ha utilizzato tale previsione normativa al fine di concedere aiuti nel settore della radiodiffusione, ovvero per la produzione di opere cinematografiche e di altre opere audiovisive.

Infine, l'ultima deroga, prevista dalla lettera e), rappresenta una deroga di tipo residuale.

⁶³ Cfr. M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di stato: il caso Almeria 2005*, cit., pag. 1781.

Grazie a tale disposizione normativa, possono qualificarsi come compatibili altre tipologie di aiuti, decise dal Consiglio, che altrimenti sarebbero state dichiarate incompatibili e, pertanto, vietate.

Tra le categorie di aiuti previste dalla suddetta lettera e quelle di cui alla lettera *c*) esiste una sostanziale differenza.

Mentre le deroghe di cui alla lettera *c*), consentono la concessione di aiuti finalizzati ad agevolare lo sviluppo di un Paese, quelle di cui alla lettera *e*), possono riguardare anche aiuti c.d. alla produzione.

Inoltre, sulla base delle disposizioni previste dalla lettera *e*), è possibile emanare solo norme generali e non anche esenzioni individuali per singoli aiuti.

Le disposizioni previste dal Trattato in merito alle deroghe al generale divieto di concedere aiuti di Stato, sono indubbiamente piuttosto generiche, ma, con il passare degli anni, la prassi della Commissione ha contribuito a delineare dei veri e propri criteri di compatibilità, generando una disciplina materiale degli aiuti di Stato, in base alla quale, gli aiuti compatibili risultano classificabili in tre diverse categorie:

- **regionali**, ossia finalizzati a contribuire allo sviluppo di determinate aree del territorio nazionale che risultino svantaggiate rispetto all'U.E. nel suo complesso;
- **settoriali**, concessi a sostegno di determinati settori o comparti economici che vengano a trovarsi in una situazione di crisi o a dover affrontare dei problemi di tipo congiunturale;
- **orizzontali**, non qualificabili né come aiuti regionali, in quanto sono concessi a prescindere dalla collocazione territoriale delle imprese beneficiarie, né come settoriali, in quanto superano l'ambito di uno specifico settore ma, allo stesso tempo, non sono definibili come misure generali perché dotate del requisito della selettività.

I criteri che vengono generalmente adottati dalla Commissione Europea, nell'ambito della sua procedura di valutazione discrezionale degli aiuti di Stato, sono sostanzialmente due: quello della contropartita e quello della trasparenza.

Il principio della contropartita (compensatory justification) impone che un aiuto venga valutato da un punto di vista comunitario e non nazionale ⁶⁴, quindi, esso potrà essere dichiarato compatibile, solo nel caso in cui, l'obiettivo finale comunitario in vista del quale è stato concesso, non avrebbe potuto essere realizzato in diversa maniera.

L'aiuto in questione dovrà inoltre essere necessario e proporzionato all'interesse comunitario da perseguire.

Il secondo principio, ossia quello della trasparenza, impone invece che la natura e la portata di un aiuto possa e debba essere verificata sulla base di tutti gli elementi necessari ossia: l'obiettivo, la consistenza, i mezzi finanziari, la forma e i motivi di compatibilità.

8. Gli aiuti di Stato nei servizi di interesse economico generale: la sentenza *Altmark*.

Il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea prevede, per le imprese, pubbliche o private, incaricate di svolgere servizi di interesse economico generale, una specifica disciplina, contenuta nell'art. 106 comma 2, la cui portata applicativa è stata precisata nel tempo dalla giurisprudenza.

Merita una espressa menzione la sentenza FFSA con la quale il giudice comunitario ha precisato che: “ *la corresponsione di un aiuto di Stato può sfuggire al divieto [...] a condizione che l'aiuto di cui trattasi miri solo a compensare il costo supplementare generato dall'adempimento della missione particolare incombente all'impresa incaricata della gestione di un servizio di interesse economico generale e che la concessione dell'aiuto si riveli necessaria affinché la suddetta impresa possa garantire il rispetto degli obblighi di servizio pubblico ad essa imposti in condizioni di equilibrio economico* ” ⁶⁵.

⁶⁴ Il principio della contropartita è stato sancito per la prima volta dalla Commissione nella Relazione sulla politica di concorrenza del 1980, al punto 213. Successivamente, anche la Corte di Giustizia si è espressa con la sentenza 17 settembre 1980, causa 730/79, *Philip Morris Holland B. V. c. Commissione*, punti 24 – 26.

⁶⁵ Cfr. TPG, sentenza 27 febbraio 1997, causa T – 106/95, *FFSA c. Commissione*.

In seguito alla sentenza FFSA, un importante passo in avanti è stato compiuto, da parte della giurisprudenza comunitaria, con la sentenza *Ferring* ⁶⁶.

In tale occasione, la Corte di Giustizia si era imposta di esaminare la natura del vantaggio fiscale accordato ai grossisti – distributori di medicinali, non essendo essi soggetti al pagamento di un contributo, versato invece dai laboratori che effettuano vendite dirette di medicinali alle farmacie.

La Corte ha ritenuto che, il mancato assoggettamento al contributo da parte dei grossisti – distributori di medicinali, non rappresentava altro che una sovvenzione concessa in funzione dei servizi di interesse economico generali da essi svolti.

Quindi, i grossisti – distributori non beneficiavano di alcun tipo di vantaggio e l'intervento pubblico posto in essere a loro favore produceva soltanto l'effetto di porli in una posizione di concorrenza paragonabile a quella dei laboratori farmaceutici. Diversamente, tutte le compensazioni che non corrispondono a costi aggiuntivi legati agli obblighi di servizio pubblico, o il cui importo ecceda in misura sproporzionata tali costi, determinando un vantaggio per le imprese beneficiarie, costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE.

Un caso esemplare sulla questione è rappresentato dalla sentenza della Corte di Giustizia del 24 luglio 2003, meglio conosciuta come sentenza *Altmark* ⁶⁷.

La questione riguardava, nello specifico, una controversia tra due società concorrenti di autobus: la *Altmark Trans GmbH* e la *Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*. La seconda di queste lamentava il fatto che, alla prima, venissero concesse delle sovvenzioni da parte della regione di Magdeburgo.

Le autorità governative tedesche si difendevano sostenendo che, le sovvenzioni concesse si erano rese indispensabili al fine di assicurare la prestazione di un servizio che, altrimenti, nessun altro investitore privato sarebbe stato disposto ad offrire sul mercato. La Corte è giunta pertanto alla seguente conclusione: “ [...] nei limiti in cui un intervento statale deve essere considerato una compensazione diretta a rappresentare la contropartita delle prestazioni effettuate dalle imprese beneficiarie per assolvere determinati obblighi di servizio pubblico, cosicché tali imprese non traggano, in realtà, un vantaggio finanziario e il suddetto intervento non abbia quindi l'effetto di collocare tali imprese in una posizione

⁶⁶ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 22 novembre 2001, causa C – 53/00, *Ferring*.

⁶⁷ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 24 luglio 2003, causa C – 280/00, *Altmark Trans GmbH*, cit.

concorrenziale più favorevole rispetto a quelle che fanno loro concorrenza, tale intervento non ricadrebbe nell'ambito di applicazione dell'art. 87 del Trattato (oggi 107 TFUE) ”. Concretamente, affinché un aiuto concesso a favore di imprese che erogano servizi di interesse economico generale possa essere dichiarato compatibile, devono sussistere le seguenti quattro condizioni:

- 1) l'impresa beneficiaria deve effettivamente essere stata incaricata dell'assolvimento di obblighi di servizio pubblico e ciò deve risultare da una normativa chiara;
- 2) i criteri di calcolo della compensazione devono essere determinati in via generale, preventiva e trasparente, al fine di evitare che essa comporti un vantaggio per l'impresa beneficiaria rispetto alle concorrenti;
- 3) la compensazione non deve eccedere quanto necessario per coprire i costi, tenendo conto degli introiti relativi al servizio pubblico ed un margine ragionevole di utile;
- 4) quando la scelta dell'impresa non sia stata operata con procedura di appalto pubblico, che consenta di selezionare il candidato in grado di fornire tali servizi al costo minore per la collettività, il livello della necessaria compensazione deve essere determinato sulla base di un'analisi dei costi di un'impresa media, gestita in modo efficiente.

Pertanto, l'intervento statale che non soddisfi una o più delle suddette condizioni deve essere ritenuto un aiuto di Stato e considerarsi vietato.

Rispetto alla sentenza *Ferring*, con la sentenza *Altmark* si è prevista la possibilità che, la compensazione pagata all'impresa possa tener conto anche di una parte, seppur minima, di profitto, oltre che coprire tutti i costi sostenuti per fornire il servizio. Il dettato giurisprudenziale è stato recepito negli anni anche dalla Commissione Europea che, in proposito, ha emanato una Decisione che rappresenta, allo stato attuale, la principale disciplina vigente in materia ⁶⁸.

⁶⁸ Si tratta della Decisione n. 2005/842/CE, emanata dalla Commissione il 28 novembre 2005 che ricalca, in sostanza, il contenuto della sentenza *Altmark*.

CAPITOLO SECONDO

IL POTERE DI CONTROLLO DELLA COMMISSIONE EUROPEA E IL RECUPERO DEGLI AIUTI DICHIARATI INCOMPATIBILI

SOMMARIO: 1. La riserva di competenza a favore della Commissione Europea. – 2. La distinzione degli aiuti nella prospettiva del controllo della Commissione Europea: gli aiuti preesistenti e gli aiuti di nuova istituzione. – 3. Il controllo della Commissione Europea sugli aiuti “ esistenti ”. – 4. La procedura di controllo sugli aiuti “ nuovi ”: l’obbligo di notifica e la clausola di « *standstill* ». – 4. 1. L’avvio della procedura di indagine formale e la decisione finale assunta dalla Commissione. – 5. Gli aiuti illegali e quelli attuati in modo abusivo. – 6. Le categorie di aiuti di Stato esenti dall’obbligo di notifica: il Regolamento generale di esenzione per categoria n. 800/2008. – 6. 1. Gli aiuti “ *de minimis* ”. – 7. L’ordine di recupero di un aiuto imposto dalla Commissione Europea. – 7. 1. L’efficacia diretta delle decisioni “ negative ” della Commissione Europea negli ordinamenti giuridici nazionali: la sentenza della Cassazione n. 17564 del 2002. – 7. 2. La possibilità di rinvio al diritto interno per il recepimento delle decisioni della Commissione Europea. – 8. I limiti al recupero dell’aiuto. – 8. 1. I principi generali del diritto comunitario e in particolare la tutela del legittimo affidamento del contribuente. – 8. 2. La decadenza nell’esercizio dell’ordine di recupero. – 9. Il fondamentale ruolo del giudice nazionale nel recupero degli aiuti erogati. – 9. 1. Il recupero di aiuti su richiesta di terzi (asseritamente) danneggiati. – 9. 2. La sospensione cautelare di cui all’art. 47 *bis* del D. Lgs. n. 546 del 1992: una tutela limitata per i contribuenti. – 9. 2. 1. La tutela cautelare nel procedimento di recupero di aiuti di Stato da moratoria. – 10. La tutela del contribuente dinanzi ai giudici comunitari: l’azione di annullamento. – 11. La tutela del beneficiario dell’aiuto, e delle imprese concorrenti, dinanzi allo Stato: l’azione di risarcimento danni.

1. La riserva di competenza a favore della Commissione Europea.

La disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato si caratterizza anche per il ruolo fondamentale che riveste uno degli organi strutturali dell’Unione Europea: la Commissione.

Ad essa la normativa comunitaria riserva una competenza “ esclusiva ” ai fini della valutazione della compatibilità, con il mercato comune europeo, delle misure agevolative, ovvero degli aiuti, eventualmente concessi dagli Stati.

La Commissione esercita un vero e proprio potere di controllo, il cui fine ultimo è quello di evitare che gli Stati, di propria iniziativa e in autonomia, possano concedere delle agevolazioni a soggetti, pubblici o privati, che siano in grado di falsare la libera concorrenza⁶⁹. Allo stesso tempo, la Commissione opera in modo tale da contribuire, attraverso il sistema della concessione degli aiuti di Stato, ad una migliore allocazione delle risorse pubbliche, evitando che alcune imprese vengano artificialmente mantenute in vita a discapito di altre più redditizie, e favorendo quindi una maggiore parità di trattamento tra i soggetti, pubblici o privati, che esercitano un'attività economica.

Nell'ambito del potere di controllo riconosciuto alla Commissione, si può far rientrare anche quello di concedere delle deroghe al divieto di erogazione degli aiuti, sancito in via generale dall'art. 107, paragrafo 1 del TFUE⁷⁰. Sotto questo profilo, alla Commissione è attribuito un potere discrezionale di eccezionale ampiezza, seppure esso risulti essere limitato dall'emanazione preventiva, da parte della stessa Commissione, di atti che ne riducono in concreto la sua portata, attraverso la previsione di criteri riguardanti la concessione delle deroghe⁷¹.

In sostanza, il potere di controllo esercitato dalla Commissione, si realizza attraverso una procedura di comparazione tra gli effetti negativi e quelli positivi derivanti dalla concessione di un aiuto. Affinché quest'ultimo possa essere considerato compatibile, è necessario che un elevato livello di effetti negativi venga sufficientemente compensato da un corrispondente alto livello di effetti

⁶⁹ Così come osserva M. V. SERRANO' in *La sospensione cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato: osservazioni critiche su un testo perfettibile*, cit., pag. 813, " sembra, dunque, evidente che il divieto degli aiuti di Stato sia disposto nel nostro ordinamento a tutela della concorrenza e, quindi, a garanzia del prioritario interesse della integrazione fra gli Stati membri all'interno della Comunità ".

⁷⁰ La " filosofia " del TFUE, e ancor prima del Trattato CE, si differenzia sostanzialmente da quella originaria prevista dal Trattato CECA. Difatti, quest'ultimo non riconosceva alcuna ipotesi di deroga al principio generale di incompatibilità degli aiuti. Esso, all'art. 4, lettera c), statuiva che " le sovvenzioni e gli aiuti concessi dagli Stati e gli oneri speciali imposti ad essi, in qualunque forma, sono incompatibili con il mercato comune del carbone e dell'acciaio e, di conseguenza, aboliti e proibiti ".

⁷¹ Gli atti con i quali la Commissione Europea stabilisce, in via preventiva, i criteri a cui far riferimento, ai fini della valutazione della compatibilità degli aiuti di Stato, possono assumere le più svariate forme. In ogni caso, si tratta di atti rientranti nell'area della *soft law*. Sono tali, ad esempio, gli orientamenti, le comunicazioni o le lettere rivolte agli Stati membri.

positivi. La procedura in questione è definita, per l'appunto, “ valutazione comparata ”⁷².

Come osservato da gran parte della Dottrina⁷³, la Commissione esprime un giudizio di legittimità, inteso nel senso di coerenza della misura rispetto al fine perseguito, e, allo stesso tempo, di merito, considerato invece come adeguatezza della misura rispetto all'obiettivo da realizzare.

A ciò si aggiunga il fatto che il giudizio espresso deve necessariamente tener conto ed essere condotto tenendo presente due importanti principi, quello della proporzionalità e della giustificazione compensatoria.

Il rispetto del primo criterio, ossia quello della proporzionalità, impone che l'intensità dell'aiuto concesso sia “ proporzionata ” all'entità del vantaggio che si intende conseguire attraverso la sua erogazione⁷⁴.

Diversamente, secondo il criterio della giustificazione compensatoria, qualora dalla concessione di un aiuto consegua una distorsione al regime della libera concorrenza, essa sarà giustificabile solo nel caso in cui venga controbilanciata da vantaggi prodotti sul mercato interno⁷⁵.

Infine, non si può non sottolineare che, il giudizio che la Commissione Europea esprime riguardo agli aiuti di Stato è indubbiamente condotto nell'interesse della Comunità Europea nel suo insieme, e non di certo nell'interesse dei singoli Stati

⁷² Affinché la procedura di “ valutazione comparata ” venga effettuata adeguatamente, gli effetti prodotti da una misura agevolativa, oggetto di controllo da parte della Commissione, dovranno essere espressi, per quanto possibile, sia in termini quantitativi, sia qualitativi. La valutazione complessiva riguarderà tutti gli effetti prodotti in capo ai produttori e ai consumatori che operano nei mercati interessati dalla misura di aiuto. Il risultato finale dipenderà, quindi, dall'analisi di una serie di caratteristiche della misura proposta e sarà valutato, caso per caso, per le misure sottoposte a valutazione dettagliata.

⁷³ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 117.

⁷⁴ Il criterio della proporzionalità viene applicato costantemente in quasi tutte le decisioni condizionate, cioè quelle che autorizzano l'aiuto entro determinati limiti di intensità. Ad esempio, nel campo degli aiuti al settore automobilistico, il criterio è stato applicato svariate volte; si vedano, in proposito, la decisione della Commissione del 13 luglio 1988 concernente gli aiuti concessi dal Governo del Regno Unito a Rover Group (GUCE L 25/92 del 28.1.1989), e la decisione della Commissione del 29 marzo 1988, concernente gli aiuti concessi dal Governo francese al gruppo Renault (GUCE L 220/30 del 11.8.1988).

⁷⁵ Affinché tale criterio operi “ *il progetto di aiuto deve contenere una giustificazione sotto forma di contributo, da parte del beneficiario dell'aiuto* ” che vada al di là degli effetti del normale gioco delle forze del mercato per il raggiungimento degli obiettivi della Comunità. Così la Commissione nella X Relazione sulla politica di concorrenza, riferita al 1980, pag. 153, punto 213. Il criterio, enunciato per la prima volta nella Decisione *Philip Morris* (Decisione n. 79/43/CEE del 27 luglio 1979, GUCE L 217 del 27.8.1979), è stato poi applicato costantemente dalla Commissione agli aiuti a finalità regionale e settoriale.

⁷⁶. Questa è la ragion per cui, solo la Commissione, in quanto organo esecutivo comunitario, può esprimere un giudizio di compatibilità sugli aiuti di Stato, che risulta invece precluso, in modo assoluto, alle autorità o giurisdizioni nazionali.

Vi è tuttavia un aspetto critico che occorre sottolineare, che riguarda appunto l'interesse comunitario che la Commissione è tenuta a perseguire nell'esercizio del suo potere di controllo sugli aiuti, nonché nella applicazione delle deroghe; ovvero, la circostanza secondo cui, ricadrebbe sullo Stato, l'onere della prova di dimostrare che gli aiuti concessi presentino i requisiti necessari per l'applicazione delle deroghe. Questo fa sorgere dei dubbi circa il fatto che le deroghe stesse siano state previste nell'interesse della Comunità e non degli Stati.

In proposito, ritengo di condividere l'opinione espressa dalla Dottrina ⁷⁷ secondo cui, i fatti che potrebbero condurre ad un giudizio di compatibilità dovrebbero, anche d'ufficio, essere accertati dalla Commissione, sia pur con la cooperazione dello Stato interessato. Solo così si avrebbe la " certezza " che l'interesse prevalente e da tutelare sia proprio quello della Comunità Europea nel suo complesso.

2. La distinzione degli aiuti nella prospettiva del controllo della Commissione Europea: gli aiuti preesistenti e gli aiuti di nuova istituzione.

Originariamente, il potere di controllo sugli aiuti di Stato attribuito alla Commissione Europea, era disciplinato, dall'art. 93, paragrafo 2, del Trattato CE. Successivamente, in seguito a modifiche legislative nel frattempo intervenute, la

⁷⁶ Sul punto si è espresso favorevolmente M. ORLANDI in *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 208 secondo cui, la Commissione, nel giudizio di compatibilità, deve tener conto della " prospettiva comunitaria ", acquisendo un potere di coordinamento degli sforzi messi in atto nei singoli Paesi per promuovere lo sviluppo economico e, quindi, per contemperare le conflittuali esigenze. Di diverso orientamento risultava essere la posizione, non poco criticata dallo stesso Orlandi, espressa da K. MORTELMANS, *The compensatory justification criterion in practice of the Commission in decisions on State aids*, in *Common Market Law Review*, vol. 21, 1984, pag. 419.

⁷⁷ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 121.

norma di riferimento è diventata l'art. 88 del Trattato CE, ulteriormente superata da quanto stabilito dall'art. 108 del TFUE.

Le disposizioni citate si presentavano, tuttavia, generiche, ed è stato solo grazie alla giurisprudenza della Corte nonché alla prassi della Commissione ⁷⁸, che esse hanno trovato una loro più articolata e compiuta definizione.

In particolare, sin dai primi anni Novanta, le istituzioni comunitarie iniziarono a manifestare l'esigenza di rendere la procedura di controllo sugli aiuti la più trasparente possibile e, contestualmente, assicurare una maggiore certezza del diritto ai soggetti interessati.

Per molti anni, nonostante la normativa comunitaria riconoscesse al Consiglio il potere di adottare dei regolamenti che specificassero il contenuto delle norme sugli aiuti di Stato, le disposizioni procedurali rimasero inalterate ⁷⁹.

Fu soltanto alla fine degli anni Novanta e, a fronte delle esigenze espresse dalle istituzioni comunitarie, che il Consiglio decise di emanare il Regolamento n. 659/1999 (c.d. regolamento di procedura), finalizzato a specificare con maggiore chiarezza la procedura di controllo sugli aiuti. Tale regolamento, in sostanza, ha recepito e “ codificato ” la prassi applicativa delle istituzioni comunitarie.

Poste tali premesse, ciò che rileva evidenziare ai fini del prosieguo della trattazione, è che, dalle disposizioni previste dai Trattati e nell'ambito della procedura di controllo della Commissione, è emersa una classificazione degli aiuti in due distinte categorie: aiuti esistenti e aiuti di nuova istituzione.

Certamente, in tale contesto, il regolamento emanato dal Consiglio ha fornito un importante contributo.

In particolare, per quanto concerne gli aiuti “ esistenti ”, l'introduzione del regolamento n. 659/1999 ha avuto senza dubbio il merito di ricomprendere, nell'ambito di tale nozione, varie ed eterogenee tipologie di aiuti.

⁷⁸ Si veda, in particolare, la Comunicazione della Commissione del 15 ottobre 1995 sulla cooperazione con i giudici nazionali in materia di aiuti (GUCE C 312 del 23 novembre 1995), aggiornata di recente dalla Comunicazione della Commissione europea relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali (GU C – 85/1 del 9 aprile 2009).

⁷⁹ La norma che attribuiva al Consiglio il potere di adottare dei regolamenti di applicazione degli articoli 92 e 93 Trattato CE, su proposta della Commissione, (art. 94, divenuto art. 89 del Trattato CE e, attualmente, art. 109 TFUE) è rimasta inapplicata a lungo, anche a causa del contrasto che, per molti anni, ha opposto i due organi comunitari.

Diversamente, la disciplina ricavabile dalle sole norme del Trattato, forniva una interpretazione più restrittiva della nozione di aiuto “ esistente ”, prevedendo due diverse opzioni interpretative.

La prima di queste considerava quali aiuti esistenti solo quelli già concessi alla data di entrata in vigore del Trattato che istituiva la Comunità Europea ⁸⁰. La seconda, invece, di natura più estensiva, era propensa a ricomprendere tra gli aiuti esistenti anche quelli già notificati ed autorizzati dalla Commissione nonché quelli solo notificati ⁸¹.

Con il regolamento di procedura emanato dal Consiglio, come già evidenziato, sono stati ricompresi nel novero degli aiuti esistenti anche altre diverse tipologie di aiuti.

Volendo entrare più nel dettaglio, l’art. 1 lett. b) del regolamento fa rientrare, nell’ambito degli aiuti esistenti, le tipologie di seguito indicate:

- aiuti introdotti prima dell’entrata in vigore del Trattato e che non abbiano subito modifiche sostanziali;
- aiuti autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio in quanto ritenuti compatibili;
- aiuti notificati e tacitamente autorizzati;
- aiuti per i quali è decorso il termine per il recupero;
- misure divenute aiuti per ragioni sopravvenute attinenti all’evoluzione del mercato comune.

⁸⁰ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 9 agosto 1994, causa C – 44/93, *Namur – Les assurances du crédit*, punto 13 della motivazione, secondo cui, “ emerge sia dalla lettera che dalla finalità di queste disposizioni che devono essere considerati aiuti esistenti ai sensi dell’art. 93, n. 1, gli aiuti che esistevano prima dell’entrata in vigore del Trattato ”.

⁸¹ Diversi sono stati i contributi forniti da vari Autori e, tra questi, si vedano in particolare: A. MATTERA RICIGLIANO, *Il mercato unico europeo*, Torino, Utet, 1990, pag. 101, cit., il quale sosteneva che, nell’ambito degli aiuti esistenti, si potevano ricomprendere solo quelle categorie di aiuti già presenti al momento dell’entrata in vigore del Trattato CE, nonché quelli notificati alla Commissione e da questa autorizzati in quanto compatibili con il mercato comune; di diversa opinione erano invece altri Autori che facevano rientrare, nel novero degli aiuti esistenti, anche quelle misure agevolative notificate alla Commissione e tacitamente autorizzate, data l’inerzia della Commissione protrattasi per due mesi dalla notifica dell’aiuto (termine entro il quale essa è tenuta a pronunciarsi circa la eventuale incompatibilità della misura notificata. Decorso il suddetto termine, la misura potrà ritenersi implicitamente compatibile con il mercato comune e, di fatto, considerarsi autorizzata). Tra gli autori a sostegno della seconda tesi si vedano T. BALLARINO e L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, Editoriale Scientifica, 1998, pag. 80.

Le disposizioni introdotte dal regolamento del Consiglio non si presentano, tuttavia, di pronta e agevole applicazione. Diversi sono i dubbi e gli interrogativi che da esse scaturiscono.

In primo luogo, la norma include tra gli aiuti esistenti, quelle misure concesse prima dell'entrata in vigore del Trattato che ha portato alla nascita della CEE. Ad oggi tali misure, anche se di entità esigua e in alcuni casi incompatibili con le disposizioni del Trattato, potranno continuare ad essere erogate fino a quando non vi sia l'intervento diretto da parte della Commissione Europea che, con una sua esplicita decisione, ne sancisca l'incompatibilità⁸².

Secondariamente, le disposizioni regolamentarie considerano come aiuti esistenti tutti quegli interventi agevolativi notificati alla Commissione e che siano stati autorizzati, in maniera esplicita ovvero implicita.

Ovviamente, riguardo agli aiuti autorizzati esplicitamente da parte della Commissione, non si pone alcun dubbio od interrogativo, essendo la norma abbastanza chiara.

Difficoltà applicative emergono, invece, in merito agli aiuti notificati ed autorizzati "implicitamente".

Il regolamento considera tra gli aiuti autorizzati implicitamente, non solo quelli che si suppongono autorizzati ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 6 del regolamento stesso, ma anche quelli autorizzati implicitamente prima della sua emanazione⁸³.

A questo punto, un importante supporto è stato fornito dalla giurisprudenza comunitaria che, prima dell'emanazione del regolamento, aveva fissato in due mesi il termine decorrente dalla notifica dell'aiuto, ai fini del consolidarsi dell'autorizzazione implicita⁸⁴.

⁸² Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 520; U. LEANZA, *Commento all'art. 92*, Commentario CEE, Milano, Giuffrè, 1965, pag. 716, cit.; G. PALMERI, *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, seconda edizione, Rimini, Maggioli, 1992, pag. 105.

⁸³ Si veda al riguardo quanto stabilito dal Regolamento CE n. 659/99, articolo 1, lettera b), punto iii).

⁸⁴ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 11 dicembre 1973, causa 120/73, *F.lli Lorenz GmbH c. Repubblica Federale tedesca e il Land Renania – Platinato*, le cui disposizioni sono state ribadite anche in seguito da altre due sentenze: Corte di Giustizia CE, sentenza 30 giugno 1992, causa C – 312/90, *Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes*, punto 18 della motivazione; Corte di Giustizia CE, sentenza 9 agosto 1994, causa C – 44/93, *Namur – Les assurances du crédit*, punto 13 della motivazione, cit. Un altro importante contributo giurisprudenziale è stato fornito dalla Corte di Giustizia CE, sentenza 20 marzo 1984, causa

Ulteriori difficoltà applicative derivano dall'individuazione del *dies a quo* dal quale far decorrere il termine dei due mesi sancito dalla Corte.

Il regolamento ha fornito al riguardo dei chiarimenti, stabilendo espressamente che, il decorso del *dies a quo* poteva stabilirsi dal giorno successivo a quello della ricezione, da parte della Commissione, di una notifica completa.

Ed è proprio sulla espressione di “ notifica completa ” e, in particolare, su cosa debba intendersi con essa, che si sono posti degli ulteriori quesiti interpretativi.

Ora, è vero che la norma stabilisce espressamente cosa si debba intendere con l'espressione di “ notifica completa ”, ma ciò non toglie che si debbano doverosamente fare delle ulteriori considerazioni.

Non volendo in alcun modo prescindere dalla fonte normativa di riferimento, si osserva come il regolamento n. 659/99 stabilisca, all'articolo 4, paragrafo 5, che: *“ La notifica è ritenuta completa se entro 2 mesi dalla sua ricezione, o dalla ricezione di ogni informazione supplementare richiesta, la Commissione non richiede ulteriori informazioni. Il termine può essere prorogato con il consenso della Commissione e dello Stato membro interessato. Se opportuno, la Commissione può fissare scadenze più ravvicinate ”*.

Nonostante le disposizioni normative siano piuttosto chiare, mi sento di condividere la tesi secondo cui le opzioni interpretative che si prospettano al lettore sarebbero più di una⁸⁵. Difatti, il termine dei due mesi potrebbe decorrere, sia dal giorno successivo alla notifica dell'aiuto e sia dalla ricezione delle informazioni supplementari eventualmente richieste dalla Commissione allo Stato interessato. Emergerebbero, in sostanza, due forme di silenzio – assenso: la prima, riguardante la completezza della notifica e decorrente da essa; la seconda, invece, concernente l'autorizzazione implicita e decorrente dalla formazione del primo silenzio assenso⁸⁶. Nonostante le suddette precisazioni, quello che emerge è senza dubbio l'impossibilità di stabilire *ex – ante*, ossia al tempo della notifica, il momento in cui si formerà il silenzio – assenso e il relativo aiuto potrà

84/82, *Repubblica Federale di Germania contro Commissione delle Comunità*, punto 12 della motivazione.

⁸⁵ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pagg. 189 – 190.

⁸⁶ In quest'ultimo caso, l'autorizzazione implicita dell'aiuto dovrebbe considerarsi effettivamente realizzata solo decorsi quattro mesi dalla notifica e non entro due, come invece accade nella prima ipotesi contemplata.

considerarsi implicitamente autorizzato. A ciò si aggiungano anche i dubbi relativi agli aiuti che siano stati autorizzati implicitamente prima dell'entrata in vigore del Trattato CE, ai quali si applicano delle diverse disposizioni sulle quali, data l'ampiezza dell'argomento da trattare, non ci si soffermerà nel dettaglio ⁸⁷.

In conclusione, anche se è da riconoscere la propensione della Dottrina verso la prima opzione interpretativa ⁸⁸, non si può non constatare che il tema dell'individuazione del *dies a quo* è destinato a rimanere irrisolto e che la sua individuazione dipenderà dalle complesse vicende che interesseranno, volta per volta, il caso da valutare.

Si rammenta, inoltre, che il regolamento del Consiglio considera tra gli aiuti esistenti anche quelli previsti dall'art. 15, paragrafo 3. Trattasi degli aiuti per i quali sia decorso il termine limite di 10 anni entro il quale la Commissione avrebbe potuto esercitare il suo potere di recupero, termine che decorre dal giorno in cui l'aiuto illegale sia stato concesso ⁸⁹.

Esso risulta essere piuttosto indicativo dato che si interrompe, iniziando a decorrere *ex – novo*, a seguito di qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione ovvero da uno Stato membro che agisca su richiesta della Commissione stessa. Di conseguenza, anche in tal caso, le maggiori difficoltà applicative sono connesse senza dubbio all'individuazione del *dies a quo*.

Infine, il regolamento include nell'ambito degli aiuti esistenti, anche quelle misure che, al momento della loro attuazione, non erano considerate come aiuti ma che lo sono divenute solo successivamente ed in seguito all'evoluzione del mercato comune, non avendo esse subito delle modifiche sostanziali da parte dello Stato

⁸⁷ Al fine di fornire delle ulteriori precisazioni circa il momento da cui decorrono i termini per definire un aiuto autorizzato implicitamente, prima dell'emanazione del regolamento n. 659/99, si pone in rilievo una lettera emanata dalla Commissione agli Stati membri SG (81) 12740 del 2 ottobre 1981. In essa la Commissione aveva precisato che “ *qualora la notifica non comprende tutti gli elementi necessari per permettere ai servizi della Commissione di farsi una prima idea sulla conformità dei casi notificati con il Trattato, essa è considerata incompleta e la Commissione può, entro 15 giorni lavorativi successivi alla notifica chiedere ulteriori informazioni. In questi casi i termini decorreranno soltanto dalla data di ricevimento delle informazioni complete richieste* ”.

⁸⁸ Cfr. F. BESTAGNO, *Commento agli artt. 88 e 89 del Trattato CE*, in *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione europea*, Padova, Cedam, 2001, secondo cui: “ *in caso di inerzia della Commissione il suddetto termine per la conclusione dell'esame preliminare – che decorre dalla ricezione di una notifica completa – non si cumula con il termine di due mesi prescritto perché la notifica si presume completa* ”.

⁸⁹ Cfr. Regolamento del Consiglio CE n. 659/99, articolo 15, paragrafo 2.

membro, in presenza delle quali, sarebbero state considerate come aiuti di nuova istituzione. Il regolamento effettua al riguardo una ulteriore precisazione sancendo espressamente che, le misure divenute aiuti in seguito ad un processo di liberalizzazione in sede comunitaria, giammai potranno essere considerate quali aiuti esistenti ma saranno, diversamente, qualificate come aiuti nuovi.

Una volta individuata la categoria degli aiuti esistenti, risulta agevole individuare anche quelli che, da quanto emerge dalle disposizioni comunitarie, sono considerati come aiuti nuovi. Difatti, ai sensi dell'art. 1, lett. c) del regolamento, sono considerati tali tutti i regimi di aiuti e gli aiuti individuali, che non siano ricompresi fra gli aiuti esistenti, comprese le modifiche a questi ultimi.

Emerge, quindi, che la categoria degli aiuti nuovi è di tipo residuale.

In conclusione, si evidenzia come la categoria degli aiuti esistenti risulti essere piuttosto ampia e variegata, ricomprendendo svariate tipologie di misure agevolative anche piuttosto diverse tra di loro.

Ciò che rileva è tuttavia l'importanza della suddetta classificazione, specie con riguardo alla contrapposizione che ne viene fatta rispetto agli aiuti c.d. "nuovi", considerata di fondamentale importanza con riferimento ai differenti poteri di controllo che vengono esercitati dalla Commissione Europea.

3. Il controllo della Commissione Europea sugli aiuti "esistenti".

Avendo già fornito dei chiarimenti circa la distinzione operata, da parte della normativa comunitaria, tra gli aiuti nuovi ed esistenti, ai fini della procedura di controllo attuata da parte della Commissione Europea, nel presente paragrafo, passiamo ad analizzare le particolarità che contraddistinguono la procedura di controllo relativa agli aiuti esistenti rispetto a quella prevista per gli aiuti di nuova istituzione.

La fonte normativa di riferimento è rappresentata, sia dall'art. 108 del TFUE, sia dal regolamento n. 659/99 e, specificamente, dagli articoli 17, 18 e 19 dello stesso; occorre altresì evidenziare che, per come osservato da parte della Dottrina

⁹⁰, la *ratio* che si pone alla base dell'istituzione di una procedura di controllo sugli aiuti esistenti, è la medesima che riconosce come necessaria l'attività di controllo della Commissione sugli aiuti concessi *ex – novo*. Quello che si intende evitare, nell'uno e nell'altro caso, è che la concessione di un nuovo aiuto, ovvero il persistere nell'erogazione di uno già esistente, possa in qualche modo turbare la libera concorrenza e, pertanto, andare contro l'interesse della comunità europea considerata nel suo insieme.

Una particolarità contraddistingue il controllo sugli aiuti esistenti da quello effettuato sui nuovi aiuti. In effetti, nel primo caso, viene a crearsi una evidente cooperazione tra la Commissione, che esercita il controllo vero e proprio, e gli Stati, che hanno concesso le agevolazioni oggetto del controllo.

Questo è quanto si evince anche dalle disposizioni dell'art. 17 del regolamento c.d. di procedura (n. 659/99), che recita quanto segue: “ *La Commissione ottiene dallo Stato membro interessato tutte le informazioni necessarie alla revisione, in collaborazione con lo Stato membro, dei regimi di aiuti esistenti a norma dell'art. 93, paragrafo 1, del trattato* ”⁹¹.

Si viene quindi a creare una relazione “ collaborativa ” in cui la Commissione deve obbligatoriamente consultare lo Stato interessato e questo è, allo stesso tempo, tenuto a fornire la propria collaborazione ⁹². Attraverso tale tipo di collaborazione “ imposta ”, si può perseguire un duplice obiettivo: tutelare gli interessi degli Stati membri e, qualora essi siano tra loro confliggenti, contemperarli. La Commissione non può in nessun caso procedere d'ufficio ⁹³ ed

⁹⁰ Cfr. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pag. 669 secondo cui “ *la funzione del controllo è di evitare che l'aiuto – sia esso un'erogazione singola ovvero un programma più articolato – sia posto in essere e produca eventuali effetti, in ipotesi distorsivi, prima che ne sia verificata la compatibilità comunitaria* ”.

⁹¹ Le disposizioni del regolamento di procedura ricalcano, in sostanza, quanto già previsto dall'art. 93, paragrafo 1, Trattato CE (oggi art. 108 TFUE), il quale sancisce che “ *La Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in questi Stati. Essa propone a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato interno* ”.

⁹² Cfr. U. LEANZA, *Commento all'art. 93*, Commentario CEE, Milano, Giuffrè, pag. 734, il quale ha precisato che “ *tale collaborazione costituisce non solo un obbligo per la Commissione, che è tenuta a consultarsi con gli Stati membri, ma anche un onere per questi ultimi, che sono tenuti a prestare la loro collaborazione all'organo comunitario* ”.

⁹³ L'impossibilità della Commissione di procedere d'ufficio al controllo sugli aiuti, senza ricevere l'ausilio da parte degli Stati, costituisce una delle maggiori caratteristiche che differenziano il controllo operato sugli aiuti esistenti rispetto a quello posto in essere sugli aiuti nuovi. Diversamente, nel caso di nuovi aiuti, la Commissione può agire in maniera del tutto indipendente.

è tenuta altresì a verificare la compatibilità del regime di aiuti concesso con i parametri stabiliti dalla normativa comunitaria (art. 108, paragrafo 1, TFUE), oltre che controllare le sue modalità di attuazione⁹⁴.

Le motivazioni, per cui la Commissione è obbligata ad esercitare un potere di controllo successivo, sono sostanzialmente due⁹⁵:

- 1) un aiuto, anche se compatibile *ab origine*, potrebbe divenire incompatibile a causa di circostanze ad esso estranee, quali l'evoluzione del mercato comune e un conseguente mutamento della situazione socio – economica generale del Paese;
- 2) un aiuto, inizialmente autorizzato per un determinato fine, potrebbe produrre degli effetti alquanto diversi da quelli per cui esso era stato concesso ed autorizzato (pur non trattandosi di aiuto attuato in modo abusivo).

Infine, se dal controllo operato dalla Commissione, con l'ausilio dello Stato interessato, risulta che l'aiuto possa considerarsi ancora compatibile con il mercato comune europeo, esso potrà continuare ad essere erogato, almeno fino ad un successivo esame da parte dell'organo esecutivo comunitario.

Diversamente, se dall'esame operato, l'aiuto risulta essere non più compatibile, la Commissione concluderà la sua attività mediante l'emanazione di un atto, sotto forma di “ raccomandazione ”, contenente una “ proposta di opportune misure ”⁹⁶. Attraverso la raccomandazione, la Commissione può proporre allo Stato, a seconda dei casi, i seguenti interventi:

- modifiche sostanziali al regime di aiuti;
- introduzione di obblighi di procedura;

⁹⁴ G. PALMERI, *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, cit., pag. 107.

⁹⁵ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 221.

⁹⁶ In tal senso dispone il Regolamento CE n. 659/99, articolo 18.

- abolizione del regime di aiuti ⁹⁷.

Più genericamente, le misure proposte dalla Commissione Europea sono tutte finalizzate alla salvaguardia e alla realizzazione del mercato interno. Esse possono, pertanto, essere tese alla modificazione, alla riduzione, alla delimitazione in ambito territoriale o temporale, alla soppressione ovvero all'impegno di non rinnovare gli aiuti esistenti ⁹⁸. In risposta ad una eventuale "raccomandazione" proposta dalla Commissione Europa, lo Stato a cui essa si indirizza è tenuto a darvi concreta applicazione ⁹⁹.

Diversamente, qualora lo Stato decida di non conformarsi alle misure proposte, la Commissione sarà, ma solo in tal caso, autorizzata ad aprire la fase precontenziosa, dando in concreto avvio alla procedura di indagine formale.

Essendo del tutto simile a quella svolta in riferimento alle misure agevolative nuove, questa ha inizio attraverso una comunicazione agli Stati e ai terzi interessati, nell'ambito della quale essi sono invitati a presentare le proprie osservazioni ¹⁰⁰.

Esiste, tuttavia, una differenza non poco rilevante tra le due procedure. In particolare, nel caso di aiuti esistenti, l'apertura della procedura precontenziosa non comporta di per sé la sospensione nell'erogazione dell'aiuto ¹⁰¹. Quest'ultimo potrà difatti continuare ad essere erogato, fintanto che non intervenga una

⁹⁷ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 221.

⁹⁸ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 129. Per maggiori approfondimenti su alcuni casi in cui la Commissione Europea, in seguito ad un controllo sugli aiuti esistenti, si è pronunciata con una raccomandazione rivolta allo Stato, al fine di proporre delle modifiche al regime di aiuti concesso, si veda la « Ventesima relazione sulla politica di concorrenza », riferita al 1990 (Lussemburgo 1991), punto 320, pagg. 211 e seguenti.

⁹⁹ Questo è quanto è disposto dall'articolo 19 del Regolamento CE n. 659/99, il quale stabilisce testualmente che " *Se lo Stato membro interessato accetta le misure proposte dalla Commissione e ne informa quest'ultima, la Commissione ne prende atto e ne informa lo Stato membro. A seguito della sua accettazione, lo Stato membro è tenuto a dare applicazione alle opportune misure* ".

¹⁰⁰ Di norma, la comunicazione è effettuata attraverso la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale dell'U.E. Nulla esclude, però, che la Commissione possa procedere mediante comunicazione diretta.

¹⁰¹ Cfr. G. M. ROBERTI, *Aiuti di Stato e controlli comunitari*, in *Il Foro italiano*, 1992, parte IV, pag. 470, il quale precisa che " *va rilevato che per tutta la durata della procedura lo Stato può erogare l'aiuto di cui trattasi; l'obbligo di standstill, che implica la sospensione dell'esecuzione dell'aiuto, concerne infatti i progetti di nuovi aiuti e non gli aiuti esistenti* ".

decisione finale di soppressione da parte della Commissione, ovvero qualora essa sia ordinata attraverso specifici provvedimenti provvisori e d'urgenza¹⁰².

La sospensione non può comunque avere una efficacia retroattiva ma produrrà i suoi effetti *ex nunc* ed inoltre, non sarà possibile, in nessun caso, configurare una procedura di infrazione a carico degli Stati membri, né tanto meno la Commissione potrà ordinare la ripetizione di aiuti già erogati, salvo nel caso di aiuti attuati in modo abusivo¹⁰³.

La procedura avviata dalla Commissione può concludersi, oltre che con la rinuncia da parte dello Stato membro al regime agevolativo, con una definitiva riconferma della compatibilità della misura controllata, ovvero con una dichiarazione di incompatibilità. In quest'ultimo caso, si indicherà anche il termine entro cui lo Stato interessato sarà tenuto a conformarsi alla decisione e, nei casi più estremi, a sopprimere per intero l'aiuto¹⁰⁴. Vi sono stati, tuttavia, dei casi in cui uno Stato membro si è rifiutato di adeguarsi alle misure proposte dalla Commissione. Tra tutti si può citare, a titolo di esempio, il rifiuto da parte della Germania di uniformarsi alla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato all'industria automobilistica¹⁰⁵. Per costringere lo Stato renitente, la Commissione è dovuta ricorrere all'emanazione di una decisione. Ciò ha reso ancor più evidente il fatto che, le misure proposte dalla Commissione, al termine di una sua attività di controllo, non hanno di per sé una efficacia vincolante. Esse acquisiscono tale efficacia solo in seguito all'accettazione da parte degli Stati membri interessati. Qualora lo Stato si rifiuti di adeguarsi alla eventuale decisione di incompatibilità da parte della Commissione Europa, è riconosciuta, a favore di

¹⁰² Cfr. G PALMERI, *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, cit., pag. 125, il quale ha espressamente sostenuto che " *ove il procedimento contenzioso abbia inizio nel corso di un esame permanente su un regime di aiuti vigenti, questi continuano ad essere ritenuti compatibili e possono, quindi, continuare ad essere erogati, finquando il procedimento non si concluda con una decisione finale di incompatibilità, salvo, ovviamente, eventuali provvedimenti provvisori ed urgenti che siano adottati nel corso del procedimento* ".

¹⁰³ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 525. L'Autore precisa che gli aiuti esistenti " *sono legittimati da una precedente pronuncia della Commissione, pronuncia che può essere modificata soltanto da un successivo atto, dotato della medesima efficacia vincolante, che non può avere efficacia retroattiva* ".

¹⁰⁴ La Commissione, oltre a sopprimere l'aiuto, potrà anche emettere una decisione di incompatibilità parziale dell'aiuto, sollecitando le opportune modifiche da adottare.

¹⁰⁵ Trattasi della « disciplina comunitaria degli aiuti di Stato all'industria automobilistica » del 1989 (pubblicata in G.U.C.E. n. C – 123, del 18/05/1989 pag. 3), modificata dalla « disciplina comunitaria degli aiuti di Stato a favore dell'industria automobilistica » (in G.U.C.E. n. C 81, del 26/03/1991, pag. 4).

quest'ultima e di qualsiasi altro Stato membro interessato, la possibilità di adire direttamente la Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹⁰⁶.

In conclusione, vorrei sottolineare il fatto che, la maggior parte degli aiuti concessi, si colloca nel quadro del regime di aiuti esistenti, ed è proprio per tale motivo che la Commissione ha sottolineato l'importanza di aumentare il proprio impegno nel sottoporre tali aiuti ad un sempre più frequente riesame¹⁰⁷.

4. La procedura di controllo sugli aiuti “ nuovi ”: l'obbligo di notifica e la clausola di « *standstill* ».

La normativa comunitaria prevede, per gli aiuti di nuova istituzione, una specifica procedura di controllo, disciplinata, in linea generale, dall'art. 108 TFUE e, nel dettaglio, dal capo II del Regolamento n. 659/99 del Consiglio¹⁰⁸.

Gli aiuti di nuova istituzione costituiscono una categoria residuale nella quale risultano ricompresi, oltre ai progetti rivolti alla istituzione di nuove misure agevolative, anche le modifiche di aiuti esistenti¹⁰⁹.

Da quanto si evince dalle disposizioni del Trattato e del regolamento sopra indicate, la procedura di controllo sui “ nuovi ” aiuti si articola, idealmente, in due distinte fasi: la prima, che è la fase “ amichevole ” o meglio definita

¹⁰⁶ In tal senso dispone l'art. 108 TFUE, paragrafo 2.

¹⁰⁷ Si veda, al riguardo, la « Diciannovesima relazione sulla politica di concorrenza », riferita al 1989, punto 120, pag. 129, nell'ambito della quale la Commissione ha affermato che “ è essenziale che gli aiuti esistenti vengano esaminati in modo più sistematico ”.

¹⁰⁸ Più dettagliatamente, il Capo II del Regolamento CE n. 659/99, intitolato “ *Procedure relative agli aiuti notificati* ”, comprende gli articoli dal 2 al 9.

¹⁰⁹ Affinché la modifica di un aiuto già esistente possa qualificarsi come un “ nuovo aiuto ”, essa deve comportare una modificazione delle disposizioni che lo prevedono, delle modalità e dei loro limiti. Al riguardo si veda Corte di Giustizia CE, sentenza 9 agosto 1994, causa C – 44/93, *Namur – Les assurances du crédit*, cit., in cui, la deliberazione assunta da un'impresa pubblica, beneficiaria di aiuti, di allargare la propria sfera di azione, non è stata considerata come modificazione di un aiuto esistente. Ciò in quanto essa, pur avendo determinato un aumento pratico delle agevolazioni percepite, non aveva comportato delle modificazioni delle disposizioni legislative che prevedevano l'aiuto. La Corte aveva, appunto chiarito, al punto 28 della motivazione che: “ *per l'applicazione dell'art. 93, nn. 1 e 3, del Trattato, la comparsa di un nuovo aiuto o la modifica di un aiuto esistente non possono, qualora l'aiuto risulti da disposizioni di Legge precedenti che non vengono modificate, essere valutate in base al suo importo finanziario in ogni momento della vita dell'impresa. Un aiuto può essere qualificato come nuovo aiuto o modifica in riferimento alle disposizioni che lo prevedono, alle loro modalità e ai loro limiti* ”.

“ preliminare ”, e la seconda, detta invece “ di indagine formale ” ovvero “ precontenziosa ”.

La prima fase, ha avvio con la notifica, da parte dello Stato membro interessato, di tutti quei progetti finalizzati a istituire o a modificare aiuti ¹¹⁰. La norma precisa che, la notifica deve avvenire in tempo utile affinché la Commissione possa presentare le proprie osservazioni, quasi a voler evidenziare sempre più il fatto che la Commissione esercita un potere definitivo e decisivo nella valutazione sulla compatibilità dell'aiuto notificato.

Il regolamento prosegue evidenziando la doverosa necessità che gli Stati, che notificano un nuovo aiuto alla Commissione, le forniscano tutte le informazioni necessarie per poter esprimere un parere sulla compatibilità o meno dell'aiuto che si intende concedere ¹¹¹.

In altre parole, si sottolinea l'importanza di presentare alla Commissione una notifica di aiuto c.d. “ completa ” ¹¹².

Volendo effettuare un paragone tra le disposizioni regolamentarie e quelle previste dal Trattato, si può notare che, in realtà, le modifiche o le integrazioni adottate sono ben poche. Il regolamento non fa altro che riprodurre, in sostanza, quanto già sancito dalle norme del Trattato ¹¹³.

La modifica più rilevante da evidenziare è di tipo terminologico, nel senso che, con il regolamento del Consiglio, il termine “ notificati ” si è sostituito a quello precedentemente usato nel Trattato, ossia “ comunicati ”.

¹¹⁰ Questo è quanto dispone l'art. 108, paragrafo 3, TFUE. Simili disposizioni sono quelle contenute nel Regolamento CE n. 659/99 che, all'articolo 2, stabilisce che: “ *Salvo disposizione contraria dei regolamenti adottati a norma dell'articolo 94 del trattato o di altre disposizioni pertinenti dello stesso, qualsiasi progetto di concessione di un nuovo aiuto deve essere notificato tempestivamente alla Commissione dallo Stato membro interessato. La Commissione informa immediatamente lo Stato membro interessato della ricezione della notifica* ”.

¹¹¹ Più specificatamente, la Commissione, una volta ricevuta una “ notifica ” di aiuto da parte di uno Stato, verificherà se l'agevolazione concessa presenta tutti i requisiti, stabiliti dall'art. 107 TFUE al paragrafo 1, per potersi qualificare come aiuto incompatibile, ovvero se esso possa farsi rientrare in una delle deroghe di cui all'art. 107, paragrafi 2 e 3.

¹¹² Sulla questione della “ notifica completa ” si è già ampiamente discusso nel corso del paragrafo 2 del presente capitolo e, per un maggiore approfondimento, è ad esso che si rimanda.

¹¹³ Ad oggi la norma di riferimento è l'art. 108 TFUE ma, all'epoca dell'entrata in vigore del regolamento, la norma a cui si faceva riferimento era stabilita dall'art. 93, paragrafo 3, Trattato CE.

Quello che ne emerge è “ *l’inammissibilità di forme di conoscenza diverse dalla notificazione nonché l’inidoneità degli equipollenti a produrre gli effetti giuridici propri della notifica* ”¹¹⁴.

Di conseguenza, non possono essere considerati sufficienti né la notorietà dell’aiuto¹¹⁵, né una sua comunicazione informale¹¹⁶.

Lo Stato è tenuto ad effettuare un’azione positiva, assolvendo al dovere di collaborazione con la Commissione, che si traduce, in concreto, nella “ notificazione ”. Questa dovrà contenere un esplicito richiamo all’art. 108 TFUE, paragrafo 3 (*ex art. 93*), nonché essere indirizzata al Segretario generale della Commissione e contenere tutti i riferimenti necessari per la valutazione dell’aiuto¹¹⁷. Inoltre, dato che la finalità della statuizione di un obbligo di notifica preventivo è di evitare che la concessione di un’agevolazione, prima che la Commissione si sia pronunciata, possa turbare il funzionamento del mercato comune, è ovvio che l’aiuto dovrà essere notificato quando è ancora allo stadio di progetto¹¹⁸, pena la possibilità che la Commissione qualifichi l’aiuto come illegale, con tutte le conseguenze giuridiche che ne derivano¹¹⁹.

E’ proprio con tale finalità che è stata introdotta la disposizione, che prevede che, “ *gli aiuti sono comunicati (oggi notificati) alla Commissione in tempo utile perché presenti le sue osservazioni* ”. In tal modo, la Commissione si troverà

¹¹⁴ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 197.

¹¹⁵ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 21 marzo 1991, causa C – 305/89, *Repubblica Italiana c. Commissione delle Comunità europee, Alfa Romeo*, in *Giurisprudenza di merito*, n. 2, 1993, pag. 543.

¹¹⁶ Non è sufficiente che l’informazione relativa alla sussistenza di un aiuto sia di pubblico dominio. Così come è stato più volte evidenziato dalla Corte di Giustizia, nonché dalla Commissione, lo scopo della disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato è che non vengano disposte delle misure contrarie al Trattato. Si vedano, in proposito: Corte di Giustizia CE, sentenza 11 dicembre 1973, causa 120/73, *F.lli Lorenz GmbH c. Repubblica Federale tedesca e il Land Renania – Platino*, cit., punto 4 della motivazione; Corte di Giustizia CE, sentenza 14 febbraio 1990, causa C 301/87, *Repubblica francese c. Commissione delle Comunità europee, Boussac*, punto 28 della motivazione; Comunicazione della Commissione del 24 novembre 1983 concernente il rimborso degli aiuti illegittimamente concessi (G.U.C.E. n. C 318 del 24/11/83 pag. 3).

¹¹⁷ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 475.

¹¹⁸ Sul punto si sono espressi vari Autori e, tra questi, G. PALMERI, *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, cit., pag. 110, il quale ha espressamente sostenuto che “ *la ratio della norma, in sostanza è quella di garantire che nessun nuovo aiuto sia introdotto dagli Stati membri prima che sia ritenuto tale da non turbare il regime di concorrenza* ”.

¹¹⁹ Sugli aiuti illegali e le conseguenze giuridiche ad essi correlate si discuterà in seguito, nel paragrafo 5 di questo capitolo.

nella condizione di poter eventualmente suggerire allo Stato interessato le opportune modifiche da adottare, ovvero di raccomandargli la soppressione della misura proposta, prima che si verificino degli effetti distorsivi della concorrenza

¹²⁰

Con l'introduzione del regolamento n. 659/99, che avrebbe dovuto disciplinare più nel dettaglio la procedura di controllo della Commissione ed anche colmare le eventuali lacune e carenze del Trattato, in realtà, nulla si è aggiunto al fine di rendere il controllo sui nuovi aiuti più trasparente e chiaro. La procedura in questione si caratterizza ancora oggi, per la sua " opacità ", intesa come mancanza di pubblicità ed assenza di contraddittorio con gli Stati.

In particolare, anche se non è esplicitamente impedito dalla norma un intervento degli Stati nella fase preliminare, in concreto è questo ciò che accade, data la sua mancanza di pubblicità, tanto che, gli Stati eventualmente interessati, spesso non sono a conoscenza dell'avvio del controllo su un aiuto notificato e di conseguenza non possono intervenire. In sostanza, la partecipazione degli Stati e dei terzi è, in linea di principio, ammessa ma, la mancanza di pubblicità per le misure notificate, rende l'ipotesi piuttosto improbabile.

Un'ulteriore carenza, che non risulta colmata dal regolamento, è relativa alla mancata regolamentazione della fase preliminare, attivata non a seguito di notifica da parte dello Stato. In proposito, il regolamento CE n. 659/99, all'art. 20, stabilisce genericamente che: " *Ogni parte interessata può informare la Commissione di ogni presunto aiuto illegale e di ogni presunta attuazione abusiva di aiuti. La Commissione, se ritiene che, in base alle informazioni in suo possesso, non vi siano motivi sufficienti per esprimere un parere sul caso, ne informa l'interessato*". Diversamente, qualora la Commissione dovesse adottare una decisione riguardante il caso sottoposto alla sua attenzione, è tenuta ad inviarne una copia allo Stato. Dalla disposizione sopra indicata, emerge quindi che, a carico della Commissione, ricade solo un onere di informativa.

¹²⁰ E' fondamentale che non sia notificata la Legge " già perfetta ", ma il disegno di Legge quando esso abbia acquisito una certa probabilità di divenire norma vera e propria.

Come evidenziato anche dalla Dottrina ¹²¹, la disposizione in questione deve essere interpretata in stretto collegamento con l'art. 13, paragrafo 2 che, in caso di aiuti illegali, esonera la Commissione dal rispetto del termine entro il quale essa è tenuta ad esprimere una sua decisione.

In conclusione, al fine di evitare che possa essere turbata la libera concorrenza tra gli Stati membri dell'Unione, la normativa comunitaria dispone il divieto per gli Stati di dare esecuzione agli aiuti sottoposti a notifica, prima che la Commissione abbia adottato una decisione di autorizzazione dell'aiuto ¹²². Questa clausola prevede quindi la sospensione nell'erogazione degli aiuti notificati ed è definita, per l'appunto, “ *clausola di sospensione o di standstill* ”. In realtà, dato che la Commissione è autorizzata ad intervenire durante l'intero processo di formazione del provvedimento, l'obbligo di sospendere l'erogazione dell'aiuto, si applica sia al periodo antecedente alla notificazione, sia a quello intercorrente tra la notifica e la presa di posizione finale da parte della Commissione.

Una volta ricevuta la notifica di un aiuto, la Commissione ha a disposizione un periodo di 60 giorni per esprimere una decisione finale ¹²³, anche se, l'organo esecutivo comunitario ha ritenuto di ridurre tale termine a 30 giorni, nel caso in cui venga notificata una misura di applicazione di un regime di aiuti generali da essa precedentemente approvata ¹²⁴, o a 20 giorni lavorativi, nel caso di “ aiuti di importanza minore ”. Per quanto riguarda la forma in cui bisogna presentare la determinazione della Commissione al termine della procedura amichevole, essa non dovrà necessariamente consistere in una decisione, nel senso di un provvedimento di cui all'art. 189 del Trattato ¹²⁵. E' sufficiente una decisione informale che assuma la veste di una comunicazione ufficiale o di una lettera

¹²¹ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 196.

¹²² Questo è quanto dispone l'articolo 3 del Regolamento CE n. 659/99.

¹²³ Si rammenta che, il termine dei 60 giorni potrà essere prorogato, qualora la Commissione richieda allo Stato interessato ulteriori informazioni al fine di esprimere un giudizio sulla compatibilità della misura notificata (cfr. art. 4 Regolamento CE n. 659/99).

¹²⁴ Si veda, in proposito, la lettera della Commissione agli Stati membri SG (81) 12740 del 2 Ottobre 1981, pag. 19 dove si è evidenziato che: “ *la Commissione si è autoimposta un termine di istruzione più breve, ossia 30 giorni lavorativi per i singoli casi di applicazione di un regime generale da essa già approvato* ”.

¹²⁵ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 11 dicembre 1973, causa 120/73, *Lorenz*, cit., dove è precisato che: “ *la Commissione, se al termine dell'esame preliminare è giunta alla conclusione che il programma d'aiuti è conforme al Trattato [...] non è [...] tenuta a concludere il procedimento con una Decisione, ai sensi dell'art. 189 del Trattato* ”.

rivolta allo Stato, di cui, generalmente, viene pubblicato un succinto estratto sulla Gazzetta Ufficiale dell'U.E.

Una volta decorso il termine entro il quale esprimersi, la Commissione potrà dichiarare la misura notificata compatibile con la normativa comunitaria ovvero, qualora nutra anche solo dei dubbi, potrà decidere di avviare la procedura di indagine formale.

Una terza ed ultima ipotesi è che, decorso il termine, la Commissione non assuma alcuna decisione. In tal caso, si forma il c.d. “ silenzio – assenso ”, per cui la misura notificata, in assenza di una dichiarazione di incompatibilità, si considera automaticamente compatibile. Per ottemperare alle esigenze di certezza del diritto, lo Stato membro, anche se decorso il termine dei 60 giorni, dovrà attendere degli ulteriori 15 giorni prima di dare esecuzione alla misura notificata, termine entro il quale la Commissione può adottare una decisione finale ovvero contestare la regolare formazione del silenzio – assenso, rinviando di conseguenza il termine entro cui pronunciarsi ¹²⁶.

4. 1. L'avvio della procedura di indagine formale e la decisione finale assunta dalla Commissione.

La seconda fase, in cui può articolarsi la procedura di controllo della Commissione nel caso di aiuti di nuova istituzione, ha origine con l'avvio della procedura di indagine formale.

Essa si determina qualora, al termine della fase preliminare, la Commissione non dichiara la compatibilità con il mercato comune della misura notificata.

Tuttavia, non è necessario che essa vi sia la piena convinzione che la misura oggetto di controllo non sia compatibile ma, è sufficiente che sussistano dei ragionevoli dubbi sulla sua compatibilità ¹²⁷, ovvero che lo Stato membro abbia

¹²⁶ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 200.

¹²⁷ Sul punto si vedano le conclusioni dell'Avv. Generale Gerhard Reischl, presentate il 7 novembre 1973, nella già cit. causa *Lorenz*, in cui viene precisato che, ai fini dell'apertura della procedura di indagine formale è sufficiente “ *che la Commissione abbia seri dubbi in merito alla compatibilità col mercato comune di un certo sistema di aiuti, che un sistema le appaia cioè*

adottato un comportamento renitente ¹²⁸. In proposito, non può non considerarsi il parere espresso dalla giurisprudenza comunitaria, che ha altresì evidenziato che, qualora la Commissione non disponga di dati completi sulla struttura del mercato, e questi siano necessari al fine di una sua decisione, vige per essa un preciso obbligo di aprire la procedura precontenziosa ¹²⁹.

Come stabilito dall'art. 6, n. 1) del Regolamento del Consiglio, nonché ampiamente evidenziato dalla Dottrina ¹³⁰, l'avvio della fase di indagine formale deve essere sinteticamente motivata con riguardo ai punti di fatto e di diritto pertinenti e contenere una valutazione preliminare della Commissione relativa al carattere di aiuto della misura prevista, oltre all'esposizione dei dubbi relativi alla sua compatibilità con il mercato comune.

La suddetta procedura si apre con la c.d. “ messa in mora ”, ossia con un invito, rivolto allo Stato membro nonché agli ulteriori soggetti interessati, di presentare le proprie osservazioni entro un termine stabilito, di norma non superiore ad un mese.

Ponendo a confronto questa procedura con quella preliminare, si evince che questa si distingue da quella esaminata precedentemente, in quanto trattasi di una procedura “ pubblica ”, aperta effettivamente al contraddittorio. Difatti, la “ messa in mora ” è di norma pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'U.E., al fine di rispondere ad una duplice esigenza:

- 1) evitare che il legittimo beneficiario della misura possa invocare il proprio legittimo affidamento sulla norma nazionale la cui compatibilità con il sistema comunitario è, quantomeno, sospetta;

sospetto alla luce dell'articolo 92, perché, in caso contrario, qualora fosse richiesta la piena convinzione dell'incompatibilità, sarebbe altresì subito possibile una Decisione finale, e non ci sarebbe spazio per un'ulteriore indagine ”.

¹²⁸ Tale situazione potrebbe verificarsi nel momento in cui la Commissione, in seguito alla notifica di una misura, abbia richiesto allo Stato di presentare delle ulteriori informazioni, necessarie ai fini dell'assunzione di una decisione, e questo si sia rifiutato di fornirle.

¹²⁹ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 19 maggio 1993, causa C – 198/91, *Cook c. Commissione delle Comunità Europee*, punto 27 della motivazione.

¹³⁰ Cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, relazione al Convegno di Studi “ L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione ”, *cit.*, pag. 337.

- 2) acquisire ulteriori informazioni sulla misura notificata con l'ausilio dei soggetti interessati che, in quanto tali, sono invitati a presentare le proprie osservazioni ¹³¹.

L'apertura della procedura precontenziosa genera differenti effetti, a seconda che essa riguardi la notifica di un nuovo aiuto o, diversamente, che essa sia attivata per un aiuto esistente attuato in modo abusivo ¹³².

Nel primo caso, a seguito dell'apertura della procedura di indagine formale, si pone, a carico dello Stato, l'obbligo di non dare esecuzione all'aiuto notificato, prima dell'adozione, da parte della Commissione, di una decisione finale ¹³³. In tal caso, non si pongono in essere degli effetti diretti.

Nella seconda ipotesi, invece, l'avvio della procedura produrrà, come effetto diretto, la sospensione nell'erogazione dell'aiuto interessato.

In definitiva, l'obiettivo che la Commissione intende perseguire con l'avvio della procedura di indagine formale è, indubbiamente, quello di acquisire un elevato quantitativo di informazioni, al fine di consentirle di esprimere, con la maggiore certezza possibile e i minori dubbi interpretativi, un giudizio finale sulla compatibilità comunitaria della misura sottoposta alla sua valutazione.

Essa si distingue dalla fase preliminare per due ulteriori aspetti. Innanzitutto, la normativa comunitaria non prevede una precisa durata, né tanto meno un termine entro il quale tale fase debba necessariamente concludersi, a differenza della fase preliminare che, comunque, nonostante tutti i problemi applicativi che ne

¹³¹ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pagg. 508 – 509 secondo cui “ l'invito viene rivolto ad una platea di soggetti la più larga possibile: innanzitutto, lo Stato erogatore dell'aiuto, ma anche gli altri Stati in cui si producono beni simili o vi vengono venduti i prodotti oggetto dell'aiuto. Altri destinatari dell'invito sono gli imprenditori beneficiari della misura agevolativa, i loro concorrenti, gli altri enti – quali ad esempio i sindacati, le organizzazioni che mirano a tutelare i consumatori o l'ambiente – che possano avere un interesse giuridicamente rilevante alle sorti dell'aiuto ”. Superata deve invece ritenersi l'opinione espressa in precedenza da U. LEANZA, *Commento all'art. 93*, cit., pag. 744, in base al quale “ la nozione di interessato, a termini dell'Art. 93, par. 2, comma 1, deve ricevere un'interpretazione ristretta ai soli Stati membri della CEE, a causa della natura delle norme del Trattato in materia di aiuti, che ne condizionano la sfera di efficacia soggettiva ”.

¹³² Si definiscono aiuti attuati in modo abusivo, tutti quegli interventi già autorizzati dalla Commissione ma che sono concessi per delle finalità diverse da quelle per cui essi sono stati ritenuti compatibili.

¹³³ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 511; G. PALMERI, *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, cit., pag. 124.

derivano, deve concludersi entro due mesi dalla ricezione, da parte della Commissione, di una notifica completa.

La durata della procedura di cui all'analisi varia, invece, in relazione al comportamento tenuto dagli Stati o, ancora, in base alla complessità delle procedure che la Commissione dovrà porre in essere per giungere ad una conclusione. L'art. 7, par. 6 del Regolamento n. 659/99, precisa che: “ *Per quanto possibile la Commissione si adopera per adottare una decisione entro 18 mesi dall'avvio della procedura. Questo termine può essere prorogato di comune accordo tra la Commissione e lo Stato membro interessato* ”¹³⁴.

Inoltre, al fine di assicurare un celere intervento della Commissione ed evitare che essa si dilunghi eccessivamente nella fase di controllo, il regolamento ha previsto, all'art. 7, par. 6, la facoltà, per gli Stati interessati, di richiedere che la Commissione assuma una decisione basandosi sui soli atti in suo possesso. Ne consegue che, sarà sicuramente nell'interesse degli Stati collaborare con la Commissione, al fine di far sì che la procedura di controllo si concluda al più presto possibile, nonché di evitare che la Commissione si pronunci, magari negativamente, sulla base di un'istruttoria non ancora completa¹³⁵.

La procedura di indagine formale deve necessariamente concludersi con l'assunzione di una specifica decisione finale, distinguendosi pertanto dalla fase preliminare¹³⁶.

Nello specifico, le decisioni che concludono la procedura di indagine formale possono classificarsi in quattro categorie:

¹³⁴ Riguardo al termine entro il quale la Commissione è tenuta ad adottare una decisione conclusiva della procedura di indagine formale, si può citare una importante pronuncia giurisprudenziale: Corte di Giustizia CE, sentenza 24 novembre 1987, causa 223/85, *Rijn – Scheide – Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV contro Commissione delle Comunità Europee, Settore delle grandi costruzioni navali e delle grandi off – shore*, punti 13 e 14 della motivazione, in cui la Corte di Giustizia ha ritenuto che “ *la Commissione, indugiando 26 mesi per adottare la Decisione impugnata, non [ha] tenuto conto delle esigenze della certezza del diritto ed [è] andata oltre le norme di sana amministrazione* ”. Per lo più “ *la Commissione non ha fornito alcuna valida giustificazione del lungo indugio* ”.

¹³⁵ Diversa è la posizione degli Stati nel caso di aiuti concessi illegalmente. Infatti, gli Stati, non avendo notificato la misura alla Commissione, non saranno nemmeno interessati a collaborare, qualora essa sia stata allertata della concessione di una misura agevolativa illegale da parte di soggetti terzi.

¹³⁶ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 11 dicembre 1973, causa 120/73, *Lorenz*, cit., punto 5 della motivazione, nell'ambito della quale si è chiarito che, nell'applicazione dell'art. 93 del Trattato, sussiste l'obbligo di adottare una decisione formale, ai sensi dell'art. 189, solo in caso di procedimento contraddittorio che, nell'ambito della fase di indagine formale, effettivamente sussiste.

- 1) decisione che attesta che la misura non costituisce aiuto (art. 7, par. 2);
- 2) decisione che attesta la compatibilità dell'aiuto con il mercato comune, c.d. decisione positiva (art. 7, par. 3);
- 3) decisione che considera l'aiuto compatibile a determinate condizioni, c.d. decisione condizionale (art. 7, par. 4);
- 4) decisione che considera l'aiuto incompatibile con il mercato comune, c.d. decisione negativa (art. 7, par. 5).

Ovviamente, la suddetta distinzione non può considerarsi priva di effetti.

In particolare, qualora siano stati concessi degli aiuti illegalmente, solo l'assunzione di una decisione negativa da parte della Commissione, comporterà, come naturale conseguenza giuridica, l'obbligo di recuperare l'aiuto concesso.

In tutti gli altri casi, invece, le decisioni assunte produrranno, quale effetto, quello di sanare gli aiuti illegali ¹³⁷.

In conclusione, nonostante per via giurisprudenziale ¹³⁸, sia stato sancito l'obbligo di adottare una decisione a conclusione della procedura di indagine formale, ad oggi, è divenuta prassi della Commissione, concludere la fase di controllo in modo informale, tramite comunicazioni ovvero lettere aperte indirizzate direttamente agli Stati.

5. Gli aiuti illegali e quelli attuati in modo abusivo.

Dopo aver esaminato dettagliatamente le categorie degli aiuti esistenti e degli aiuti di nuova istituzione, al fine di un'attenta disamina della procedura di controllo posta in essere dalla Commissione, non si può prescindere dall'analisi degli aiuti illegali e di quelli attuati in modo abusivo, anch'essi disciplinati dal Regolamento CE n. 659/99.

¹³⁷ Cfr. quanto sostenuto da C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 202.

¹³⁸ Come già rilevato in precedenza, si fa riferimento alla Corte di Giustizia CE, sentenza 11 dicembre 1973, causa 120/73, *Lorenz*, cit.

Più precisamente, con l'espressione di “ aiuti illegali ” si è soliti intendere ¹³⁹, tutti “ *i nuovi aiuti attuati in violazione dell'articolo 93, paragrafo 3, ¹⁴⁰ del trattato* ”.

Prima dell'emanazione del regolamento del Consiglio, tra gli aiuti illegali venivano ricompresi, non solo le misure concesse in assenza di una preventiva notifica alla Commissione e quelle adottate in pendenza della procedura di esame preliminare e di indagine formale, ma anche quelle disposte in violazione di una decisione finale di incompatibilità ¹⁴¹. Successivamente all'intervento normativo del Consiglio, la categoria degli aiuti illegali si è, in un certo senso “ ristretta ”, nel senso che essa non comprende più gli interventi posti in violazione di una decisione della Commissione.

Per questi ultimi, è stata prevista una categoria “ a parte ”, ossia quella degli aiuti attuati in modo abusivo, o semplicemente “ abusivi ”.

Con riferimento alla procedura relativa agli aiuti illegali, sulla base di quanto stabilito dall'art. 10 del Regolamento n. 659/99, sussiste un obbligo, in capo alla Commissione, di esaminare, senza indugio, tutte le informazioni relative a presunti aiuti illegali, da qualsiasi fonte esse provengano.

La procedura in questione si differenzia dalla procedura di controllo ordinaria che la Commissione pone in essere nel caso di notifica di nuovi aiuti. In quest'ultimo caso, l'avvio della fase di controllo, avviene su iniziativa degli Stati che notificano la misura mentre, per gli aiuti illegali, è la Commissione ad attivare la procedura di controllo d'ufficio. Inoltre, dato che il fine ultimo della fase di controllo relativa agli aiuti illegali è quello di acquisire il maggior quantitativo di informazioni possibile, la Commissione ha la facoltà di richiedere, agli stessi Stati, ulteriori notizie ¹⁴².

¹³⁹ Cfr. Regolamento n. 659/99, art. 1, lett. f).

¹⁴⁰ L'art. 93, par. 3, costituiva la normativa di riferimento prima dell'emanazione del Regolamento n. 659/99 del Consiglio. Attualmente, la norma in questione è prevista dall'art. 108 TFUE.

¹⁴¹ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 194.

¹⁴² Questo è quanto sancito dall'art. 10, par. 2 del Regolamento CE n. 659/99. La norma prosegue, al paragrafo 3, disponendo che “ *Se lo Stato membro interessato, nonostante un sollecito a norma dell'articolo 5, paragrafo 2, non fornisce le informazioni richieste nel termine stabilito dalla Commissione o fornisce informazioni incomplete, la Commissione adotta una decisione con la quale richiede tali informazioni (in seguito denominata « ingiunzione di fornire informazioni »). La decisione specifica le informazioni richieste e stabilisce un termine adeguato entro il quale devono essere fornite* ”.

E' comunque certo che, la qualificazione di un aiuto in quanto illegale, non ne determina automaticamente la sua incompatibilità.

La Commissione sarà, in ogni caso, obbligata a porre in essere una fase di controllo e, solo dopo aver esaminato attentamente le informazioni in suo possesso, potrà pronunciarsi.

La prassi della Commissione, diffusa in passato, di considerare gli aiuti illegali, ossia istituiti in violazione dell'obbligo di notifica e di *standstill*, automaticamente incompatibili, è stata respinta anche per via giurisprudenziale ¹⁴³.

Questo in quanto i due concetti di legalità e compatibilità devono essere tenuti distinti l'uno dall'altro: il primo assume una rilevanza giuridica, mentre il secondo acquisisce solo un'importanza economica, essendo correlato al concetto di mercato comune europeo ¹⁴⁴.

Indubbiamente, la classificazione di una misura come “ aiuto illegale ”, produce non poche conseguenze giuridiche.

Volendo operare un confronto con la disciplina antecedente all'emanazione del Regolamento del Consiglio, si rileva che, il mancato rispetto dell'obbligo di notifica preventivo dell'aiuto, faceva sorgere, a carico della Commissione, l'obbligo di disporre il recupero immediato, a prescindere dalla sua compatibilità o meno con il mercato comune. Quindi, anche se gli aiuti in questione venivano giudicati compatibili, dovevano essere recuperati, a causa della loro originaria illiceità.

Il Regolamento, invece, ha subordinato l'obbligo di recupero dell'aiuto concesso illegalmente, ai soli casi in cui la Commissione si pronunci con una decisione negativa, ossia qualora consideri l'aiuto incompatibile ¹⁴⁵.

Tuttavia, al fine di evitare che gli Stati ritengano, per così dire, di essere esonerati dall'obbligo di notifica preventiva dell'aiuto, data la nuova disposizione sull'obbligo di recupero, l'art. 11 del regolamento ha previsto la facoltà, in capo

¹⁴³ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 21 marzo 1990, causa C – 142/87, *Belgio c. Commissione, Tubemeuse*, punto 20 della motivazione; Corte di Giustizia CE, sentenza 14 febbraio 1990, causa C – 301/87, *Francia c. Commissione, Boussac*, cit.

¹⁴⁴ Cfr. M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di stato: il caso Almeria 2005*, cit., pag. 1783.

¹⁴⁵ Cfr. Regolamento n. 659/99 del Consiglio, art. 14. La norma stabilisce altresì il divieto, in capo alla Commissione, di disporre il recupero di un aiuto, qualora esso contrasti con un principio del diritto comunitario. Sul recupero degli aiuti illegali si disquisirà più dettagliatamente a partire dal paragrafo 7 del presente capitolo.

alla Commissione, di adottare un ordine di sospensione nell'erogazione dell'aiuto ovvero di disporre il recupero a titolo provvisorio, nell'attesa dell'assunzione di una decisione finale.

Il recupero dell'aiuto, nelle more del procedimento di controllo della Commissione, potrà essere disposto solo al verificarsi, cumulativamente, delle seguenti condizioni:

- 1) in base ad una pratica consolidata, non sussistono dubbi circa il carattere di aiuto della misura in questione;
- 2) ci si trovi ad affrontare una situazione di emergenza;
- 3) esista un grave rischio di danno consistente ed irreparabile ad un concorrente.

Probabilmente, la difficoltà di provare la sussistenza delle tre condizioni appena indicate, non farà altro che alimentare i contenziosi in sede giurisdizionale. Questo porterà ad avallare le prassi scorrette da parte degli Stati che saranno, di conseguenza, incoraggiati a non notificare gli aiuti, al fine di usufruire della disposizione di particolare favore riservata agli aiuti illegali. A ciò si aggiunge anche il fatto che, qualora la Commissione disponga il recupero a titolo provvisorio di un aiuto, essa potrà autorizzare, contestualmente, la corresponsione di un aiuto “ d'emergenza ” nei confronti dell'impresa a cui sfavore è disposto il recupero. Ovviamente, come evidenziato dalla Dottrina ¹⁴⁶, un atteggiamento di tal genere non è assolutamente condivisibile, dato che, non avrebbe alcun senso disporre il recupero di determinate risorse statali per poi restituirle allo stesso tempo. A mio avviso, quanto delineato costituisce probabilmente una “ grave ” carenza normativa che dovrebbe essere colmata in tempi rapidi, al fine di evitare atteggiamenti deprecabili da parte degli Stati che, oltre a generare una sicura condanna da parte degli organi giurisdizionali comunitari, potrebbe causare un'ingiustificata violazione del principio della libera concorrenza nel contesto europeo.

¹⁴⁶ Sulla questione si veda quanto sostenuto da C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 213.

Inoltre, a differenza della normale procedura di controllo sui nuovi aiuti, nel caso degli aiuti illegali, non è previsto normativamente il rispetto, da parte della Commissione, di alcun termine entro cui pronunciarsi, né tanto meno un obbligo di adottare necessariamente una decisione finale ¹⁴⁷.

La mancata previsione di un termine finale finisce spesso con il produrre, come diretta conseguenza, la scarsa cooperazione degli Stati nei confronti della Commissione. A differenza dell'ipotesi in cui gli aiuti siano stati notificati, non potendo gli Stati pretendere il rispetto del termine dei 60 giorni da parte della Commissione, essi non saranno interessati a collaborarvi. La mancanza di un termine finale da rispettare determinerà, di conseguenza, l'impossibilità della formazione di un'autorizzazione implicita (c.d. silenzio – assenso). La Commissione potrà comunque pronunciarsi, ma basandosi solo ed esclusivamente sulle informazioni che sia riuscita a reperire. E' la Commissione ad avere la disponibilità del procedimento e può decidere, liberamente ed autonomamente, di assumere una decisione espressa, anche in assenza di collaborazione da parte dello Stato.

Diversamente, se gli aiuti sono stati notificati, e qualora le informazioni fornite non siano complete, la Commissione sarà legittimata a considerare la notifica ritirata nel caso in cui lo Stato interessato, a seguito di un sollecito di fornire informazioni, non le abbia presentate. Per tale motivo, sarà nell'interesse dello Stato fornirle, anche al fine di ottenere una celere pronuncia sulla compatibilità della misura notificata. A differenza degli aiuti concessi illegalmente, per i “ nuovi ” aiuti, è lo Stato ad avere la disponibilità del procedimento, potendo scegliere tra il ritirare la notifica ovvero fornire le informazioni richieste.

Per quanto concerne gli aiuti attuati in modo abusivo, da un punto di vista procedurale, non vi è molto da aggiungere rispetto alla procedura di controllo prevista per i nuovi aiuti.

Da un punto di vista terminologico, secondo il disposto di cui all'art. 1 lett. g) del Regolamento CE n. 659/99, sono considerati come abusivi “ *gli aiuti utilizzati*

¹⁴⁷ L'art. 20, par. 2, del Regolamento CE n. 659/99 dispone quanto segue: “ *La Commissione, se ritiene che, in base alle informazioni in suo possesso, non vi siano motivi sufficienti per esprimere un parere sul caso, ne informa l'interessato* ”.

*dal beneficiario in violazione di una decisione adottata a norma dell'articolo 4, paragrafo 3, o dell'articolo 7, paragrafi 3 o 4, del presente regolamento ”*¹⁴⁸.

Come già evidenziato dalla Dottrina¹⁴⁹, la norma in questione non risulta essere del tutto chiara, sia per l'utilizzo del termine “ beneficiario dell'aiuto ”, che fa sorgere dei dubbi sull'applicabilità della norma ai casi in cui le modifiche, che hanno condotto ad una violazione della decisione della Commissione, siano state apportate dall'ente erogatore anziché dal beneficiario, sia per l'ambiguità del concetto di “ utilizzazione dell'aiuto ”, che può essere usato solo per gli aiuti disposti in funzione di uno specifico obiettivo ovvero di un preciso vincolo di destinazione.

Dalla definizione riportata si desume che, gli aiuti abusivi consistono in determinati interventi, la cui concessione è stata subordinata al rispetto di specifiche condizioni e prescrizioni in ordine alla forma, durata, modalità ed intensità che, diversamente da quanto disposto, non siano state rispettate.

Non possono essere qualificati come aiuti abusivi, quegli interventi concessi in misura superiore a quanto disposto dalla Commissione. Questi, al fine di una corretta valutazione, saranno considerati come aiuti nuovi.

In sintesi, a prescindere dalla considerazione degli aiuti come nuovi ovvero abusivi, la procedura che la Commissione pone in essere è sostanzialmente la

¹⁴⁸ Per una maggiore comprensione della definizione degli aiuti attuati in modo abusivo, si riporta di seguito il contenuto delle norme ivi richiamate:

- L'art. 4, paragrafo 3, dispone che “ *La Commissione, se dopo un esame preliminare constata che non sussistono dubbi in ordine alla compatibilità con il mercato comune della misura notificata, nei limiti in cui essa rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 92, paragrafo 1, del trattato, la dichiara compatibile con il mercato comune (in seguito denominata « decisione di non sollevare obiezioni »). La decisione specifica quale sia la deroga applicata a norma del trattato ”*;
- L'art. 7, al paragrafo 3, dispone quanto segue: “ *La Commissione, se constata, eventualmente dopo che lo Stato membro interessato vi abbia apportato modifiche, che i dubbi relativi alla compatibilità della misura notificata con il mercato comune non sussistono più, decide che l'aiuto è compatibile con il mercato comune (in seguito denominata « decisione positiva »). La decisione specifica quale sia la deroga applicata a norma del trattato ”*.
- Lo stesso art. 7, al paragrafo 4, dispone che “ *La Commissione può subordinare una decisione positiva a condizioni che consentano di considerare l'aiuto compatibile con il mercato comune e ad obblighi che consentano di controllare il rispetto della decisione stessa (in seguito denominata « decisione condizionale ») ”*.

¹⁴⁹ Per maggiori chiarimenti cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pagg. 194 – 195.

medesima ¹⁵⁰. Essa, una volta constatata l'abusività di un aiuto ovvero accertata la notifica di uno nuovo, potrà scegliere se avviare la procedura di indagine formale oppure adire direttamente la Corte di Giustizia per violazione del Trattato, in deroga agli articoli 258 e 259 ¹⁵¹.

6. Le categorie di aiuti di Stato esenti dall'obbligo di notifica: il Regolamento generale di esenzione per categoria n. 800/2008.

La normativa comunitaria sancisce espressamente la possibilità, per la Commissione Europea, di considerare alcune categorie di aiuti di Stato automaticamente compatibili e, pertanto, esentare gli Stati interessati alla loro concessione dall'obbligo di notifica preventiva.

Tale facoltà discende dalla lettura delle disposizioni di cui all'art. 108 TFUE al paragrafo 4 ¹⁵², nonché da quanto stabilito dal Regolamento CE n. 994/98 ¹⁵³, che ha autorizzato la Commissione a dichiarare la compatibilità di alcune categorie di aiuti di Stato.

Le disposizioni menzionate hanno sortito, quale effetto consequenziale, l'adozione da parte della Commissione di una serie di regolamenti di esenzione.

L'introduzione di tale disciplina è stata prevista al fine di agevolare la Commissione Europea nella sua attività di controllo degli aiuti di Stato, esigenza

¹⁵⁰ Questo è quanto dispone l'art. 16 del Regolamento CE n. 659/99 che rinvia alle norme che disciplinano la procedura di indagine formale, in quanto compatibili. Nello specifico, l'art. 16 stabilisce che: “ *la Commissione può, nei casi di aiuti attuati in modo abusivo, avviare il procedimento d'indagine formale di cui all'articolo 4, paragrafo 4. Si applicano, per quanto compatibili, gli articoli 6, 7, 9, 10, 11, paragrafo 1, 12, 13, 14 e 15* ”.

¹⁵¹ Cfr. Regolamento CE n. 659/99, art. 23 che, a sua volta, rinvia all'art. 93, par. 2, del Trattato CE (oggi art. 108 TFUE). Esso prevede che: “ *Qualora lo Stato membro interessato non si conformi ad una decisione condizionale o negativa, in particolare nei casi di cui all'articolo 14, la Commissione può adire direttamente la Corte di giustizia delle Comunità europee ai sensi dell'articolo 93, paragrafo 2, del trattato* ”.

¹⁵² L'art. 108 TFUE, paragrafo 4, dispone quanto segue: “ *La Commissione può adottare regolamenti concernenti le categorie di aiuti di Stato per le quali il Consiglio ha stabilito, conformemente all'articolo 109, che possono essere dispensate dalla procedura di cui al paragrafo 3 del presente articolo* ”.

¹⁵³ Il Regolamento CE n. 994/98 è stato adottato in attuazione delle disposizioni di cui all'art. 98 Trattato CE e, successivamente, di cui agli articoli 87 e 88 (oggi articoli 107 e 108 TFUE). Più precisamente, esso è stato emanato dal Consiglio dell'U.E. il 7 maggio 1998.

resasi necessaria a causa dell'ampliamento dell'U.E. che ha determinato, a sua volta, un costante aumento degli aiuti concessi.

Inoltre, nell'ambito dei regolamenti di esenzione adottati, la Commissione ha dovuto specificare alcuni elementi, ossia:

- le **finalità dell'aiuto**;
- le **categorie di beneficiari**;
- i **massimali** espressi, o in termini di intensità dell'aiuto in relazione all'insieme dei costi ammissibili, o in termini di importi massimi per evitare che gli aiuti oggetto dell'esenzione superino determinate soglie;
- le condizioni **relative al cumulo degli aiuti**;
- le **condizioni di controllo** per garantire la compatibilità con il mercato comune degli aiuti oggetto del regolamento.

Al fine di ridurre i tempi di concessione degli aiuti che sono chiaramente compatibili con il mercato comune e, allo stesso tempo, snellire gli adempimenti burocratici tanto per gli Stati membri, che per i beneficiari e la Commissione, si è provveduto all'emanazione del Regolamento CE n. 800/2008 (c.d. Regolamento generale di esenzione per categoria) ¹⁵⁴, che ha raggruppato in un unico regolamento tutti quelli che erano stati adottati in precedenza, fatta eccezione solo per quello previsto per gli aiuti c.d. “ *de minimis* ” ¹⁵⁵. Ma non solo, esso ha aggiunto, a quelle già previste, ulteriori tipologie di aiuti da esentare dall'obbligo della notifica preventiva ¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Si fa riferimento al Regolamento (CE) n. 800 della Commissione del 6 agosto 2008, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato, pubblicato sulla G.U.U.E. L 214 del 9 agosto 2008.

¹⁵⁵ Originariamente, la disciplina era prevista dal Regolamento CE n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001, relativo all'applicazione degli artt. 87 e 88 del Trattato agli aiuti di minore importanza – *de minimis* – pubblicato in GUCE n. L 10 del 13 gennaio 2001. La regola del “ *de minimis* ” è stata modificata, in seguito, con l'emanazione del Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, pubblicato in GUCE L 379 del 28/12/2006, che ha raddoppiato la soglia di ammissione degli aiuti oltre che estendere il campo di applicazione del precedente regolamento.

¹⁵⁶ Prima dell'emanazione del “ Regolamento generale di esenzione per categoria ”, diversi regolamenti di esenzione dall'obbligo di notifica erano stati emanati per svariate tipologie di aiuto, ossia: gli aiuti a finalità regionale, gli aiuti a favore dell'occupazione, gli aiuti alla formazione, a favore delle piccole e medie imprese e gli aiuti per attività di ricerca e sviluppo per le piccole e medie imprese.

Il regolamento in questione si articola in due distinte sezioni: la prima, nella quale confluiscono, in un gruppo omogeneo di norme, tutti gli aspetti trasversali comuni alle differenti categorie di aiuto e, la seconda, che, invece, disciplina singolarmente gli aspetti peculiari di ciascuna tipologia di aiuto ¹⁵⁷.

Esso si applica a ventisei tipologie di intervento, raggruppate, a loro volta, in nove categorie, di seguito elencate:

- aiuti a finalità regionale (sezione 1);
- aiuti agli investimenti e all'occupazione in favore delle PMI (sezione 2);
- aiuti all'imprenditoria femminile (sezione 3);
- aiuti per la tutela ambientale (sezione 4);
- aiuti alle PMI per servizi di consulenza e per la partecipazione a fiere (sezione 5);
- aiuti sotto forma di capitale di rischio (sezione 6);
- aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (sezione 7);
- aiuti alla formazione (sezione 8);
- aiuti in favore dei lavoratori svantaggiati e disabili (sezione 9). ¹⁵⁸

In relazione alle categorie di aiuto sopra indicate, ogni Stato è tenuto a trasmettere alla Commissione una sintesi delle informazioni relative agli aiuti concessi, che viene poi pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'U.E. e ha una funzione puramente informativa. Ciò significa che gli Stati sono gli unici responsabili della corretta applicazione del regolamento.

In conclusione della presente analisi, si intende far notare che, il Regolamento introdotto dalla Commissione e sul quale si è discusso, ha di certo semplificato il sistema di concessione degli aiuti, rendendo la procedura di approvazione automatica più snella e rapida, e offrendo altresì maggiori opportunità di intervento a favore delle imprese.

¹⁵⁷ La prima parte del Regolamento CE n. 800/2008 è intitolata Capo I “ DISPOSIZIONI COMUNI ”, mentre la seconda parte è denominata Capo II “ DISPOSIZIONI SPECIFICHE PER LE DIVERSE CATEGORIE DI AIUTI ”.

¹⁵⁸ Per un approfondimento sulle diverse tipologie di aiuti di Stato esonerate dall'obbligo di notifica preventiva alla Commissione, cfr. G. GOGLIA, *Le categorie di aiuti di Stato esenti da notifica*, in *Corriere Tributario* n. 45, 2008, pagg. 3671 e seguenti.

Il meccanismo in questione comporta, tuttavia, da parte delle autorità nazionali, e soprattutto degli enti locali, che sono poi i soggetti erogatori realmente coinvolti ed interessati dalle tipologie di aiuto previsti dai regolamenti di esenzione, una maggiore assunzione di responsabilità.

Essi dovranno, difatti, rendersi interpreti della volontà del legislatore comunitario, senza l'intervento mediatore della Commissione Europea, e porre in essere l'applicazione automatica delle disposizioni del regolamento. Non è difficile immaginare quanto l'assunzione di tali responsabilità, soprattutto in capo agli enti territoriali, possa comportare delle difficoltà applicative tali da scoraggiare questi ultimi dalla concessione di aiuti che, per le imprese locali con gravi difficoltà finanziarie, potrebbero risultare fondamentali e determinanti per una loro "rinascita".

6. 1. Gli aiuti " *de minimis* ".

Tra le tipologie di intervento esonerate dall'obbligo della notifica preventiva, gli aiuti c.d. " *de minimis* " sono disciplinati da una specifica disposizione normativa: il Regolamento CE n. 1998/2006.

Il motivo per cui, per tali aiuti, è prevista una determinata normativa, è abbastanza intuitivo. Essi costituiscono una categoria di aiuto particolare che, data l'esigua entità dell'importo concesso, non possono essere qualificati quale aiuti, ai sensi dell'art. 107 TFUE, in quanto non suscettibili di falsare o minacciare di falsare la libera concorrenza ¹⁵⁹.

Secondo le disposizioni del regolamento del 2006, la Commissione considera quali aiuti " *de minimis* ", tutti gli interventi agevolativi, concessi a determinate imprese, il cui importo non ecceda, nell'arco di tre esercizi finanziari, i 200.000 euro. Tale soglia, rispetto al precedente regolamento, è stata raddoppiata. Inoltre, nella determinazione degli esercizi finanziari, prima della modifica normativa, si procedeva " a ritroso ", nel senso che si partiva, nel calcolo, dall'ultimo esercizio finanziario in cui era stato concesso un aiuto; ad oggi, per il rispetto del limite

¹⁵⁹ La medesima opinione è espressa da M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di stato: il caso Almeria 2005*, cit., pag. 1784.

imposto, è sufficiente che non siano stati concessi aiuti nei due esercizi precedenti a quello in cui avviene l'attuale erogazione. Pertanto, il termine da rispettare è stato ridotto di un terzo rispetto a quello stabilito dal precedente regolamento.

Per di più, gli aiuti “ *de minimis* ” non sono sottoposti al rispetto delle regole di cumulo, nel senso che essi possono essere concessi anche a favore di soggetti che usufruiscono già di altri aiuti esistenti, in quanto autorizzati dalla Commissione, ovvero di aiuti previsti dal regolamento di esenzione per categoria, purché siano rispettate le soglie massime di aiuto previste.

Il nuovo regolamento “ *de minimis* ” ha, altresì, ampliato l'ambito di applicazione degli aiuti. Risultano esclusi solo gli aiuti elargiti a determinati settori quali il settore della pesca e dell'acquacoltura, il settore carboniero, la produzione primaria dei prodotti agricoli, gli aiuti all'esportazione, quelli che favoriscono i prodotti nazionali rispetto a quelli di importazione, quelli destinati all'acquisto di veicoli per il trasporto, ed infine, quelli concessi alle imprese in difficoltà.

Di conseguenza, esso si applica alle imprese di tutti gli altri settori, coprendo quindi il settore dei trasporti ¹⁶⁰ e, a determinate condizioni, quello della trasformazione e della commercializzazione dei prodotti agricoli ¹⁶¹.

¹⁶⁰ Per il settore del trasporto su strada, il Regolamento “ *de minimis* ” prevede una soglia specifica pari a 100.000 euro.

¹⁶¹ Il Regolamento stabilisce, alla lettera *c*) dell'articolo 1, che la regola del “ *de minimis* ” non possa applicarsi agli aiuti concessi a imprese operanti nella trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli nei casi seguenti:

- quando l'importo dell'aiuto è fissato in base al prezzo o al quantitativo di tali prodotti acquistati da produttori primari o immessi sul mercato dalle imprese interessate;
- quando l'aiuto è subordinato al fatto di venire parzialmente o interamente trasferito a produttori primari.

7. L'ordine di recupero di un aiuto imposto dalla Commissione Europea.

Il tema del recupero degli aiuti rappresenta una delle problematiche più rilevanti della disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato ¹⁶².

La questione riguarda gli aiuti di Stato illegittimi, ossia quelli che sono stati concessi dagli Stati membri senza attendere l'esito della procedura di controllo posta in essere dalla Commissione ¹⁶³. Più precisamente, potrebbe trattarsi, sia di aiuti non previamente notificati alla Commissione, sia di aiuti erogati nelle more della procedura di controllo. In entrambi i casi, è comunque fondamentale che la Commissione si sia espressa sull'aiuto con una decisione "negativa", ossia che essa abbia considerato l'aiuto in questione incompatibile con il mercato comune ¹⁶⁴.

L'obbligo di recupero degli aiuti illegittimi è specificamente disciplinato dall'art. 14 del Regolamento CE n. 659/99, che ha apportato varie ed importanti innovazioni alla disciplina del recupero degli aiuti. Una di queste è relativa al fatto che, l'imposizione dell'obbligo di recupero può avvenire solo nel caso di decisioni "negative" della Commissione, a differenza della disciplina precedente, che riconosceva la possibilità di imporre il recupero, anche nel caso di aiuti illegittimi, su cui la Commissione si fosse pronunciata successivamente con una decisione positiva o condizionata.

¹⁶² Il potere della Commissione Europea di richiedere la restituzione di un aiuto indebitamente erogato è stato riconosciuto sin dagli anni '70. In particolare, è possibile citare una sentenza della Corte di Giustizia CE del 12 giugno 1973, causa 70/72, *Commissione c. Repubblica Federale di Germania, Sovvenzioni per la riconversione delle regioni minerarie*, in cui la Corte ha evidenziato, al punto 13 della motivazione, che, " *per avere un effetto utile, l'abolizione o la modifica possono implicare l'obbligo di chiedere il rimborso di aiuti indebitamente erogati* ". Il medesimo principio è stato ribadito successivamente dalla Commissione in una Comunicazione del novembre 1983, pubblicata in GUCE C 318 del 24/11/1983, dove essa ha ufficializzato il proprio intendimento di avvalersi della facoltà di " *chiedere agli Stati Membri di farsi restituire dai beneficiari gli aiuti concessi illegalmente* ". La Commissione è ritornata sulla questione anche successivamente, con una Comunicazione del maggio del 1995 (pubblicata in GUCE C – 156 del 27/06/1995), in cui si è riservata il diritto di ingiungere allo Stato membro interessato di recuperare l'aiuto o la parte di esso già erogata in violazione del Trattato, sulla base delle disposizioni del diritto nazionale.

¹⁶³ La procedura di controllo a cui si fa riferimento è quella disciplinata dall'art. 108 TFUE, paragrafo 2.

¹⁶⁴ La prima volta in cui la Commissione si è espressa con una decisione negativa su un aiuto, richiedendone la sua restituzione, risale al novembre del 1984, ed è stata illustrata nella XIV Relazione sulla politica di concorrenza della Commissione CEE, riferita al 1984 (Lussemburgo 1985), punto 233, pagg. 159 – 160.

Ovviamente, recuperare un aiuto, anche se compatibile, per il solo fatto di essere stato erogato prima di una sua dichiarazione di compatibilità, non aveva molto senso e non rispondeva ai principi di giustizia sostanziale sui quali il diritto si fonda¹⁶⁵. Così come evidenziato dalla Dottrina¹⁶⁶, il problema si pone semmai circa l'efficacia sanante delle decisioni di compatibilità di aiuti all'origine illegittimi. Difatti, l'eventuale dichiarazione di compatibilità di un aiuto illegittimo non sana la pregressa violazione procedurale e, anche in tal caso, i giudici nazionali possono disporre il rimborso¹⁶⁷. Essi sono tenuti a richiedere, al beneficiario dell'aiuto in questione, la restituzione degli interessi che questi avrebbe dovuto corrispondere qualora, in mancanza dell'elargizione anticipata dell'aiuto, avesse dovuto richiedere un prestito. Gli interessi dovranno essere corrisposti in riferimento a tutto il periodo di illegittimità¹⁶⁸.

Per quanto concerne la *ratio* che si pone a fondamento della disciplina, essa è indubbiamente finalizzata al ripristino delle condizioni di libera concorrenza che sono state violate a causa dell'elargizione anticipata dell'aiuto¹⁶⁹. Diversamente, qualora dalla decisione di incompatibilità derivasse un obbligo alla notifica successiva dell'aiuto già erogato, si finirebbe con l'assecondare e incoraggiare il

¹⁶⁵ La Corte di Giustizia ha respinto difatti la posizione assunta nel passato da parte della Commissione Europea secondo cui, il mero mancato rispetto del requisito della notifica avrebbe reso, *ipso facto*, l'aiuto incompatibile con il mercato interno e ne avrebbe, pertanto, imposto la sua restituzione. Si veda in proposito la celeberrima sentenza della Corte di Giustizia CE del 14 febbraio 1990, causa C – 301/87, *Francia c. Commissione, Boussac*, cit. Ciò non toglie che lo Stato, che abbia attuato gli aiuti prima della notifica o della conclusione del procedimento di controllo, può rispondere ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE per aver violato il Trattato.

¹⁶⁶ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 215.

¹⁶⁷ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 11 luglio 1996, causa C – 39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) e altre imprese di corriere espresso c. Amministrazione Francese delle Poste (la Poste)*, punti 67 – 70. Si rileva, altresì, che in caso di mancata restituzione dell'aiuto, essa potrà essere presa in considerazione nella verifica di compatibilità di un aiuto successivo: cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 15 maggio 1997, causa C – 355/95 P, *Textilwerke Deggendorf GmbH (TWD) contro Commissione delle Comunità europee e Repubblica federale di Germania*, punti 26 – 27.

¹⁶⁸ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 12 febbraio 2008, causa C – 199/06, *Centre d'exportation du livre français (CELF), Ministre de la culture et de la communication/ Société internationale de diffusion et d'édition* (riguardante una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Conseil d'État – Francia).

¹⁶⁹ La Corte di Giustizia ha più volte ribadito il principio secondo cui “ *l'obbligo a carico dello Stato membro di sopprimere un aiuto ritenuto dalla Commissione incompatibile con il mercato comune è inteso [...] al ripristino dello status quo ante* ”. Si vedano, a titolo di esempio, le seguenti sentenze: Corte di Giustizia CE, sentenza 4 aprile 1995, causa C – 348/93, *Commissione c. Repubblica Italiana, Alfa Romeo 2*, punto 26 della motivazione; Corte di Giustizia CE, sentenza 4 aprile 1995, causa C – 350/93, *Commissione c. Repubblica Italiana, Eni – Lanerossi 2*, punto 21 della motivazione.

comportamento scorretto e illegittimo posto in essere dagli Stati. L'omissione della notifica si tradurrebbe in un vantaggio per gli Stati membri renitenti ¹⁷⁰. Inoltre, dato che “ *la soppressione di un aiuto illegittimo mediante il recupero dello stesso è la logica conseguenza della sua declaratoria di incompatibilità* ”, non è necessario che la Commissione, qualora disponga il recupero dell'aiuto contestualmente alla decisione negativa, specifichi una puntuale motivazione ¹⁷¹.

L'obbligo di recupero di un aiuto ha un'efficacia immediata ed impone, allo Stato membro interessato, di impiegare tutti gli strumenti necessari disponibili nell'ordinamento giuridico nazionale, a condizione che essi consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione garantendo, nel contempo, il rispetto del diritto comunitario ¹⁷², senza pregiudicare il principio di effettività che impone di ottenere sempre il recupero dell'aiuto. In virtù di tale principio, per uno Stato membro non è possibile eccepire norme, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno al fine di non eseguire gli obblighi ad esso incombenti sulla base del diritto comunitario. Ciò non toglie che lo Stato possa incontrare delle difficoltà pratiche nel disporre il recupero di un aiuto imposto dalla Commissione Europea.

Qualora ciò dovesse avvenire, lo Stato dovrà consultare la Commissione e, decidere insieme ad essa, come poter intervenire ¹⁷³. Quindi, la mera evocazione o il mero timore di difficoltà nel recupero dell'aiuto, senza l'effettiva dimostrazione di aver posto in essere tutte le procedure possibili attivabili da parte dello Stato, non è tale da giustificare l'ipotesi di impossibilità assoluta di disporre il recupero

¹⁷⁰ Questo è quanto viene sostenuto da M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 542, secondo cui “ *aver effettuato la notifica non risulterebbe conveniente, dato che la notifica implica il rischio di una non – approvazione da parte della Commissione. L'omissione della notificazione, invece, finirebbe col tradursi in un « salvacondotto » valido fino al momento della dichiarazione di incompatibilità con il mercato comune, momento che, tra l'altro, è eventuale potendo gli aiuti non venire scoperti* ”.

¹⁷¹ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 24 febbraio 1987, causa 310/85, *Deufil c. Commissione, Aiuti pubblici – Fibre e fili sintetici*, punto 24 della motivazione, cit.; Corte di Giustizia CE, sentenza 21 marzo 1990, causa C – 142/87, *Belgio c. Commissione, Tubemeuse*, punto 66 della motivazione, cit.; Corte di Giustizia CE, sentenza 14 settembre 1994, cause riunite C – 278/92, C – 279/92, C – 280/92, *Regno di Spagna c. Commissione, Aiuti di Stato a imprese pubbliche del settore tessile e calzaturiero*, dove è specificato che la Commissione non è tenuta ad indicare specifici motivi per giustificare l'esercizio dei suoi poteri di ordinare la restituzione degli aiuti indebitamente elargiti.

¹⁷² Cfr. Regolamento del Consiglio n. 659/99, articolo 14, paragrafi 1 – 3.

¹⁷³ L'obbligo dello Stato di consultare la Commissione discende dall'art. 10 del Trattato che sancisce, espressamente, il dovere di collaborazione degli Stati con l'organo esecutivo comunitario.

¹⁷⁴. Da un punto di vista quantitativo, lo Stato sarà tenuto a restituire, oltre all'aiuto di cui ha indebitamente fruito, anche gli interessi di mora, calcolati a partire dalla data di concessione dell'aiuto stesso e determinati non al tasso legale bensì a quello di mercato, ossia al medesimo tasso assunto dalla Commissione quale riferimento per la valutazione degli aiuti regionali.

Solo qualora si configuri una impossibilità assoluta di eseguire correttamente la decisione di incompatibilità, lo Stato potrà astenersi dal recuperare l'aiuto illegittimamente elargito ¹⁷⁵. La giurisprudenza comunitaria ha inteso precisare che, la difficile situazione finanziaria in cui potrebbe trovarsi il beneficiario dell'aiuto da recuperare, non costituisce una motivazione tale da giustificare il mancato recupero ¹⁷⁶. Difatti, questo può avvenire anche mediante la liquidazione della società beneficiaria ¹⁷⁷, resa possibile in quanto lo Stato riveste il ruolo di azionista o di creditore, o, nel caso in cui l'impresa beneficiaria sia stata già sottoposta a fallimento, lo Stato sarà tenuto ad iscrivere il credito corrispondente al passivo e ad attivare tutti i mezzi a disposizione dei creditori in simili situazioni ¹⁷⁸.

Al contrario, qualora non dovesse riscontrarsi un'impossibilità assoluta da parte dello Stato di eseguire la decisione della Commissione e, ciò nonostante, esso si

¹⁷⁴ Questo è quanto sostenuto da G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pag. 678.

¹⁷⁵ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 2 febbraio 1989, causa 94/87, *Commissione c. Germania*, punti 8 – 9 della motivazione; Corte di Giustizia CE, sentenza 10 giugno 1993, causa C – 183/91, *Commissione c. Grecia*, punto 10 della motivazione; Corte di Giustizia CE, sentenza 4 aprile 1995, causa C – 348/93, *Italia c. Commissione*, cit., punto 16 della motivazione.

¹⁷⁶ Questo non vuol dire che non esistano dei casi in cui la Commissione non abbia richiesto la restituzione dell'aiuto indebitamente erogato. Si citano, al riguardo, le seguenti Decisioni: Decisione della Commissione MFL n. 93/328/CEE del 20 dicembre 1989 (GUCE n. L 182 del 2.07.1992, pag. 94), riguardante gli aiuti concessi dal governo francese in favore della cessione delle attività del gruppo MFL (Machines Françaises Lourdes) produttore di macchine utensili pesanti; Decisione della Commissione PMU 2 n. 93/625/CEE del 22 settembre 1993 (GUCE n. L 300 del 7.12.1993, pag. 15), riguardante gli aiuti concessi dal Governo francese al gruppo Pari Mutuel Urbain (PMU) e alle società di corse. Nel primo caso, il beneficiario dell'aiuto era stato già dichiarato fallito. Nel secondo caso, invece, l'autorità che aveva erogato l'aiuto non aveva agito in maniera del tutto autonoma e volontaria, essendo stata vincolata da una decisione del Consiglio di Stato.

¹⁷⁷ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 15 gennaio 1986, causa 52/84, *Commissione c. Regno del Belgio, Ceramica sanitaria*, punto 15 della motivazione.

¹⁷⁸ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 21 marzo 1990, causa C – 142/87, *Belgio c. Commissione, Tubemeuse*, punto 61 della motivazione, cit.

rifiuti di conformarvisi, la Commissione Europea potrà adire direttamente la Corte di Giustizia e chiedere che vengano assunti dei provvedimenti urgenti ¹⁷⁹.

7. 1. L'efficacia diretta delle decisioni “ negative ” della Commissione Europea negli ordinamenti giuridici nazionali: la sentenza della Cassazione n. 17564 del 2002.

Nel disporre l'incompatibilità di un aiuto illegittimo, la Commissione Europea emana degli specifici atti normativi che assumono la configurazione di decisioni. Le decisioni possono distinguersi in due diverse tipologie: quelle che richiedono un procedimento attuativo e quelle che, invece, sono direttamente applicabili negli ordinamenti giuridici nazionali.

Nella materia degli aiuti di Stato, la diretta applicabilità delle decisioni della Commissione Europea, è stata riconosciuta per la prima volta, da parte della Cassazione, con l'emanazione della sentenza n. 17564 del 10 dicembre 2002. La controversia riguardava il possibile contrasto, con il diritto comunitario, di una norma nazionale che aveva disposto la concessione di agevolazioni fiscali, a favore delle imprese operanti nella regione del Friuli Venezia Giulia ¹⁸⁰.

La Commissione Europea si era pronunciata sulla questione in virtù dei poteri di controllo ad essa riconosciuti dall'art. 88 del Trattato CE (oggi art. 108 TFUE) e, con l'emanazione della Decisione n. 91/500/CE ¹⁸¹, aveva stabilito che le agevolazioni introdotte costituivano aiuti di Stato, oltre che essere illegittime, in

¹⁷⁹ Si veda sulla questione quanto stabilito nella XXV Relazione sulla politica di concorrenza della Commissione CEE, riferita al 1995.

¹⁸⁰ Si fa riferimento alla Legge n. 26 del 26 gennaio 1986 con cui il Parlamento Italiano aveva introdotto delle specifiche misure finalizzate ad incentivare la ripresa economica delle Province di Gorizia e Trieste. Le agevolazioni consistevano nella riduzione dell'Irpeg (oggi Ires), Ilor (imposta locale sui redditi, abrogata e sostituita dall'Irap a partire dal 1° gennaio 1998 in virtù del D. Lgs. n. 446/97) e imposta di registro per un periodo di dieci anni, ossia fino al 31 dicembre 1995.

¹⁸¹ Trattasi della Decisione della Commissione Europea emessa il 28 maggio 1991 e pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee il 19 settembre 1991. La suddetta Decisione rappresenta un caso emblematico di decisioni, emanate dalla Commissione Europea, che non richiedono procedimenti di attuazione. Difatti, una volta trascorso il termine che la decisione indicava ed entro il quale potevano essere concesse le agevolazioni in questione, l'esenzione doveva considerarsi non più applicabile ed ogni richiesta presentata all'Amministrazione Finanziaria doveva ritenersi automaticamente rigettata.

quanto erogate senza attendere la pronuncia finale di compatibilità. Tuttavia, ne consentiva ugualmente l'applicazione provvisoria fino al 30 giugno 1992. Tale Decisione veniva recepita in Italia con una deliberazione del Cipe del 26 novembre 1991.

La controversia ebbe origine in seguito alla richiesta, presentata da una società di torrefazione, di poter usufruire di tali agevolazioni fiscali, successivamente al termine recepito con la deliberazione del Cipe. La questione fu risolta a favore della società richiedente, in entrambi i gradi di giudizio delle commissioni tributarie ¹⁸², adducendo quale motivazione il fatto che, in caso di contrasto tra una Legge e un atto amministrativo, debba necessariamente prevalere la prima. Quindi, nel caso in esame, non era possibile opporre alla società richiedente l'agevolazione, uno specifico termine entro il quale presentare la sua richiesta, dato che la Legge, nella sua formulazione originaria, non ne aveva disposto alcuno ¹⁸³.

La vicenda fu sottoposta anche al giudizio della Corte di Cassazione, la quale emise una pronuncia di contenuto diametralmente opposto rispetto alle due precedenti. La Corte di Cassazione mise in rilievo il fatto che, nell'esprimere un giudizio in merito alla controversia, le commissioni tributarie avevano riposto la loro attenzione esclusivamente sul rapporto intercorrente tra la norma statale e quella amministrativa, senza tenere in considerazione l'influenza esterna prodotta dalla decisione della Commissione Europea, nel frattempo intervenuta. In altri termini, i giudici di prime e seconde cure avevano proposto “ *una soluzione ineccepibile in un sistema normativo del tutto impermeabile alle influenze esterne, ma assolutamente inadeguata in presenza del fenomeno comunitario, il quale si*

¹⁸² Nello specifico, la società di torrefazione richiedente l'agevolazione presentò due distinti ricorsi in data 22 aprile 1994, dinanzi alla Commissione Tributaria di I grado di Gorizia, avverso le decisioni n. 1311 e 1312 del 19 febbraio 1994, con cui l'Ufficio interpellato aveva rigettato la richiesta di agevolazione da essa presentata. La Commissione adita, con decisione n. 49/2/95 del 21 aprile 1995, riuniti i ricorsi, li accolse. Successivamente, a seguito di appello dell'Ufficio, la Commissione tributaria regionale del Friuli - Venezia Giulia, con sentenza n. 102/06/98 del 1° ottobre 1998, rigettò il gravame, confermando la decisione di primo grado.

¹⁸³ Cfr. Commissione Tributaria regionale del Friuli, sentenza n. 102/06/98 del 1° ottobre 1998. Essa ha disposto che “ *se la legge non prevede un termine di decadenza o non delega l'Autorità amministrativa a fissarlo, non può, in sua vece, stabilirlo l'Amministrazione pubblica* ”.

*caratterizza, appunto, per la continua interazione tra le fonti sue proprie e quelle degli Stati membri ”*¹⁸⁴.

La sentenza emessa dalla Corte di Cassazione ha avuto, pertanto, il merito di affrontare il delicato tema del rapporto tra le fonti comunitarie e quelle nazionali, riconoscendo, per la prima volta, la piena operatività, nell'ordinamento giuridico nazionale, di quanto disposto da una decisione negativa della Commissione in tema di aiuti di Stato¹⁸⁵.

Secondo quanto statuito dai giudici della Suprema Corte, le decisioni negative della Commissione Europea, sono in grado di produrre effetti diretti nell'ordinamento nazionale, e di generare delle posizioni giuridiche soggettive, direttamente tutelabili dinanzi ai giudici nazionali¹⁸⁶, laddove le stesse prevedano un obbligo giuridico:

1. “ *sufficientemente chiaro e preciso* ” nei confronti degli Stati membri;
2. “ *incondizionato* ”;
3. attuabile senza prevedere, o presupporre, un “ *potere discrezionale* ” degli Stati membri o delle istituzioni comunitarie quanto alle modalità di attuazione o esecuzione dell'obbligo.

¹⁸⁴ Cfr. S. DORIGO, *L'efficacia delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato secondo la Corte di Cassazione: nuovi orizzonti nei rapporti tra ordinamento comunitario e nazionale*, nota a Corte di Cassazione, sez. V civ. trib., sent. 10/12/2002, n. 17564, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2003, pag. 1102.

¹⁸⁵ Dai primi commenti successivi all'emanazione della sentenza è emerso che essa, per la prima volta, ha ribaltato l'unico precedente giurisprudenziale sul tema della diretta efficacia e applicabilità delle decisioni della Commissione, emesso dal Consiglio di Stato (sentenza n. 30 del 24 gennaio 1989, Sezione VI del Consiglio di Stato). Il Supremo organo di giustizia amministrativa aveva evidenziato il fatto che, le decisioni della Commissione, essendo atti privi di portata generale, sono in grado di produrre, in capo agli Stati, solo un obbligo di risultato, lasciandolo libero di stabilire i mezzi e gli strumenti più idonei per realizzare l'adeguamento dell'ordinamento nazionale. Pertanto, fino a quando le autorità nazionali non abbiano attuato una formale modifica legislativa al fine di realizzare tale adeguamento, il contenuto della decisione non potrà considerarsi direttamente operante e continuerà ad applicarsi la norma interna dichiarata incompatibile. In realtà, il Consiglio di Stato, ancor prima della sentenza della Cassazione, aveva già mutato il proprio orientamento con l'emanazione di una successiva sentenza (la n. 465 del 29 gennaio 2002, Sezione VI, Consiglio di Stato), in cui aveva riconosciuto la diretta applicabilità delle decisioni negative della Commissione al verificarsi di determinate condizioni e, quindi, la loro prevalenza nel caso di contrasto con una norma interna, anche se non ancora formalmente abrogata.

¹⁸⁶ Sono tali, ad esempio, le posizioni giuridiche soggettive dei concorrenti al beneficiario dell'agevolazione concessa.

Avverso tali decisioni, i soggetti che sono o potrebbero essere beneficiari delle agevolazioni, hanno la possibilità di presentare ricorso dinanzi al Tribunale di prima istanza, ovvero dinanzi alla Corte di Giustizia, qualora si tratti di Stati.

Nel caso esaminato, è scaturita, quindi, la non applicabilità della norma nazionale che aveva previsto la concessione dell'agevolazione e l'applicabilità, invece, della decisione negativa della Commissione Europea, nonché il conseguente rigetto dei ricorsi presentati dalla richiedente.

In conclusione, sono stati fatti propri i due principi fondamentali che regolano i rapporti intercorrenti tra le norme comunitarie e quelle nazionali, ossia il principio degli “ *effetti diretti* ”¹⁸⁷ e quello del “ *primato* ”¹⁸⁸ delle fonti comunitarie.

La pronuncia ha contribuito altresì a sintetizzare il percorso già compiuto dalla Corte di Giustizia¹⁸⁹ e dalla Corte Costituzionale¹⁹⁰ in merito alla delicata

¹⁸⁷ Secondo il principio degli “ *effetti diretti* ”, le norme comunitarie connotate da specifici requisiti devono essere trattate, nell'ambito degli ordinamenti giuridici nazionali, come immediatamente costitutive di situazioni giuridiche soggettive direttamente tutelabili dinanzi ai giudici nazionali, al pari delle norme interne.

¹⁸⁸ Il principio del “ *primato* ” implica che ogni norma di diritto comunitario debba prevalere su qualsiasi norma di diritto interno, di ogni ordine e grado, anteriore o successiva alla prima, qualora sia con essa collidente.

¹⁸⁹ La Corte di Giustizia si è espressa sulla questione del delicato rapporto tra fonti comunitarie e nazionali sin dagli anni '60. Essa ha evidenziato il fatto che gli Stati, aderendo alla CEE, avrebbero rinunciato a parte della loro sovranità nazionale per cederla a favore dell'ordinamento comunitario. Si sarebbe quindi creato un unico ordinamento integrato, all'interno del quale, gli eventuali conflitti tra norme, si sarebbero dovuti risolvere alla luce del principio di gerarchia delle fonti e, quindi, della preminenza delle disposizioni comunitarie su quelle nazionali. Di conseguenza, il giudice interno avrebbe dovuto garantire l'applicazione della normativa comunitaria, disapplicando le disposizioni interne, a prescindere dal fatto che esse siano anteriori ovvero successive all'emanazione della norma comunitaria contrastante. Il giudice non è nemmeno tenuto a chiedere ovvero ad attendere la previa rimozione della norma nazionale, in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale. Tra le varie pronunce giurisprudenziali a sostegno della tesi si vedano: Corte di Giustizia CE, sentenza 15 luglio 1964, causa n. 6/64, *Costa c. Enel*; Corte di Giustizia CE, sentenza 9 marzo 1978, causa n. 106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato c. Simmenthal*; Corte di Giustizia CE, sentenza 19 giugno 1990, causa n. C – 213/ 89, *Factortame*; Corte di Giustizia CE, sentenza 14 dicembre 1995, causa n. C – 312/93, *Peterbroech c. Stato Belga*.

¹⁹⁰ La Corte Costituzionale, inizialmente, aveva assunto un approccio restrittivo, rivolto ad affermare la prevalenza delle norme nazionali successive ad una norma comunitaria con essa contrastante (Corte Cost., sentenza 7 marzo 1964, n. 14, *Costa c. Edison – Volta ed Enel*). La posizione assunta dalla Corte è stata duramente criticata dalla Corte di Giustizia Europea. Quindi, probabilmente incentivata dalle critiche suscitate, il suo orientamento si è sostanzialmente modificato, riconoscendo la necessità di salvaguardare la forza vincolante degli atti comunitari, sulla base di quanto statuito dall'art. 11 della Costituzione. L'idea originaria della Corte era quella di assicurare l'applicabilità delle norme comunitarie, riconoscendo la loro prevalenza rispetto a quelle interne e facendo acquisire ad esse rango costituzionale (cfr. Corte Cost., sentenza 27 dicembre 1973, n. 183, *Frontini c. Amministrazione delle Finanze*; Corte Cost., sentenza 30 ottobre 1975, n. 232, *Industrie chimiche Italia Centrale c. Ministero del Commercio*). La conseguenza era che, le disposizioni di legge contrastanti con il dettato normativo comunitario,

questione del rapporto tra i diversi ordinamenti, nonché all'affermazione del principio della prevalenza delle norme comunitarie su quelle interne eventualmente contrastanti. In realtà, l'approccio seguito dalla Corte di Cassazione ha condotto, nel caso di specie, ad una soluzione intermedia, o per meglio dire " ibrida ". Difatti, anche se la Legge che concedeva le agevolazioni era stata dichiarata incompatibile, riconoscendo quindi la diretta applicabilità della decisione della Commissione nel frattempo intervenuta, se ne ammetteva l'applicazione per un determinato periodo di tempo, ossia fino al 30 giugno 1992. Non si veniva quindi a creare alcuna riserva di competenza a favore della norma comunitaria, ed inoltre, la norma nazionale avrebbe potuto continuare ad operare subendo, laddove necessario, tutte le modifiche del caso. La norma interna non veniva né disapplicata ¹⁹¹ né non applicata ¹⁹², bensì semplicemente rimodellata od integrata nelle parti in cui essa poteva risultare contrastante con la decisione comunitaria.

I giudici della Suprema Corte hanno contribuito alla creazione di un nuovo modello, c.d. di " *monismo temperato* ", contrapposto ai modelli di monismo e dualismo giuridico, espressi in passato e rispettivamente dalla Corte di Giustizia e dalla Corte Costituzionale.

avrebbero dovuto essere dichiarate costituzionalmente illegittime dalla Corte Costituzionale stessa. Ma, a causa di un atteggiamento di forte critica manifestato dalla Corte di Giustizia (con la sentenza *Simmenthal*, richiamata nella precedente nota), la Corte Costituzionale mutò nuovamente il suo orientamento (cfr. Corte Cost., sentenza 8 giugno 1984, n. 170, *Granital*), riconoscendo, per la prima volta, che le fonti comunitarie opererebbero esclusivamente nei loro settori di competenza e, pertanto, non si verrebbe a creare nessun conflitto tra norme, operando, le due tipologie di norme, in settori completamente distinti l'uno dall'altro. In conclusione, la possibilità di intervento da parte della Corte Costituzionale sarebbe riservata a due specifiche ipotesi: la prima è quella in cui l'applicazione della fonte comunitaria sia ostacolata da leggi dirette " *ad impedire o pregiudicare la perdurante osservanza del Trattato, in relazione al sistema o al nucleo essenziale dei suoi principi* " (sentenza 23 dicembre 1986 , n. 286); la seconda, invece, è quella in cui si venga a creare una lesione dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale (si tratta del c.d. tema dei " contro - limiti "). Il percorso operato dalla Corte Costituzionale è proseguito poi con una quarta tappa giurisprudenziale (sentenze n. 64/1990 e n. 168/1991, che permettevano la diretta applicabilità delle direttive), nonché con una quinta (sent. 384/1994 e 94/1995). Entrambe sono state finalizzate ad impedire l'emanazione di norme regionali (o di eliminarle se già emanate) in conflitto con l'ordinamento U.E. La soluzione definitiva del problema si è avuta solo, di recente, con la riformulazione dell'articolo 117 della Costituzione, ad opera della legge Costituzionale n. 3 del 18 Ottobre 2001, nella quale si fa riferimento al diritto comunitario in maniera esplicita e distinguendolo dai trattati internazionali.

¹⁹¹ La disapplicazione della norma nazionale contrastante con quella comunitaria era quanto veniva sostanzialmente richiesto dalla ricostruzione proposta dalla Corte di Giustizia.

¹⁹² La " non applicazione " della norma nazionale era quanto veniva invece richiesto dall'interpretazione fornita dalla Corte Costituzionale.

7. 2. La possibilità di rinvio al diritto interno per il recepimento delle decisioni della Commissione Europea.

Oltre alle decisioni c.d. “ *self – executing* ”, vi è un'altra categoria di decisioni emanate da parte della Commissione Europea che, diversamente dalle prime, richiedono un procedimento attuativo al fine di dispiegare i propri effetti negli ordinamenti giuridici nazionali. Nel nostro ordinamento giuridico, assumono tale connotazione le decisioni finalizzate a disporre il recupero di aiuti di Stato illegali, ossia già concessi, senza attendere l'emissione di un giudizio finale di compatibilità da parte della Commissione.

La disciplina in questione trova il suo fondamento nell'art. 14 del Regolamento del Consiglio del 22 marzo 1999 (n. 659/99) che, al comma 3, dispone quanto segue: “ *il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione* ¹⁹³ ”.

L'affermazione di tale principio riveste una notevole rilevanza, considerato che, il mancato recupero di un aiuto incompatibile, da parte di uno Stato, entro il termine indicato nella decisione della Commissione, autorizza quest'ultima ad avviare il procedimento di infrazione nei confronti dello Stato inadempiente.

E' da censurare, di conseguenza, il comportamento di quegli Stati che rallentano l'attività di recupero degli aiuti. Basti pensare, a titolo di esempio, che, nel nostro ordinamento giuridico, il legislatore tende, molto spesso, ad emanare, di volta in volta, specifiche disposizioni finalizzate al recupero di un determinato aiuto.

Il comportamento in questione “ *risulta essere pernicioso, oltre che illegittimo, sotto vari punti di vista:*

¹⁹³ L'esigenza di assicurare un'effettiva e, soprattutto, immediata attività di recupero degli aiuti è stata ribadita più volte dalla Corte di Giustizia, secondo la quale “ *lo Stato membro destinatario di una decisione che gli impone di recuperare gli aiuti illegittimi è tenuto, ai sensi dell'articolo 249 CE, ad adottare ogni misura idonea ad assicurare l'esecuzione di tale decisione ... e deve giungere a un effettivo recupero delle somme dovute* ”. Si vedano, al riguardo, le seguenti pronunce giurisprudenziali di condanna degli Stati membri renitenti al recupero degli aiuti dichiarati incompatibili: Corte di Giustizia CE, sentenza 12 dicembre 2002, causa C – 209/00, *Commissione c. Repubblica Federale di Germania*; Corte di Giustizia CE, sentenza 5 ottobre 2006, causa C – 232/06, *Commissione c. Repubblica Francese*.

- *richiede tempi lunghi di elaborazione e approvazione delle apposite disposizioni;*
- *fa sì che molto spesso le apposite disposizioni entrino in vigore quando ormai sono vanamente decorsi i termini prescrizionali o decadenziali contemplati dalla naturale disciplina di settore medio tempore applicabile;*
- *crea incertezze, strumentalizzabili, sui profili del regime giuridico e della tutela giurisdizionale;*
- *consente agli operatori di pianificare sofisticati escamotages di contrasto all'azione di recupero ”¹⁹⁴.*

La norma precisa altresì che, sono le leggi nazionali che devono dare esecuzione alle decisioni che dispongono il recupero di aiuti illegali, dichiarati incompatibili¹⁹⁵. Tuttavia, le incertezze applicative che emergono risultano molteplici.

Una tra queste riguarda l'incertezza della natura che presenta l'attività di recupero degli aiuti. Come evidenziato dalla Dottrina¹⁹⁶, sono le leggi nazionali a determinare la natura del recupero degli aiuti. Pertanto, solo se quest'ultimo è affidato alle autorità fiscali, il recupero acquisirà natura tributaria. Da un punto di vista applicativo, qualora l'aiuto da recuperare abbia assunto la configurazione di esenzione ovvero di credito d'imposta, il ripristino dello *status quo ante* richiederà la disapplicazione della norma fiscale agevolativa e l'applicazione della norma impositrice che si sarebbe dovuta applicare, in mancanza di una norma di favore. Anche in tale situazione, il recupero assume una natura tributaria e l'organo incaricato di disporre il recupero è l'Agenzia delle Entrate.

¹⁹⁴ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Recupero degli aiuti di Stato fiscali, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività*, nota a Comunicazione della Commissione UE 2007/C 272/05, pubblicata in Gazzetta Ufficiale U. E., serie C, 15 novembre 2007, n. 272, in *Giustizia Tributaria* n.1, 2008, pag. 189 e seguenti.

¹⁹⁵ Nell'ordinamento giuridico nazionale è possibile citare, a titolo di esempio, i seguenti casi: il recupero di aiuti concessi agli autotrasportatori, affidato al Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (D.L. 20 marzo 2002, n. 36, convertito, con modificazioni dalla legge 17 maggio 2002, n. 96); il recupero coattivo degli aiuti concessi alle banche, affidato al Ministero dell'Economia e delle Finanze (art. 1, comma 2, del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27).

¹⁹⁶ Cfr. F. TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corriere Tributario* n. 45, 2007, pagg. 3665 e seguenti.

La risoluzione delle controversie è invece affidata alle commissioni tributarie, dinanzi alle quali si viene ad instaurare una particolare forma di processo, avente ad oggetto gli atti interni di recepimento delle decisioni della Commissione e, pertanto, esso sarà regolato, in parte da norme processuali interne, in parte da norme processuali comunitarie¹⁹⁷.

In conclusione, nel rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, le procedure nazionali tramite le quali viene posto in essere il recupero degli aiuti, non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna, né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dell'azione di recupero¹⁹⁸.

8. I limiti al recupero dell'aiuto.

Il potere di recupero degli aiuti illegali, che viene riconosciuto alla Commissione Europea, non assume un carattere assoluto. Esistono, infatti, due casi specifici in cui tale potere risulta essere limitato. Ed è proprio sull'analisi dettagliata di questi limiti, che si intende concentrare l'attenzione, nel corso dei due paragrafi che seguono.

8. 1. I principi generali del diritto comunitario e in particolare la tutela del legittimo affidamento del contribuente.

La semplice lettura, oltre che la dettagliata analisi, del Regolamento CE n. 659/99, consente di individuare, uno dei due limiti all'esercizio del potere di recupero

¹⁹⁷ Sulla competenza riservata alle giurisdizioni tributarie nel caso di recuperi di agevolazioni, riduzioni, esenzioni fiscali si è espresso anche L. DEL FEDERICO, *Recupero degli aiuti di Stato fiscali, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività*, nota a Comunicazione della Commissione UE 2007/C 272/05, pubblicata in Gazzetta Ufficiale U. E., serie C, 15 novembre 2007, n. 272, *cit.*, il quale ha evidenziato che “ *qualsiasi contestazione dovrà essere portata alla cognizione del giudice tributario, sia in ragione della ormai raggiunta generalità della giurisdizione tributaria, sia in ragione della tipologia e della natura degli atti e delle azioni esperibili; a nulla potrà rilevare l'illegittimità comunitaria, la disapplicabilità delle norme nazionali, la carenza di potere, ecc., per poter sottrarre la controversia alla cognizione del giudice tributario* ”.

¹⁹⁸ Cfr. Comunicazione della Commissione U.E. 2007/C 272/05, richiamata nella nota precedente.

degli aiuti riconosciuto alla Commissione Europea. In particolare, l'art. 14, nella parte finale del comma 1, sancisce espressamente, la non imposizione dell'obbligo di recupero di un aiuto, qualora “ *ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario* ”¹⁹⁹.

A primo impatto, la norma sembra assumere un'ampia e pericolosa connotazione, attribuendo un vasto significato all'espressione “ *principi generali del diritto comunitario* ”. In realtà, risulta difficile immaginare un principio previsto dalle norme comunitarie, al di fuori del legittimo affidamento, in grado di contrastare con il potere di recupero degli aiuti. Esso, che è previsto direttamente dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212 del 27 luglio 2000), assume una notevole rilevanza nell'ambito della tematica del recupero degli aiuti dato che, non di rado, i soggetti beneficiari di aiuti illegittimi ed incompatibili, lo eccediscono allo scopo esclusivo di sottrarsi all'obbligo della restituzione.

Questo accade, abbastanza frequentemente, per le imprese che, avendo riposto il proprio affidamento sulle disposizioni di una norma nazionale che riconosceva ad esse dei vantaggi, si trovino improvvisamente a veder sconvolti i propri programmi di investimento, dovendo rimborsare quanto indebitamente percepito. Tali imprese si ritrovano, senza volerlo, a dover subire le conseguenze di un comportamento non imputabile ad esse, ma allo Stato in cui operano, che, violando le disposizioni del Trattato, ha ommesso di notificare l'aiuto concesso.

Riguardo alla possibilità di far valere il principio del legittimo affidamento, è necessario distinguere tra due fattispecie che possono verificarsi nella realtà:

- che l'affidamento sia fondato su un comportamento della Commissione;
- che esso si fondi esclusivamente su quanto disposto da una norma statale.

Riguardo alla prima ipotesi, secondo la Corte di Giustizia, l'eccessivo ritardo nell'analisi di un progetto di aiuto da parte della Commissione Europea (pari a

¹⁹⁹ I principi fondamentali del diritto comunitario vengono fatti rientrare, da parte della Corte di Giustizia, nell'ambito delle garanzie proprie del sistema comunitario. Sono considerati tali: il principio di non discriminazione, di proporzionalità, dell'effetto utile, della leale cooperazione, della sussidiarietà, della certezza del diritto, a cui è correlato il principio del legittimo affidamento.

ventisei mesi dalla notifica), è tale da poter generare, nel soggetto beneficiario della misura, il proprio legittimo affidamento ²⁰⁰.

Ovviamente, il legittimo affidamento non può essere invocato, nei casi in cui il ritardo nella pronuncia della Commissione sia da imputare al comportamento renitente dello Stato erogante l'agevolazione ²⁰¹. Diversamente, esso può essere riconosciuto, nell'ipotesi in cui, in precedenza, e per una misura analoga a quella oggetto dell'ordine di recupero, la Commissione abbia escluso la natura di aiuto di Stato ²⁰². Ciò accade anche qualora un'impresa abbia fondato il suo legittimo affidamento sul fatto che, l'aiuto riconosciuto sia stato erogato nel quadro di un regime generale di aiuti già approvato dalla Commissione. In tale circostanza, sarà compito specifico della Corte di Giustizia, e non della Commissione, stabilire quando l'agevolazione concessa generi una violazione delle condizioni autorizzative ²⁰³. In ogni caso, l'eventuale questione relativa al legittimo affidamento, può essere eccepita solo previa presentazione di un ricorso di annullamento ²⁰⁴.

Per ciò che concerne la seconda ipotesi, invece, è da escludersi la possibilità, da parte del beneficiario della misura revocata, di far valere il proprio legittimo affidamento, basato esclusivamente sulle disposizioni di una norma statale ovvero sul comportamento dell'Amministrazione deputata ad applicarla.

Quanto espresso è valido ed applicabile per tutti gli aiuti “ illegali ”, ossia concessi senza preventiva notifica alla Commissione, sia nel caso in cui questa abbia assunto una specifica presa di posizione avverso la misura in questione, sia nel caso in cui una presa di posizione specifica non sussista. La stessa Corte di

²⁰⁰ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 24 novembre 1987, causa 223/85, *Settore delle grandi costruzioni navali e delle grandi off-shore*, cit., punto 17 della motivazione.

²⁰¹ Un importante contributo al riguardo è fornito dalla Corte di Giustizia CE, sentenza 21 marzo 1991, causa C – 303/88, cit., in cui la Corte, al punto 24 della motivazione, ha inteso precisare che: “ quando uno Stato membro che concede un aiuto senza ottemperare al dovere di notificazione, sancito dall'art. 93, n. 3 del Trattato, si dimostra in seguito riluttante a fornire le informazioni utili alla Commissione, è esso stesso responsabile del protrarsi della procedura di esame; esso non può quindi trarre argomento dalla durata della suddetta procedura per far valere un legittimo affidamento circa la compatibilità degli aiuti in questione con il mercato comune ”.

²⁰² Cfr. Decisione della Commissione del 22 agosto 2002 (pubblicata in GUCE L 31/2003).

²⁰³ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 18 marzo 1992, causa C – 47/91, *Repubblica Italiana c. Commissione, Italgrani – ricevibilità*, punto 13 della motivazione.

²⁰⁴ Il ricorso di annullamento dovrà essere eccepito avverso la decisione della Commissione che abbia disposto il recupero dell'aiuto incompatibile.

Giustizia, in una sua famosa pronuncia giurisprudenziale ²⁰⁵, aveva sostenuto che, “ *tenuto conto del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla Commissione ai sensi dell’art. 93 del Trattato, le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell’aiuto solamente qualora quest’ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo. Un operatore economico diligente, infatti, deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata* ”.

In altre parole, a carico del soggetto beneficiario dell’agevolazione, sussiste uno specifico onere, ossia quello di accertarsi che lo Stato erogatore abbia rispettato tutte le procedure di notifica degli aiuti, previste dal Trattato.

Riconoscere la possibilità di far valere il principio del legittimo affidamento nel caso di aiuti illegali equivarrebbe, in sostanza, a vanificare l’efficacia delle decisioni di recupero degli aiuti emanate dalla Commissione ²⁰⁶.

A sostegno si è espressa anche la Corte di Cassazione ²⁰⁷, la quale, in tema di aiuti di Stato, ha affermato che: “ *E’ principio giurisprudenziale stabilmente affermato dalla Corte del Lussemburgo che il legittimo affidamento è in realtà affidamento nella regolarità delle procedure che a loro volta sono destinate ad accertare la compatibilità della concreta concessione dell’aiuto comunitario con le norme comunitarie che lo prevedono e che ne regolano il regime. Ciò anzitutto in quanto l’obbligo di sopprimere un aiuto incompatibile con il trattato è assoluto* ”. In conclusione, per potersi sottrarre all’obbligo di restituzione degli aiuti, lo Statuto dei diritti del contribuente è stato più volte invocato, oltre che per il principio del legittimo affidamento, anche in riferimento alle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell’art. 10, che stabiliscono quanto segue:

²⁰⁵ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 20 settembre 1990, causa C – 5/89, *Commissione c. Repubblica Federale di Germania, Imprese che realizzano prodotti di alluminio semilavorati e finiti*, punto 14 della motivazione.

Riguardo alla possibilità, da parte di un operatore economico diligente, di accertarsi del rispetto della procedura di notifica degli aiuti, si veda anche: Corte di Giustizia CE, sentenza 20 marzo 1997, causa C – 24/95, *Alcan Deutschland*. In tale occasione, lo stesso Avvocato Generale Marco Darmon, nelle sue conclusioni, presentate il 29 novembre 1988, sosteneva espressamente che “ *l’impresa beneficiaria avrebbe dovuto assicurarsi, prima di usare l’aiuto, che il procedimento comunitario relativo agli aiuti di Stato era stato seguito* ”.

²⁰⁶ Cfr. Tribunale di Primo Grado delle Comunità Europee (TPGCE), sentenza del 27 gennaio 1998, causa T – 67/94, *Ladbroke Racing Ltd c. Commissione*.

²⁰⁷ Cfr. Corte di Cassazione, sez. I civ., sentenza 25 marzo 2003, n. 4353.

1. i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati “ *al principio della collaborazione e della buona fede* ”;
2. non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

Sulla base delle disposizioni di cui sopra, diverse commissioni tributarie si sono espresse in passato a favore dei soggetti ricorrenti, riconoscendo la non esigibilità dei tributi richiesti con gli atti di recupero e adducendo, quale motivazione, l'inserimento del principio di legittimo affidamento, da parte della Corte Costituzionale ²⁰⁸, tra i principi intangibili e immodificabili del nostro ordinamento giuridico. Pertanto, il principio in questione doveva ritenersi inderogabile anche da parte del legislatore comunitario, in quanto, se così non fosse stato, si sarebbero configurati dei conflitti con l'ordinamento interno.

In realtà, ad una osservazione critica accurata, non è difficile notare che il conflitto in questione è solo apparente.

Basti pensare che, anche la ricostruzione di affidamento interno più avanzata in termini di garanzie per il contribuente, ispirata allo Statuto, è da considerarsi in concreto compatibile con quella comunitaria, per il semplice fatto che nel ricostruirla non si può intendere la dizione “ *indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria* ” come escludente le indicazioni contenute negli atti della Commissione.

Quindi, anche a prescindere dalla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale Ce delle decisioni d'avvio del procedimento d'indagine formale, un qualsiasi operatore economico o contribuente diligente è in grado di avere un facile accesso ai documenti della Commissione in materia e di verificare se, per l'agevolazione

²⁰⁸ Cfr. Corte Cost., sentenza 22 novembre 2000, n. 525, in base alla quale l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica è stato qualificato come elemento essenziale dello Stato di diritto.

concessagli, lo Stato erogante abbia provveduto all'adempimento dell'obbligo di notifica alla Commissione.

Da un punto di vista giuridico formale, non è possibile, in materia di aiuti di Stato, invocare il principio del legittimo affidamento, ipotizzando per esso una doppia natura, una interna e una comunitaria, da far valere a seconda delle circostanze contingenti. Il beneficiario della misura da recuperare non sarà quindi, ed in nessun caso, legittimato a chiedere il riconoscimento del principio dell'affidamento, qualora esso sia stato riposto solo ed esclusivamente sulle disposizioni di una norma nazionale. Un soggetto beneficiario di una misura agevolativa, essendo un operatore comunitario, avrebbe dovuto, in ogni caso, riporre la propria attenzione agli atti emanati dall'organo posto al vertice della piramide istituzionale, ossia la Commissione Europea.

8. 2. La decadenza nell'esercizio dell'ordine di recupero.

Oltre alla tutela del principio del legittimo affidamento, la normativa comunitaria prevede un ulteriore limite all'esercizio del potere di recupero degli aiuti da parte della Commissione. Si tratta, in questo caso, di un limite di carattere temporale, stabilito al fine di evitare l'imprescrittibilità dell'azione di recupero degli aiuti.

In realtà, tale limite non è stato previsto dalla normativa comunitaria *ex tunc*, ma è stato introdotto solo con l'emanazione, da parte del Consiglio, del Regolamento n. 659/99. Antecedentemente all'introduzione di tale regolamento, le disposizioni normative riconoscevano alla Commissione un potere, oserei direi, eccessivamente ampio, e questo generava, a carico delle istituzioni comunitarie, delle notevoli difficoltà applicative.

Il potere di recupero degli aiuti non era sottoposto ad alcun termine di prescrizione e, di conseguenza, poteva essere esercitato in qualsiasi momento, a prescindere dalla data di erogazione dell'aiuto²⁰⁹.

²⁰⁹ Il principio dell'imprescrittibilità dell'azione di recupero della Commissione è stato sancito, da ultimo, da parte del Tribunale di primo grado delle Comunità Europee (Terza Sezione ampliata), con la sentenza 15 settembre 1998, cause riunite T – 126/96 e T – 127/96, *Breda Fucine Meridionali Spa (BFM) e Ente partecipazioni e finanziamento industria manifatturiera (EFIM) c. Commissione*. Nella sentenza il Tribunale si è espresso sostenendo che “ non è stato fissato dal

Con l'introduzione del Regolamento del Consiglio è stato previsto, per la prima volta, un termine, pari a dieci anni, oltre il quale la Commissione non può più pretendere la restituzione di un aiuto erogato ²¹⁰, che sarà pertanto inquadrato nell'ambito degli aiuti esistenti.

Il periodo dei dieci anni inizia a decorrere dal giorno in cui l'aiuto viene concesso e, qualsiasi azione intrapresa da parte della Commissione o da uno Stato membro che agisca su sua richiesta, è tale da interrompere la decorrenza del termine e, dunque, farlo ripartire da zero ²¹¹.

Diverse questioni interpretative sono state sollevate in merito al significato da attribuire all'espressione di “ *concessione dell'aiuto* ”. Essendo il concetto piuttosto ambiguo, potrebbero configurarsi due distinte ipotesi: far decorrere il suddetto termine dal momento in cui l'aiuto sia stato previsto, purché risulti chiaramente identificabile il beneficiario, ovvero dal momento in cui l'aiuto venga materialmente erogato.

Ai fini della decorrenza della prescrizione del potere di recupero, non è richiesta la materiale erogazione dell'aiuto, ma è sufficiente la nascita del “ diritto di credito ” in capo all'impresa beneficiaria ²¹². In genere, il termine decorre dal primo atto dell'istruzione della pratica avente una rilevanza esterna, normalmente coincidente con la prima richiesta d'informazioni.

La tesi sostenuta trova legittimazione anche nelle disposizioni del Regolamento CE n. 659/99 dato che, nei casi in cui si è voluto far riferimento alla data di effettiva erogazione, lo si è detto espressamente ²¹³.

Infine, in merito alle ipotesi di interruzione ovvero sospensione del limite temporale, occorre rilevare la vaghezza delle disposizioni comunitarie, tale da far rientrare, nell'ambito degli atti interruttivi, qualsiasi azione intrapresa dalla

legislatore comunitario nessun termine di prescrizione in materia di azioni della Commissione riguardanti aiuti statali non notificati. Orbene, in via di principio, un termine di prescrizione, onde adempiere la sua funzione di garantire la certezza del diritto, deve essere fissato previamente dal legislatore comunitario ”.

²¹⁰ Cfr. l'art. 15 del Regolamento CE n. 659/99.

²¹¹ Cfr. art. 15, Regolamento CE n. 659/99, comma 1 e 2.

²¹² Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 218.

²¹³ Si cita, al riguardo, l'art. 14 dove si fa riferimento alla data di effettiva erogazione dell'aiuto al fine di determinare l'importo degli interessi da corrispondere sulla somma da recuperare.

Commissione che potrebbe tradursi, concretamente, in una nota, una decisione, ovvero una semplice richiesta di informazioni allo Stato interessato.

Per quanto concerne l'ipotesi di sospensione, essa si configura in tutti i casi in cui la decisione della Commissione sia oggetto di un procedimento, intendendo, non solo quelli dinanzi alla Corte di Giustizia, ma anche quelli posti in essere dinanzi al Tribunale di Primo grado.

9. Il fondamentale ruolo del giudice nazionale nel recupero degli aiuti erogati.

Volendo effettuare un'analisi quanto più completa possibile della materia degli aiuti di Stato, non si può prescindere dalla considerazione del ruolo riconosciuto al giudice nazionale.

La questione è stata ampiamente dibattuta sin dai tempi più remoti ²¹⁴, associandola, frequentemente, a quella dei rapporti intercorrenti tra il diritto comunitario e quello nazionale, nonché alla diretta applicabilità, da parte del giudice nazionale, delle norme comunitarie.

In linea generale, il compito del giudice nazionale è quello di interpretare e di recepire le norme di diritto comunitario immediatamente applicabili, disapplicando di conseguenza le norme interne contrastanti con esse.

E' quindi fondamentale la corretta individuazione delle norme comunitarie direttamente applicabili, al fine di circoscrivere, di conseguenza, il ruolo riconosciuto al giudice nazionale.

²¹⁴ Si fa riferimento in questo caso alla storica sentenza *Costa c. Enel* dove uno dei quesiti interpretativi riguardava proprio l'art. 93 del Trattato CE. In particolare, venivano ribaditi i principi fondamentali riguardanti i rapporti tra l'ordinamento comunitario e quello nazionale e, in riferimento all'art. 93, si sosteneva che esso non conteneva disposizioni che attribuivano ai singoli, diritti che i giudici nazionali erano tenuti a tutelare. Più specificamente, la Corte sosteneva che: “ *obbligandosi in modo così preciso ad informare in tempo utile la Commissione dei loro aiuti e accettando di sottoporsi alle procedure contemplate nell'art. 93 gli Stati hanno quindi assunto, verso la Comunità, un impegno che li vincola in quanto Stati ma non crea direttamente per i singoli dei diritti soggettivi, eccezion fatta per l'ultima frase del paragrafo 3 di detto articolo, privo di rilevanza nella specie* ”.

Diverse e numerose sono state le pronunce giurisprudenziali in merito alla diretta applicabilità delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato di cui agli articoli 107 – 108 e 109 del T.F.U.E. (*ex art. 97 – 98 – 99 TCE*).

La conclusione a cui si è prevenuti è che, mentre è da escludersi che la norma che dispone il divieto di aiuti di Stato, ossia l'art. 107, sia da considerarsi direttamente efficace, in quanto derogabile, sia ai sensi del Trattato, sia con provvedimento della Commissione o all'unanimità del Consiglio, i caratteri della diretta applicabilità sono stati invece riconosciuti all'art. 108, paragrafo 3, che, nell'ultimo periodo, dispone l'obbligo di comunicazione di nuovi aiuti alla Commissione, oltre che la sospensione dalla loro esecuzione prima che venga assunta una decisione finale.

Il ruolo del giudice nazionale, in materia di aiuti Stato, risulta piuttosto limitato, a differenza delle altre situazioni di incompatibilità di norme interne con il diritto comunitario dove, ad esso, viene riconosciuta la possibilità di pronunciarsi autonomamente e direttamente sulla violazione di alcuni divieti quali, ad esempio, quelli di restrizione e di discriminazione²¹⁵.

Nella materia degli aiuti di Stato, ai giudici nazionali non è riconosciuta la facoltà di esprimersi sulla compatibilità di una decisione emanata dalla Commissione²¹⁶, né di poter applicare una delle deroghe al divieto di concedere aiuti, previste dai paragrafi 2 e 3 dell'art. 107²¹⁷. Si tratta, in entrambe le situazioni, di peculiarità riconosciute solo alla Commissione Europea, che è l'unico organo comunitario ad essere dotato di potere discrezionale al riguardo.

In conclusione, la principale competenza che è riconosciuta al giudice nazionale riguarda l'esecuzione delle norme comunitarie e, di conseguenza, il recupero degli

²¹⁵ Cfr. F. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2008, pag. 1290.

²¹⁶ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 1° febbraio 1991, cause riunite C – 143/99 e C – 92/89, dove è stato sancito che, sebbene in linea di principio i giudici nazionali possono trovarsi ad esaminare la validità di un atto comunitario, essi non sono però competenti a dichiarare l'invalidità degli atti delle istituzioni comunitarie.

²¹⁷ La Corte di Giustizia ha evidenziato, in diverse sue pronunce, che il potere di dichiarare determinate categorie di aiuti compatibili con il mercato comune, in deroga al divieto generale, spetta alla Commissione (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 21 marzo 1991, causa C – 303/88, *Italia c. Commissione*, cit.; Corte di Giustizia CE, sentenza 19 settembre 2000, causa C – 156/98, *Repubblica Federale di Germania c. Commissione, Aiuti concessi a imprese dei nuovi Länder tedeschi – misure fiscali a favore degli investimenti*).

aiuti erogati illegittimamente, anche se solo in seguito ad una dichiarazione di incompatibilità da parte della stessa Commissione. Quest'ultima vincola fortemente i poteri discrezionali del giudice nazionale, che si troverà nella scomoda situazione di non potersi pronunciare autonomamente sulla compatibilità delle norme nazionali con quelle comunitarie, essendo l'art. 107 privo di efficacia diretta. Inoltre, il potere di recupero degli aiuti, riconosciuto in capo ai giudici nazionali, è stato di recente ulteriormente limitato dall'introduzione, con l'art. 2 del D. L. n. 59 del 9 aprile 2008, dell'art. 47 *bis* all'interno del D. Lgs. n. 546 del 1992, che ha circoscritto i casi in cui è possibile sospendere l'ordine di recupero degli aiuti.

9. 1. Il recupero di aiuti su richiesta di terzi (asseritamente) danneggiati.

I soggetti che ritengono di essere stati danneggiati dalla concessione di un aiuto possono rivolgersi direttamente al giudice nazionale per richiederne il recupero.

Se la richiesta avviene successivamente alla dichiarazione di incompatibilità dell'aiuto da parte della Commissione, non sono ravvisabili molte difficoltà applicative da parte del giudice nazionale.

L'unica precisazione che è opportuno fare in merito, è che possono verificarsi due distinte situazioni: che la Commissione abbia dichiarato l'incompatibilità di un regime agevolativo ovvero la caducazione di un regime impositivo. Nel primo caso, l'azione di ripetizione dell'aiuto sarà intentata dallo stesso ente erogatore nei confronti dell'impresa che ne ha ingiustamente beneficiato. Nel secondo caso, invece, l'azione verrà posta in essere dal contribuente che ha subito un regime impositivo peggiorativo, nei confronti dell'ente impositore.

Per ciò che concerne il ruolo riconosciuto al giudice nazionale nella prima fattispecie, si evidenzia quanto la sua funzione sia alquanto limitata. Il giudice deve semplicemente accertare la perfetta corrispondenza tra la misura sottoposta al suo giudizio e quella oggetto di valutazione da parte della Commissione. Una volta accertata tale corrispondenza, egli è tenuto a dare immediata esecuzione alla

decisione di recupero. Autorevole Dottrina²¹⁸ ha inteso altresì rilevare che, al fine di procedere al recupero dell'aiuto, non sia necessaria l'abrogazione dell'atto normativo con il quale esso era stato introdotto. La fonte che presiede all'agire dell'amministrazione non è l'atto normativo illegittimo, bensì l'ordine puntuale di procedere al recupero emesso dalla Commissione. Si tratta, a ben vedere, di una fonte " comunitaria " e, in quanto tale, idonea a prevalere sull'atto normativo interno.

Nella seconda ipotesi, invece, qualora sia il contribuente ad aver subito l'imposizione di un regime impositivo peggiore di quello a cui avrebbe dovuto essere sottoposto, quest'ultimo è tenuto ad intentare, previamente, un'istanza di rimborso di quanto pagato ingiustamente. Solo dinanzi ad un rifiuto espresso o tacito dell'Amministrazione, il contribuente può far valere il suo diritto alla ripetizione dinanzi al giudice nazionale competente, ossia quello tributario.

Maggiori problematiche sorgono nel caso in cui la richiesta di recupero sia relativa ad un aiuto illegittimo, in quanto non notificato alla Commissione ovvero concesso nelle more del procedimento di controllo, e sul quale la Commissione non si sia ancora pronunciata con una sua decisione finale.

Le difficoltà hanno origine dal fatto che, al giudice nazionale, è riconosciuto un ruolo, per così dire, più " attivo ". Egli è chiamato a pronunciarsi, in prima persona, sulla misura e a dichiarare se essa costituisca o meno un aiuto di Stato²¹⁹. Così come si evince dalle disposizioni di una Comunicazione emanata dalla Commissione²²⁰, oltre che dall'orientamento della Corte di Giustizia, il giudice riveste, nella suddetta fattispecie, un ruolo centrale. Tuttavia, nello svolgimento della sua funzione, egli può decidere di esprimere un proprio giudizio

²¹⁸ Cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, relazione al Convegno di Studi " L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione ", *cit.*, pag. 350. Secondo l'Autore, l'azione di recupero dell'aiuto, non può essere intentata qualora l'atto su cui si dovrebbe fondare, ossia la decisione della Commissione, sia stato impugnato dinanzi alla Corte di Giustizia, e fino a quando lo stesso resti *sub iudice*.

²¹⁹ Il ruolo principale riconosciuto al giudice nazionale è proprio quello di " *preservare, fino alla decisione finale della Commissione, i diritti degli individui di fronte alla possibile violazione, da parte delle autorità statali, del divieto sancito dall'art. 93, paragrafo 3, del Trattato* ". Questo è quanto viene sancito dalla Corte di Giustizia CE, sentenza 21 novembre 1991, causa C – 354/90, *Fédération national du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. Stato francese*, punto 14 della motivazione.

²²⁰ Cfr. Comunicazione della Commissione del 15 ottobre 1995 sulla cooperazione con i giudici nazionali in materia di aiuti (GUCE C 312 del 23 novembre 1995), *cit.*

autonomamente ovvero, qualora dovesse riscontrare delle difficoltà o porsi dei dubbi interpretativi, può, e anzi deve, effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE (*ex art. 177*), ovvero rivolgersi alla Commissione Europea.

In quest'ultimo caso, il giudice ha la possibilità di chiedere informazioni di tipo procedurale, ossia finalizzate a conoscere se la misura oggetto di esame sia stata notificata o se, in riferimento ad essa, sia stato avviato un procedimento di qualsiasi genere; il giudice può altresì richiedere dei chiarimenti riguardo alla qualificazione di una misura come aiuto.

Da diversi orientamenti dottrinari, è emerso che, “ *ove il giudice abbia delle perplessità in punto di diritto sulla nozione di aiuto, la scelta più opportuna è costituita dal rinvio pregiudiziale, che è l'unico strumento in grado di provocare una sentenza che elimini, con valore « erga omnes », ogni incertezza. Diverso è il caso in cui il giudice nazionale debba acquisire elementi conoscitivi di fatto, rispetto ai quali la richiesta di notizie alla Commissione appare lo strumento elettivo* ”²²¹.

Anche la Corte di Giustizia riconosce la possibilità, per il giudice nazionale, di potersi esprimere circa la natura di aiuto di una misura da recuperare, nonostante la Commissione non si sia ancora pronunciata al riguardo. La Corte di Giustizia è assolutamente ferma nel sostenere i principi già enunciati, in passato, nell'ambito della sentenza SFEI del 1996²²² secondo la quale: “ *Un giudice nazionale, cui è stato chiesto di trarre le conseguenze della violazione dell'art. 93, n. 3), ultima frase, del Trattato, in pendenza di un ricorso parallelo alla Commissione, la quale non si sia ancora pronunciata sul quesito se le misure statali di cui trattasi costituiscano o meno aiuti di Stato, non è tenuto né a declinare la propria competenza né a sospendere il procedimento fino alla decisione della Commissione sul carattere di tali misure. Per determinare se queste ultime dovessero essere notificate alla Commissione il giudice nazionale può essere indotto ad interpretare ed applicare la nozione di aiuto. In caso dubbio, può*

²²¹ Cfr. C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit., pag. 338.

²²² Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 11 luglio 1996, causa C – 39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) e altre imprese di corriere espresso c. Amministrazione Francese delle Poste (la Poste)*, cit.

chiedere chiarimenti alla Commissione. Inoltre può e deve in conformità all'art. 177 (oggi art. 234), commi 2 e 3, del Trattato CE sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale. In caso di consultazione della Commissione o di rinvio pregiudiziale alla Corte, esso deve valutare la necessità di disporre misure provvisorie, per la salvaguardia degli interessi delle parti in attesa della sua pronuncia definitiva ”.

In sostanza, il giudice nazionale non deve attendere l'esito della pronuncia della Commissione, bensì è tenuto a tutelare i diritti dei cittadini comunitari che sono stati violati a causa della concessione, da parte delle autorità statali, di aiuti, senza attendere una loro dichiarazione di compatibilità.

Sulla questione si è espressa anche la giurisprudenza nazionale, che si è conformata all'orientamento delle corti comunitarie. Secondo l'opinione espressa dalla Corte di Cassazione, in attesa della decisione della Commissione, le corti nazionali possono e debbono pronunciarsi sulla legittimità delle norme interne cui sia stata data *medio tempore* attuazione, purché ciò non implichi alcun sindacato sulla loro conformità con il diritto comunitario²²³.

E' comunque da escludersi la possibilità, da parte dei soggetti che si reputino danneggiati dalla concessione di una determinata misura agevolativa, di intentare un'azione di risarcimento dei danni subiti, nei confronti dello Stato erogatore, fino a quando non sia intervenuta la Commissione con l'assunzione di una decisione finale. Potrebbe ancora accadere che la Commissione consideri, infine, l'agevolazione compatibile con il mercato comune. In questo caso, almeno a livello comunitario, è da escludersi la possibilità di rivendicare la lesione, da parte di terzi, di diritti soggettivi.

Diversamente, qualora la Commissione dovesse dichiarare la misura incompatibile, oltre che illegittima, non si configurerà alcuna lesione dei diritti di terzi nel caso in cui lo Stato abbia già provveduto al recupero delle agevolazioni illegittimamente concesse. Quindi, secondo una terza ed ultima ipotesi, un'azione di tutela delle posizioni soggettive dei terzi danneggiati potrà essere intentata solo qualora lo Stato si renda inottemperante alla decisione della Commissione che gli abbia imposto di recuperare un aiuto illegittimo concesso.

²²³ Cfr. Corte di Cassazione, sez. V civ. trib., sent. 10/12/2002, n. 17564.

9. 2. La sospensione cautelare di cui all'art. 47 bis del D. Lgs. n. 546 del 1992: una tutela limitata per i contribuenti.

Da quanto è emerso dall'analisi, il potere di procedere al recupero degli aiuti illegittimi, riconosciuto in capo ai giudici nazionali, risulta essere fortemente limitato e condizionato dal ruolo rivestito dalla Commissione Europea.

I poteri dei giudici sono stati ulteriormente ridotti in seguito all'introduzione dell'art. 47 bis, nell'ambito della normativa sul processo tributario di cui al D. Lgs. n. 546/1992²²⁴, che ha circoscritto la possibilità di sospendere il recupero degli aiuti di Stato, e dunque il margine di discrezionalità dei giudici, ad alcuni casi eccezionali²²⁵.

La disposizione citata, rubricata “ *Sospensione degli atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie* ”²²⁶, reca espressamente la

²²⁴ L'art. 47 bis è stato introdotto tramite l'art. 2, comma 1, del D. L. n. 59 del 9 aprile 2008 (convertito con modificazioni dalla legge 6 giugno 2008, n. 101). Si intende evidenziare, al riguardo, la sempre più frequente adozione dei provvedimenti normativi d'urgenza, al fine di adeguare la normativa nazionale agli indirizzi comunitari, specie per risolvere eventuali procedure di infrazione, il cui mancato tempestivo adeguamento, rischia di gravare pesantemente sullo Stato con ingenti condanne pecuniarie. Non si può non rammentare la posizione espressa da coloro i quali ritengono che, l'impiego di tali provvedimenti, debba ritenersi come una manifestazione di decisa sfiducia nei confronti di tutti i protagonisti del rapporto. In particolare, si cita la posizione di S. MUSCARA', *La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato*, in M. INGROSSO – G. TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009, pag. 593, secondo cui “ *se questo atteggiamento potrebbe essere, al limite, comprensibile nei riguardi del contribuente, egoisticamente incline a contrastare ingiustificatamente la procedura di recupero, lo è molto meno (o non lo è per niente) nei confronti dell'amministrazione finanziaria la quale è stata totalmente espropriata della delicata gestione degli istituzionali poteri in materia di riscossione* ”.

²²⁵ Così come evidenziato da A. PACE, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, in *Rivista di diritto tributario* n. 10, 2008, pag. 867 e ss., la normativa in commento non costituisce una novità nel panorama normativo italiano. Un antecedente della disciplina si è già avuto con l'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 1 del D. L. n. 10 del 15 febbraio 2007 (convertito con modificazioni dall'art. 1 della legge n. 46 del 6 aprile 2007 ed in vigore dal 12 aprile dello stesso anno), che ne è risultato conseguentemente essere abrogato, per mezzo del quale il legislatore aveva dato applicazione alla decisione di recupero delle misure agevolative disposte a favore delle società ex municipalizzate, qualificate, in un secondo momento, come aiuti di Stato (trattasi della decisione della Commissione 2003/193/CE del 5 giugno 2002). Le misure di cui sopra erano state, a loro volta, concesse con il D. L. n. 331 del 30 agosto 1993 (convertito con modificazioni dalla legge n. 427 del 29 ottobre 1993), al fine di agevolare le aziende di servizio pubblico, con partecipazione azionaria a maggioranza di capitale pubblico. Il D. L. n. 10/2007 è stato emanato solo successivamente alla condanna della Repubblica Italiana per non aver adempiuto alla decisione della Commissione UE, avvenuta, da parte della Corte di Giustizia CE, con la sentenza del 1° giugno 2006, causa C – 207/05.

²²⁶ L'art. 47 bis, nel far riferimento alla domanda di sospensione cautelare, si distingue, da un punto di vista terminologico, dall'art. 47, che utilizza una espressione, per lo più al singolare, essendo quest'ultimo rubricato “ *Sospensione dell'esecuzione di un atto* ”. L'art. 47 bis, invece,

regolamentazione delle controversie aventi ad oggetto gli atti di recupero degli aiuti illegittimi, dichiarati incompatibili da parte della Commissione Europea²²⁷.

L'intento del legislatore è stato, probabilmente, quello di introdurre una disciplina processuale a carattere "speciale", rispetto alla ordinaria normativa processuale cautelare tributaria, già prevista dall'art. 47 del D. Lgs. n. 546/1992.

Essa è stata definita come "una fonte primaria di una sorta di microsistema disciplinare del contenzioso relativo agli atti volti al recupero di aiuti di Stato"

²²⁸. Riguardo alle ragioni che hanno portato il legislatore alla previsione di tale disciplina, esse devono ritenersi senz'altro molteplici e diverse, seppur tutte accomunate da un'unica linea direttrice, ravvisabile nella necessità di rendere maggiormente organiche, rapide ed efficaci le procedure nazionali di recupero. Tale esigenza è stata ritenuta come un presupposto fondamentale al perseguimento di un importante obiettivo comunitario, ossia quello di ripristinare le condizioni di libera concorrenza violate dalla erogazione di un aiuto illegittimo. In sostanza, e così come rilevato da autorevole Dottrina²²⁹, il legislatore, apparentemente stretto tra l'esigenza di adeguarsi alle prescrizioni comunitarie e, l'imprescindibile preservazione di un pieno diritto di difesa da parte del contribuente, sembra aver sacrificato quest'ultimo, predisponendo un'accelerazione di tutte le comuni tempistiche processuali e restringendo, pertanto, l'ambito di applicazione della tutela cautelare.

Inoltre, il legislatore sembra essersi fatto carico delle preoccupazioni, a suo tempo manifestate dalla Commissione Europea²³⁰, in merito ai ritardi che, nelle more dei

così come evidenziato da C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corriere Tributario* n. 21, 2008, pag. 1672, si riferisce, in un primo momento, alla "Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato", e, successivamente, alla "Sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento".

²²⁷ La normativa è stata oggetto di un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate che, con la Circolare n. 42/E del 29 aprile 2008, ha inteso fornire agli Uffici dei chiarimenti circa la portata applicativa della disposizione in commento.

²²⁸ In tal senso si è espresso C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, cit., pag. 1670.

²²⁹ Cfr. L. BIANCHI, *La sospensione cautelare in materia di aiuti di Stato: tra esigenze comunitarie e difesa dei diritti del contribuente*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 6, 2010.

²³⁰ Si veda la Comunicazione della Commissione Europea C – 272/05, pubblicata in GUCE del 15 novembre 2007, rubricata "Verso l'esecuzione effettiva delle Decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili", con cui la Commissione ha specificato che, non esiste alcun caso in cui uno Stato membro, a cui sia stato ordinato di procedere al recupero di un aiuto di Stato, lo abbia fatto entro i termini indicati dalla decisione della Commissione.

procedimenti di recupero degli aiuti, possono derivare dall'avvio di procedimenti giurisdizionali interni ²³¹. Ed è stata la Commissione stessa a rilevare la necessità di limitare i poteri discrezionali dei giudici nazionali al fine di assicurare una esecuzione “ *effettiva ed immediata* ” ²³² delle decisioni di recupero che, a sua volta, è resa possibile solo attraverso il rispetto del principio di leale collaborazione tra gli Stati stessi, e soprattutto con la Commissione ²³³.

Da un punto di vista strutturale, la norma si articola in due distinte sezioni: la prima, espressamente dedicata alla disciplina della sospensione cautelare vera e propria; la seconda, dedicata all'introduzione di specifiche definizioni rivolte ad assicurare una più veloce conclusione del contenzioso nei due gradi di merito.

Una prima considerazione, deve porsi riguardo all'ambito di applicazione della normativa di cui all'art. 47 *bis*, che si limita a far riferimento, in linea generale, all'espressione “ *atti volti al recupero di aiuti di Stato* ”. Di notevole ausilio è risultata essere al riguardo la stessa Agenzia delle Entrate ²³⁴ che ha sottolineato il fatto che, l'espressione di cui sopra non risulta essere, in quanto tale, in grado di individuare una specifica tipologia di atti. Si tratta, diversamente, di una espressione atecnica e generica che fa riferimento solo alla finalità per cui un atto sia stato emanato, ossia procedere al recupero di un aiuto di Stato. Quindi, rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 47 *bis*, non solo lo specifico atto di recupero dell'aiuto, ma anche tutti gli altri atti o provvedimenti ad esso strettamente correlati, considerati autonomamente impugnabili *ex art.* 19 del D. Lgs. n. 546/1992. Fra questi possono essere ricompresi, gli atti o provvedimenti tipici della riscossione ²³⁵, che rientrano nell'ambito della giurisdizione delle commissioni tributarie. Diversamente, e sulla base delle ricostruzioni dottrinarie

²³¹ Cfr. Relazione della Commissione Ue sul quadro di valutazione degli aiuti di Stato presentato dalla Commissione, in *Riv. giur. mezzogiorno*, 2004, pagg. 596 – 663, dove si evidenzia che i provvedimenti di recupero degli aiuti non godono di un'alta priorità negli Stati membri. Ciò accade in quanto gli Stati vengono a trovarsi in una situazione di evidente conflitto d'interessi dato che essi rappresentano l'autorità che ha autorizzato la concessione dell'aiuto illegittimo ma, allo stesso tempo, quella deputata a dare esecuzione all'ordine di recupero.

²³² L'esecuzione “ *effettiva ed immediata* ” della decisione di recupero degli aiuti è resa possibile solo se lo Stato pone in essere tutte le misure nazionali disponibili, al fine di assicurare un concreto effetto in termini di recupero, entro la data indicata dalla Commissione.

²³³ Cfr. Comunicazione della Commissione Europea C – 272/05, cit., paragrafo 2. 2. 4.

²³⁴ Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 42/E del 29 aprile 2008.

²³⁵ Rientrano tra gli atti impugnabili *ex art.* 19 del D. Lgs. n. 546/1992 le iscrizioni a ruolo, le cartelle e le intimazioni di pagamento, nonché le iscrizioni ipotecarie di immobili ed il fermo di beni mobili registrati, essendo tutti finalizzati al recupero di aiuti dichiarati incompatibili.

²³⁶, risultano essere esclusi i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni. Un ulteriore confine applicativo della disciplina di cui all'art. 47 *bis*, è da rinvenirsi nella specifica natura tributaria degli atti oggetto del recupero ²³⁷. Per quanto riguarda invece i presupposti che debbono verificarsi al fine della sua applicazione, essi risultano essere formalmente, ma non nella sostanza, i medesimi di cui all'art. 47 del D. Lgs. n. 546/1992: il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*.

Riguardo al primo, esso è stato circoscritto a tre circostanze eccezionali, ossia ²³⁸:

1. gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero;
2. sussistenza di un evidente errore nella individuazione del soggetto beneficiario della misura;
3. evidente errore nel calcolo della somma da recuperare, nei limiti di tale errore.

²³⁶ Cfr. il parere espresso da L. BIANCHI, *La sospensione cautelare in materia di aiuti di Stato: tra esigenze comunitarie e difesa dei diritti del contribuente*, cit., secondo cui, gli atti di riferimento del primo comma dell'art. 47 *bis*, sono “ *quelli connessi al recupero degli aiuti, ma nei limiti fissati dalla decisione di recupero della Commissione europea prevista dall'art. 14 del regolamento CE n. 659 del 1999. La declaratoria di incompatibilità di un aiuto da parte della commissione, tuttavia, non è un provvedimento di natura strettamente sanzionatoria, bensì reintegrativo di uno stato di fatto alterato. Esso è volto all'eliminazione della distorsione concorrenziale subita dal mercato comune tramite restituzione dell'aiuto da parte dei beneficiari, maggiorato degli interessi, ma senza la previsione di apposita sanzione nei confronti di quelli tra essi che non provvedano spontaneamente alla restituzione. Ne consegue che, a stretto rigore, le sanzioni irrogate ex d.lgs. n. 471 e n. 472 del 1997 nell'ambito della procedura nazionale di recupero trovano la propria fattispecie sostanziale nella violazione di norme interne (quelle che disciplinano la procedura di recupero) e non nella violazione della decisione della commissione, rispetto alla quale rimangono estranee ”.*

²³⁷ Il riferimento dell'art. 47 *bis* ai soli atti di recupero di aiuti di natura fiscale è evidente se si considera il fatto che, il D. L. n. 59 del 2008 ha previsto, all'art. 1, una specifica disciplina della sospensione cautelare applicabile agli aiuti di diversa natura rispetto a quelli fiscali, da far valere innanzi alla giurisdizione civile.

²³⁸ La limitazione del *fumus boni iuris* ai tre casi sopra indicati è stato il frutto di una evoluzione normativa che ha avuto origine da pronunce giurisprudenziali della Corte di Giustizia CE e che ha preso corpo, per la prima volta, nel nostro ordinamento giuridico, con l'art. 1, secondo comma del D. L. n. 10/2007. Quest'ultimo identificava il *fumus boni iuris* in tre specifiche fattispecie: “ errore di persona ”, “ errore materiale del contribuente ”, “ errore di calcolo ”. Riguardo alle pronunce giurisprudenziali, si vedano, sulla questione, le seguenti: Corte di Giustizia CE, sentenza 21 febbraio 1991, cause riunite C – 143/88 e C – 92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG c. Hauptzollamt Itzehoe e Zuckerfabrik Soest GmbH c. Hauptzollamt Paderborn*, punti 23 e seguenti della motivazione; Corte di Giustizia CE, sentenza 9 novembre 1995, causa C – 465/93, *Atlanta Fruchthandelsgesellschaft mbH e altre c. Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft*. Entrambe trattano controversie relative all'interpretazione dell'art. 189 del Trattato CE e, in particolare, al potere del giudice nazionale di emanare provvedimenti provvisori che rendano inapplicabile un regolamento in attesa che la Corte, adita in via pregiudiziale, si sia pronunciata sulla sua validità.

Nella prima ipotesi contemplata dalla norma, ossia l'illegittimità della decisione di recupero, il giudice nazionale è tenuto ad effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, con espressa richiesta di trattazione d'urgenza della questione²³⁹. Nelle ultime due ipotesi, invece, l'espressione di "evidenza" nella individuazione dell'errore deve essere intesa nel senso che l'errore, del soggetto ovvero della somma da recuperare, deve essere di immediata percezione allo stato degli atti, senza che sia necessario giungere all'esame nel merito delle questioni sollevate²⁴⁰, ma comunque rilevabile dopo un'indagine (sia pur sommaria) che conduca ad un sufficiente riscontro probatorio dell'eccepta erroneità.

Il requisito del *periculum in mora*, invece, deve intendersi come la possibilità che l'esecuzione dell'atto di recupero dell'aiuto possa determinare, nelle more della decisione di merito, un pregiudizio imminente e irreparabile di natura patrimoniale in capo al ricorrente²⁴¹. Secondo l'Agenzia delle Entrate, nella individuazione del pregiudizio patrimoniale, non si deve valutare solo l'entità del danno provocato da un punto di vista quantitativo ma, è necessario che, esso sia valutato e considerato in relazione a quella che è la situazione finanziaria e aziendale del richiedente.

La norma prevede una ulteriore limitazione ai fini della concessione della sospensione cautelare. In particolare, secondo le disposizioni di cui all'art. 47 bis,

²³⁹ Così come evidenziato da A. PACE, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, cit., "con la previsione in esame il rinvio pregiudiziale comunitario da strumento facoltativo diviene obbligatorio anche per i giudici che non sono di ultima istanza quando la controversia nazionale ha ad oggetto l'impugnazione di un atto di recupero di aiuti di Stato".

²⁴⁰ In altri termini, l'evidenza nell'errore, considerato quale elemento rafforzativo dello stesso, deve emergere *ictu oculi*, ossia senza che il soggetto giudicante debba effettuare alcuna ulteriore indagine. Questo è quanto viene sostenuto da S. MUSCARA', *La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato*, in M. INGROSSO – G. TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., pag. 599.

²⁴¹ A differenza di quanto statuito dal vigente art. 47 bis, la disciplina antecedente di cui all'art. 47, nel fornire una specifica definizione del requisito del *periculum in mora*, faceva riferimento all'espressione "danno grave ed irreparabile". Nonostante le distinzioni terminologiche, il contenuto delle due disposizioni a raffronto risulta essere, sostanzialmente, il medesimo. Tuttavia, vi è una posizione assunta da una parte della Dottrina (S. MUSCARA', *La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato*, in M. INGROSSO – G. TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., pag. 598), secondo la quale, l'unica novità rilevante è rappresentata dalla volontà del legislatore di accentuare il livello di errore, dapprima definito "grave" e, dopo, considerato "irreparabile", quasi a voler indicare un pregiudizio di gran lunga più pervasivo.

la sospensione non può essere accordata se si pone in essere una delle seguenti fattispecie²⁴²:

1. il richiedente la misura cautelare, pur avendone facoltà, non abbia tempestivamente impugnato la decisione comunitaria alla base del recupero, ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo della Comunità europea;
2. pur in presenza di detta impugnazione, non sia stata avanzata richiesta di sospensione cautelare, ovvero se tale misura interinale sia stata rigettata dalla adita Corte di giustizia²⁴³.

In ultimo, per quanto riguarda la disciplina procedurale prevista dall'art. 47 *bis*, essa è stata formulata al fine di assicurare un'accelerazione del rito tributario di concessione della sospensione, nel pieno rispetto dei principi di effettività e di immediatezza di matrice comunitaria, operando un espresso rinvio alle disposizioni dell'art. 47 contenute nei commi 1, 2, 4, 5, 7 e 8.

La norma cardine è ravvisabile nel comma 4 dell'art. 47 *bis*, che prescrive uno specifico termine, pari a sessanta giorni, entro il quale deve avvenire la definizione nel merito delle controversie²⁴⁴. E' ammessa comunque la possibilità per il giudice nazionale, prima della cessazione di efficacia della sospensione, nonché su istanza di parte e rivalutati i presupposti, di disporre la proroga per un ulteriore periodo non eccedente i sessanta giorni. Il termine indicato si sospende nei casi di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, riprendendo a decorrere dal

²⁴² L'introduzione delle due cause limitative alla concessione della sospensione cautelare è stata prevista al fine di evitare che, lo strumento del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, possa essere impiegato come uno " *strumento attraverso il quale il beneficiario della misura aggira e supera il breve termine di decadenza che l'ordinamento comunitario prevede per l'impugnazione delle decisioni* ". Così recita A. PACE, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, cit., pag. 878.

²⁴³ Qualora il soggetto destinatario di una decisione di recupero emessa dalla Commissione, non abbia provveduto ad impugnarla, nei termini previsti dall'art. 230, comma 5 Trattato CE, dinanzi ai giudici comunitari, egli non potrà, in nessun caso, contestare la legittimità della medesima dinanzi ai giudici nazionali. Riconoscergli una tale opportunità equivarrebbe, in sostanza, ad ammettergli la facoltà di eludere il carattere definitivo di una decisione emessa nei suoi confronti. Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza del 9 marzo 1994, causa C – 188/92, *TWD Textilwerke Deggendorf GmbH c. Repubblica Federale di Germania*, punti 17 e 18.

²⁴⁴ L'art. 47 del D. Lgs. n. 546/1992 stabilisce un termine di novanta giorni entro il quale, nel caso di sospensione dell'atto impugnato, deve essere fissata la trattazione della controversia.

momento dell'assunzione di una sua decisione. E' stabilita, altresì, la mancata applicazione della c.d. sospensione feriale dei termini ²⁴⁵.

Non sono di certo mancate le critiche, data la limitatezza temporale dell'efficacia del provvedimento di sospensione cautelare. Basti pensare al fatto che, spesse volte, il procedimento di recupero degli aiuti riguarda società od imprese di grandi dimensioni, oltre che importi notevolmente ingenti, in riferimento ai quali risulta abbastanza complessa la quantificazione del dovuto e, quindi, ridurre ottusamente l'efficacia temporale della sospensione cautelare deteriora fortemente la posizione processuale del contribuente tenuto alla restituzione ²⁴⁶.

Le ultime disposizioni dell'art. 47 *bis* sono tutte finalizzate ad una accelerazione dei termini processuali, e risultano applicabili, per espressa previsione normativa, anche ai processi di appello. In particolare:

- il comma 5 prevede la deliberazione della sentenza in camera di consiglio con la rilevante novità della lettura del dispositivo in udienza, da parte del Presidente, sotto comminatoria di nullità;
- il comma 6 stabilisce un termine, che potrebbe definirsi di natura “sollecitatoria”, poiché prevede il deposito della sentenza entro quindici giorni dall'udienza. Il segretario, in seguito all'avvenuto deposito, è tenuto a darne immediata comunicazione alle parti;
- l'ultimo comma dispone, ma unicamente per il grado d'appello dinanzi alle Commissioni tributarie regionali, il dimezzamento di tutti i termini processuali, con esclusione di quello previsto per l'impugnazione (articolo 51, D. Lgs n. 546/92).

In ultimo, non si può non evidenziare il mancato rinvio al terzo comma dell'art. 47 che statuisce la possibilità, da parte del Presidente della commissione adita, di poter disporre la provvisoria concessione della sospensione cautelare, in casi di eccezionale urgenza, fino alla pronuncia definitiva da parte del collegio. Secondo

²⁴⁵ La Legge 742/1969 fa coincidere la sospensione feriale dei termini processuali con il periodo di tempo intercorrente tra il 1° Agosto e il 15 Settembre.

²⁴⁶ Cfr. S. MUSCARA', *La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato*, in M. INGROSSO – G. TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., pag. 597.

l'opinione di alcuni ²⁴⁷, la mancata applicazione del comma 3 dell'art. 47 in capo al giudice tributario (e quindi nell'ambito dell'art. 47 *bis*), è imputabile al fatto che “ *il giudice tributario, in questa sua composizione di giudice unico, sia stato giudicato poco idoneo a fornire quelle garanzie di adeguato e ponderato esercizio del potere cautelare che, vista la particolare delicatezza delle controversie in cui si inserisce, il legislatore ha richiesto e che forse si è ritenuto potessero essere assicurate da tale giudice solo nella sua composizione collegiale* ”. Diversamente, ritengo di poter condividere l'opinione di chi ha ritenuto che, l'impossibilità, da parte del giudice tributario, di concedere la sospensione cautelare nei casi di eccezionale urgenza, sia da considerarsi come una grave menomazione della normativa in commento, che riduce la tutela del contribuente, danneggiandolo ingiustamente ²⁴⁸.

L'art. 47 *bis* ha infine suscitato non pochi dubbi e perplessità circa la sua legittimità costituzionale, specie per quanto concerne la formulazione del primo comma, lettera *a*). Autorevole Dottrina ²⁴⁹ ha espresso l'assoluta impossibilità di considerare le fattispecie elencate dalla norma, ai fini della concessione della sospensione cautelare, come tassative. Esse dovrebbero essere considerate, invece, come ipotesi esemplificative. Se così non fosse, si finirebbe con il violare il diritto di difesa del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto sacrificando, nel contempo, il principio di uguaglianza su cui è fondato il nostro ordinamento giuridico ²⁵⁰.

²⁴⁷ E' questa la posizione assunta da M. V. SERRANO', *La sospensione cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato: osservazioni critiche su un testo perfettibile*, cit., pag. 821.

²⁴⁸ Della medesima opinione risulta essere A. PACE, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, cit., pag. 879. Si pensi ai casi in cui l'urgenza della concessione della tutela cautelare è tale da non avere il tempo materiale per fissare la trattazione collegiale in camera di consiglio. Questo potrebbe accadere, ad esempio, qualora sia stata già fissata la vendita di un immobile a giorni, secondo quanto disposto da una cartella, ingiunzione o avviso d'asta, senza che siano state eseguite le rituali notifiche di tali atti.

²⁴⁹ Cfr. L. BIANCHI, *La sospensione cautelare in materia di aiuti di Stato: tra esigenze comunitarie e difesa dei diritti del contribuente*, cit. Ulteriori ipotesi di concessione della sospensione cautelare, oltre a quelle tassativamente individuate dall'art. 47 *bis*, sono indicate da C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, cit., pag. 1675. Tra queste, secondo l'Autore, rientrano sicuramente la mancata notifica della comunicazione di recupero dell'aiuto ovvero della cartella di pagamento.

²⁵⁰ Un importante precedente circa le perplessità relative alla legittimità costituzionale di una norma si rinviene nella sentenza della Corte Costituzionale del 27 dicembre 1974, n. 284, riguardante l'art. 13, ultimo comma, della Legge n. 869 del 22 ottobre 1971. La norma in questione disponeva che, nella materia dell'edilizia residenziale pubblica, l'esecuzione dei provvedimenti di dichiarazione di pubblica utilità, di occupazione temporanea e di urgenza e di

In conclusione, l'art. 47 *bis* si configura come una disciplina alquanto complessa, che pone non poche difficoltà e incertezze di applicazione e che, in molti casi, spinge i giudici nazionali a limitare i casi di concessione della sospensione cautelare con una conseguente riduzione della tutela riconosciuta ai contribuenti. Parte delle sue disposizioni si applicano anche alle controversie pendenti alla data di entrata in vigore del D. L. del 2008, purché sia stata già disposta la concessione della sospensione cautelare ²⁵¹.

9. 2. 1. La tutela cautelare nel procedimento di recupero di aiuti di Stato da moratoria.

Per completare l'analisi della normativa relativa alla tutela cautelare, passiamo ad esaminare le disposizioni di cui all'art. 24 del D. L. 185 del 2008 ²⁵², introdotte nell'ambito delle “ *Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti – crisi il quadro strategico nazionale* ”. Tali norme sono state previste in attuazione della decisione della Commissione 2003/193/CE, del 5 giugno 2002, per mezzo della quale era stato disposto il recupero di aiuti concessi, in forma di esenzioni fiscali ²⁵³, alle società per azioni a partecipazione pubblica maggioritaria ed esercenti servizi pubblici locali (*ex –*

espropriazione “ *può essere sospesa solo nei casi di errore grave ed evidente nell'individuazione degli immobili ovvero delle persone dei proprietari* ”. Essa, così come formulata, si poneva in contrasto con due importanti principi costituzionali: l'art. 3 Cost., che risulterebbe violato nel caso di limitazione della concessione della tutela cautelare ad alcuni casi circoscritti, e l'art. 24 Cost., in quanto, dato che il potere cautelare costituisce una componente essenziale per l'esercizio della funzione giurisdizionale, il legislatore non ha la facoltà di limitare, o escludere del tutto, il potere strumentale di sospensione degli atti impugnati. A differenza di questa norma, l'art. 47 *bis*, nell'elencare le fattispecie qualificanti il *fumus boni iuris*, non impiega il termine “ solo ” e questo ci conduce ancor di più a ritenere che l'elencazione fornita dalla norma sia di tipo esemplificativo e non tassativo.

²⁵¹ Secondo la disciplina transitoria, le controversie pendenti dovranno concludersi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore del decreto istitutivo dell'art. 47 *bis* (che è avvenuta il 9 aprile 2008). Inoltre, a seguito di istanza di parte, da individuarsi verosimilmente nell'ufficio fiscale, la Commissione tributaria provinciale è tenuta a rivalutare i provvedimenti di sospensione già adottati, sulla base dei nuovi – più stringenti – presupposti introdotti con i commi 1 e 2 del art. 47 *bis*.

²⁵² L'art. 24 del D. L. n. 185 del 29 novembre 2008, disciplinante il recupero di aiuti di Stato c.d. da moratoria, è stato convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 2 del 28 gennaio 2009.

²⁵³ Trattasi del regime di esenzione fiscale di cui agli articoli 3, comma 70, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, e 66, comma 14, del decreto – legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

municipalizzate), per incentivarne la privatizzazione ²⁵⁴. La disciplina è intervenuta in materia di tutela cautelare *ope iudicis* nell'ambito del recupero di aiuti fiscali, ma si applica « solo » al procedimento di recupero degli aiuti derivanti dal regime di moratoria fiscale.

I dubbi circa la legittimità costituzionale della norma trovano specifico fondamento nelle disposizioni di cui all'ultima parte del comma 3, dove viene espressamente statuita l'inapplicabilità degli istituti della dilazione di pagamento e, soprattutto, della sospensione in sede amministrativa e giudiziale ²⁵⁵.

Così come evidenziato da autorevole Dottrina ²⁵⁶, l'interpretazione della normativa nel senso di escludere la concessione dell'istituto della sospensione cautelare, è da ritenersi inammissibile e, fuor d'ogni dubbio, illegittima.

Si verrebbe a creare, difatti, una forte disparità di trattamento, non solo rispetto ai contribuenti destinatari della disciplina della sospensione cautelare prevista in linea generale dall'art. 47 del D. Lgs. 546/1992, ma anche in riferimento ai contribuenti chiamati a restituire aiuti di Stato non derivanti da moratoria fiscale, a cui si applica la disciplina della sospensione cautelare di cui all'art. 47 *bis* dello stesso decreto. Ulteriori discriminazioni verrebbero a determinarsi sia nei confronti dei contribuenti volti a restituire aiuti non fiscali, per cui sono chiamati a pronunciarsi i giudici civili e amministrativi e in cui è sempre ammessa la tutela cautelare ²⁵⁷, sia verso i contribuenti destinatari di aiuti *ex* – moratoria fiscale, prima dell'introduzione del D. L. 59/2008 che ha previsto l'art. 47 *bis* e per i quali, in passato, era riconosciuta l'applicazione dell'art. 47.

In sostanza, se si escludesse la possibilità, da parte del soggetto interessato, di richiedere la sospensione cautelare dell'esecuzione di un atto impugnato, si

²⁵⁴ Il D. L. n. 185 del 2008 precisa, al comma 2, che il recupero degli aiuti deve essere effettuato tenuto conto di quanto già liquidato dall'Agenzia ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto – legge 15 febbraio 2007, n. 10, convertito con modificazioni dalla legge 6 aprile 2007, n. 46. Materialmente, il recupero doveva avvenire per il tramite di avvisi di accertamento che l'Agenzia delle Entrate era tenuta a notificare entro centoventi giorni dall'entrata in vigore del Decreto. In caso di mancato versamento entro trenta giorni, l'Agenzia era autorizzata all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non versate e dei relativi interessi, fatta eccezione per le sanzioni.

²⁵⁵ Anche il comma 2 del precedente D. L. n. 10 del 15 febbraio 2007 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 46 del 6 aprile 2007) aveva statuito l'inapplicabilità dell'istituto della sospensione amministrativa. Il D. L. del 2008 ha aggiunto anche la sospensione giudiziale.

²⁵⁶ Una attenta disamina dell'argomento è stata compiuta da F. TUNDO, *La tutela cautelare nel procedimento di recupero degli « aiuti di Stato » da moratoria*, in *Corriere Tributario* n. 4, 2010, pag. 299.

²⁵⁷ Cfr. art. 1 del D. L. n. 59 del 2008.

creerebbero degli evidenti contrasti con gli articoli 3, 24, 111 e 113 Costituzione. Premesso che della violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. ci si è appena occupati, risulterebbe violato anche l'art. 24 Cost. dato che, secondo l'insegnamento costante della Corte Costituzionale, la disponibilità delle misure cautelari è considerata come una componente « essenziale » della tutela giurisdizionale garantita dallo stesso art. 24 Cost. Il mancato riconoscimento del diritto alla tutela cautelare violerebbe, altresì, altri due principi costituzionali: l'art. 113 Cost., che enuncia il principio fondamentale del riconoscimento della tutela cautelare verso gli atti della Pubblica Amministrazione in sede giurisdizionale²⁵⁸, e l'art. 111 Cost., che disciplina il diritto ad avere un giusto processo.

Un'ulteriore violazione opererebbe con riferimento all'art. 6, comma 1, della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo²⁵⁹. In sintesi, risulterebbe profondamente iniqua l'esposizione del contribuente agli ingenti danni patrimoniali provocati dall'esecuzione dell'atto impugnato, nelle more del procedimento e prima che il giudice abbia valutato la fondatezza della pretesa da parte dell'Amministrazione Finanziaria²⁶⁰.

Il riconoscimento di una qualsiasi forma, seppur minima, di tutela cautelare, è prevista anche dal diritto comunitario²⁶¹.

²⁵⁸ L'art. 113 Cost. recita nel modo seguente: “ *Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa. Tale tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti* ”.

²⁵⁹ La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo o CEDU è stata adottata a Roma il 4 novembre del 1950.

²⁶⁰ Nell'ambito del giudizio relativo all'esecuzione delle decisioni di recupero di aiuti di Stato emesse dalla Commissione Europea, il ruolo riconosciuto in capo alle commissioni tributarie risulta essere alquanto complesso. Esse sono tenute a valutare l'operato dell'Amministrazione Finanziaria incaricata di dare esecuzione al recupero che avverrà nel rispetto delle procedure tipiche dell'accertamento e della riscossione dei tributi. In sostanza, alle Amministrazioni nazionali viene riconosciuto un particolare giudizio di merito circa la corrispondenza dei criteri generali espressi dalla Commissione Europea alle situazioni soggettive dei contribuenti cui viene richiesto il recupero. Pertanto, i giudici tributari dovranno valutare la completezza della motivazione fornita dall'Amministrazione finanziaria in relazione alla situazione specifica del contribuente, oltre che la legittimità delle riprese in aumento della base imponibile, disposte dall'Amministrazione stessa.

²⁶¹ Cfr. Comunicazione della Commissione “ *Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili* ” (GU C 272/05 del 15 novembre 2007), dove si fa un espresso riferimento all'effettività della tutela giurisdizionale, tale da configurare una portata minima di tale principio. La Commissione evidenzia anche che “ *le procedure di recupero previste dagli ordinamenti degli Stati membri non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di*

Ad una lettura più attenta della norma, emerge che, in realtà, è essa stessa ad escludere ogni dubbio sulla legittimità costituzionale delle sue previsioni. Difatti, al comma 5, la norma afferma espressamente che “ *trovano applicazione le disposizioni degli artt. 1 e 2 del D. L. n. 59/2008* ”, che prevedono, per l’ appunto, all’art. 2, un riferimento all’art. 47 – *bis* del D. Lgs. n. 546/1992.

In conclusione, si è dell’opinione che, il legislatore, nel sancire l’inapplicabilità della sospensione in sede giudiziale, abbia semplicemente voluto porre in evidenza l’esclusività della particolare disciplina derogatoria prevista dall’art. 47 *bis* del D. Lgs. 546/1992, rispetto alla generica disciplina della sospensione cautelare già sancita dall’art. 47 ²⁶².

10. La tutela del contribuente dinanzi ai giudici comunitari: l’azione di annullamento.

Il principale strumento di tutela che viene riconosciuto al contribuente, avverso le decisioni di recupero di aiuti di Stato, è costituito dall’azione di annullamento, prevista dall’art. 230 del Trattato UE.

L’azione di annullamento avverso una decisione della Commissione, rappresenta un presupposto da cui non si può prescindere al fine di potersi eventualmente avvalere della sospensione cautelare dell’atto di recupero, dinanzi ai giudici nazionali. In altri termini, un soggetto che, trovandosi nelle condizioni di poter impugnare la decisione di recupero emessa dalla Commissione non lo abbia fatto, non può più richiedere una tutela della sua posizione soggettiva dinanzi ai giudici nazionali. Ciò significherebbe un sacrificio del principio di certezza e di definitività del diritto comunitario che, al contrario, non può mai essere posto in discussione. Inoltre, la norma prescrive precisi vincoli alla facoltà di esercitare un’azione di annullamento. Si tratta, prima di tutto, di limiti di natura temporale, fissati al fine di garantire la definitività delle decisioni della Commissione,

natura interna né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico comunitario ”, per poi prevedere, infine, l’estensione della tutela cautelare nella fattispecie del recupero di aiuti di Stato.

²⁶² Della medesima opinione risulta essere C. GLENDI, *Recupero di aiuti di Stato nella legislazione anti – crisi*, in *Corriere Tributario* n. 13, 2009, pag. 997.

avverso le quali non è più riconosciuta la possibilità di presentare ricorso decorsi due mesi dalla loro emanazione.

Una seconda, ma non per questo meno importante limitazione, riguarda i soggetti che risultano essere legittimati alla presentazione dell'istanza di annullamento. In particolare, anche se le decisioni di recupero degli aiuti di Stato sono emesse nei confronti degli Stati membri e vincolano questi ultimi, è ammessa la possibilità di presentare l'azione di annullamento da parte di tutti i “ beneficiari effettivi ” dell'aiuto da recuperare, oltre che dai soggetti contro – interessati ²⁶³. Tale disposizione impedisce ai beneficiari potenziali dell'aiuto di presentare essi stessi un'azione di annullamento dinanzi ai giudici comunitari. E' anche sancita l'impossibilità da parte del beneficiario dell'aiuto di attivarsi al fine di verificare la compatibilità dell'aiuto erogato con le disposizioni del Trattato, qualora lo Stato non abbia adempiuto correttamente agli obblighi di notificazione preventiva.

Ne consegue una limitazione della tutela diretta ed effettiva del ricorrente, oltre che una ingiustificata deroga al principio di leale collaborazione dei Paesi membri e del giudice nazionale, a cui, a sua volta, non viene riconosciuta la facoltà di assicurare l'applicazione immediata delle disposizioni comunitarie.

11. La tutela del beneficiario dell'aiuto, e delle imprese concorrenti, dinanzi allo Stato: l'azione di risarcimento danni.

Un ultimo aspetto normativo sul quale ci si intende soffermare, riguarda la tutela che viene riconosciuta, al beneficiario effettivo dell'aiuto revocato, nei confronti dello Stato che ne ha autorizzato l'erogazione.

In altri termini, accertato che lo Stato è tenuto al recupero di aiuti, erogati sulla base di una norma nazionale incompatibile con la normativa comunitaria, e posto

²⁶³ Cfr., al riguardo, quanto statuito dalla Corte di Giustizia CE, sentenza 29 aprile 2004, causa C – 298/00, *Repubblica Italiana c. Commissione*, riguardante l'impugnazione di una decisione emessa dal Tribunale di Primo Grado delle Comunità Europee, conclusasi con il rigetto del ricorso e dell'impugnazione incidentale. Si veda, inoltre, Corte di Giustizia CE, sentenza 22 novembre 2007, causa C – 260/05, *Sniace SA c. Commissione*, nella quale la Corte ha inteso precisare che, nella materia degli aiuti di Stato, i ricorrenti che possono mettere in discussione la fondatezza di una decisione di valutazione dell'aiuto, sono considerati *individualmente interessati* da tale decisione, ai sensi dell'art. 230, comma 4, qualora la loro posizione sul mercato sia *sostanzialmente danneggiata* dal provvedimento di aiuto che costituisce oggetto della decisione.

che, dal suo comportamento sia derivato, inevitabilmente, un danno al beneficiario dell'aiuto, ci si chiede se possa quest'ultimo richiedere il risarcimento dei danni subiti a causa di un comportamento illecito ad esso non imputabile.

Ad una prima lettura, la questione proposta appare tutt'altro che di agevole soluzione. Una difficoltà applicativa si riscontra, *ab origine*, nell'individuazione del giudice competente alla trattazione e risoluzione della controversia. La tesi è stata risolta sulla base dell'assunto secondo cui “ *i ricorsi fondati su motivi concernenti la Decisione della Commissione possono essere dedotti nei giudizi avanti la Corte di Giustizia [mentre] ... le eccezioni di diritto interno devono essere piuttosto fatte valere innanzi alle competenti istanze giurisdizionali dello Stato in questione* ”²⁶⁴. Di conseguenza, avendo il beneficiario dell'aiuto riposto il proprio affidamento su una norma nazionale che ne autorizzava l'erogazione, la controversia rappresenta una eccezione di diritto interno sulla quale è tenuto a pronunciarsi il giudice nazionale²⁶⁵.

Il principio secondo cui lo Stato membro erogatore dell'aiuto dichiarato incompatibile sia, conseguentemente, tenuto al risarcimento dei danni provocati, trova fondamento, oltre che nell'art. 234 del Trattato CE, anche nelle pronunce giurisprudenziali comunitarie. Le stesse hanno posto in evidenza la responsabilità degli Stati per i danni provocati dalla violazione del diritto comunitario, oltre che per il mancato recepimento di una direttiva comunitaria²⁶⁶.

Nonostante l'espressa previsione di un diritto, da parte del beneficiario dell'aiuto, di presentare istanza di risarcimento dei danni subiti, diverse problematiche sorgono da un punto di vista applicativo. In particolare, l'obbligo imposto ad uno Stato di risarcire i danni cagionati, potrebbe contrastare con la necessità di assicurare la piena efficacia delle norme comunitarie, rappresentate in tal caso

²⁶⁴ Cfr. E. MOAVERO MILANESI, *Partecipazione dello Stato nelle imprese pubbliche e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in *Rivista di Diritto Europeo* n. 3, 1990, pag. 563, citato da M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 552.

²⁶⁵ Per quanto riguarda l'individuazione del giudice nazionale competente alla trattazione della controversia, essa dipende dalla natura dell'aiuto da recuperare. Ad esempio, nel caso di aiuti fiscali, la competenza è riservata al giudice tributario.

²⁶⁶ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 19 novembre 1991, cause riunite C – 6/90 e C – 9/90, *Francovich e Bonifaci c. Repubblica Italiana*, punto 37, secondo cui, “ *il diritto comunitario impone il principio secondo cui gli Stati membri sono tenuti a risarcire i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario ad essi imputabili* ”.

dalle decisioni di recupero ²⁶⁷. Di conseguenza, con il riconoscimento del diritto ad essere risarciti si finirebbe con il vanificare i risultati che la Commissione intendeva conseguire mediante l'emanazione della decisione di recupero. Sulla questione vi è un particolare orientamento della Dottrina ²⁶⁸, secondo cui, “ *il rimborso di quanto percepito e il risarcimento del danno sono termini tutt'altro che equivalenti: ciò significa che, almeno dal punto di vista quantitativo, non vi è piena corrispondenza tra l'uno e l'altro, nel senso che alla determinatezza del primo fa riscontro una quantificazione maggiore, eguale o minore del secondo* ”. Inoltre, sulla base di quanto statuito dalla Corte di Giustizia, il risarcimento del danno causato non può essere considerato e giudicato come un aiuto di Stato ²⁶⁹. In conclusione, al beneficiario dell'aiuto da recuperare è riconosciuta la possibilità di far valere il diritto al risarcimento danni subiti a causa di un comportamento illegittimo dello Stato. E' tuttavia necessario che esista un nesso logico tra il comportamento illegittimo tenuto dallo Stato ed il danno provocato in capo al beneficiario dell'aiuto. Inoltre, l'azione di risarcimento danni può essere intentata solo nei casi in cui la Commissione si sia pronunciata con una sua decisione definitiva di incompatibilità dell'aiuto e, lo Stato interessato, non vi abbia ottemperato ²⁷⁰.

Infine, la possibilità di presentare istanza di risarcimento danni viene riconosciuta anche alle imprese concorrenti, che possono lamentare, giustamente, di aver subito un danno a causa dell'erogazione di un aiuto illegittimo a favore di una loro concorrente. A differenza della precedente ipotesi, non si è posto in tal caso alcun dubbio sulla legittimità dell'istanza, che può considerarsi pienamente ammissibile ²⁷¹.

²⁶⁷ Per una attenta e compiuta analisi della questione cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 554.

²⁶⁸ Cfr. F. SALBERINI, *Disciplina comunitaria della concorrenza e intervento statale nella economia*, Milano, Giuffrè, 1969, pag. 135, citato da M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 554.

²⁶⁹ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 27 settembre 1988, cause riunite da 106 a 120/87, *Asteris*, punto 23 della motivazione e 3 del dispositivo. Secondo quanto disposto da quest'ultimo: “ *Il risarcimento che le autorità nazionali siano condannate a pagare a dei singoli per il danno loro arrecato non costituisce un aiuto ai sensi degli artt. 92 e 93 del trattato CEE* ”.

²⁷⁰ Sulla questione della responsabilità aquiliana degli Stati si veda P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, relazione al Convegno di Studi “ *L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione* ”, cit., pag. 348.

²⁷¹ Cfr. M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., pag. 555.

PARTE SECONDA GLI AIUTI DI STATO IN MATERIA TRIBUTARIA

CAPITOLO TERZO LA DISCIPLINA DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI E LA COMPATIBILITA' CON LE DISPOSIZIONI COMUNITARIE

SOMMARIO: 1. Una particolare tipologia di aiuti di Stato: gli aiuti fiscali. – 2. La problematica distinzione tra aiuti fiscali e misure generali. – 3. Il controverso requisito della selettività. – 3. 1. La sperimentazione in Italia delle Zone Franche Urbane. – 4. La compatibilità comunitaria degli aiuti fiscali: le agevolazioni tributarie. – 4. 1. I tributi di scopo o parafiscali. – 5. L'introduzione di un criterio giuridico di differenziazione tra aiuti fiscali e misure generali: il principio di capacità contributiva. – 6. Recupero di aiuti fiscali incompatibili e possibile contrasto con il giudicato nazionale. – 6. 1. Il caso della società *Lucchini*. – 6. 2. Riferimenti alle sentenze *Köbler, Kühne & Heitz* e *Kapferer*. – 6. 3. La sentenza *Olimpiclub*: l'affermazione della sovranità europea e i limiti esterni al giudicato (la c.d. *ultrattività*).

1. Una particolare tipologia di aiuti di Stato: gli aiuti fiscali.

La disciplina riguardante gli aiuti di Stato in ambito comunitario si presenta con un carattere estensivo, tale da potersi applicare, per sua stessa previsione normativa, a tutte le agevolazioni di origine statale, sotto qualsiasi forma, che, indirizzandosi a specifiche imprese o produzioni, minaccino di falsare la libera concorrenza tra gli Stati membri dell'Unione Europea.

Ne consegue che, anche gli aiuti “ fiscali ”, rientrano di diritto nel campo di applicazione della suddetta normativa ²⁷².

²⁷² A favore cfr. G. ROLLE, P. VALENTE, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale dopo la comunicazione Van Miert, cit.*, pag. 1156 e seguenti, secondo cui “ l'eventuale natura fiscale dell'intervento, sia essa relativa, ad esempio, alla base imponibile od al tasso, od ancora riguarda imposte dirette o indirette, tasse o contributi sociali, non può, quindi, ostacolare in alcun modo l'individuazione di una fattispecie normativa vietata, e la sua potenziale censura da parte degli organismi preposti ”. Si veda anche quanto stabilito dalla Comunicazione della Commissione Europea C 384/3 dell'11 novembre 1998, pag. 3, riguardante l'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato, in base alla quale, la natura fiscale di una misura è irrilevante, giacché, “ una perdita di gettito fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale ”.

Il rapporto tra la disciplina sugli aiuti di Stato, prevista in ambito comunitario, e la fiscalità dei singoli Stati, si pone all'origine di non poche difficoltà applicative. Autorevole Dottrina ²⁷³ ha evidenziato come non sia possibile ignorare le problematiche derivanti dalla necessità di operare un raffronto tra due nozioni distinte: quella di “ aiuto di Stato ”, desumibile dalle disposizioni dei Trattati comunitari e sulla quale si è detto nella prima parte della trattazione, e quella degli istituti propri del diritto tributario che, in virtù di loro determinate caratteristiche, possano porvisi in contrasto.

Difficoltà ulteriori si riscontrano in quanto la normativa comunitaria sugli aiuti di Stato, contenuta nei Trattati, non fornisce alcuna specifica definizione di aiuti fiscali. Una nozione si può desumere dalla prassi elaborata dalla Commissione, nelle proprie decisioni e comunicazioni, nonché dalle sentenze della Corte di Giustizia Europea. Si tratta, in ogni caso, di interpretazioni di matrice squisitamente economica che fondano la distinzione tra regimi fiscali generali ed aiuti di Stato, sul criterio piatto della regola e dell'eccezione.

In particolare, affinché una determinata misura fiscale possa rientrare nell'ambito di applicazione della disciplina sugli aiuti di Stato, è necessario che si verifichino contestualmente due condizioni:

- che la misura costituisca un “ aiuto ”;
- che essa presenti il requisito della selettività, nel senso che risulti essere indirizzata a specifiche imprese o produzioni.

Diversamente, non potranno essere qualificati come aiuti di Stato vietati, i regimi fiscali che:

- non integrano un aiuto e non sono selettivi;
- non integrano un aiuto ma sono selettivi;
- integrano un aiuto ma non sono selettivi.

²⁷³ Cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, relazione al Convegno di Studi “ L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione ”, *cit.*, pag. 330.

Ne discende che, l'applicabilità della disciplina sugli aiuti di Stato in materia fiscale è subordinata alla previa definizione di due concetti: quello di “ misura tributaria che costituisce aiuto ” e quello della “ selettività ”.

Con riferimento al primo, si evidenzia che, esistono delle tipologie particolari di aiuti fiscali dove è sufficiente comparare l'entità degli oneri sostenuti dai relativi beneficiari con quelli che essi avrebbero dovuto sostenere in una normale situazione di mercato. Solo qualora i primi risultassero inferiori in raffronto ai secondi, si configurerebbe una condizione di “ aiuto ”²⁷⁴.

Rientrano nella suddetta categoria le sovvenzioni, i finanziamenti agevolati ovvero l'acquisizione della partecipazione al capitale di un'impresa²⁷⁵.

Al contrario, nel caso di altri interventi di natura fiscale, la qualificazione di “ aiuto ” risulta essere ben più complessa, in quanto non si pone in essere un trasferimento di risorse dallo Stato al beneficiario senza una contropartita, o comunque con una contropartita non adeguata al beneficio ricevuto, ma è lo Stato stesso, ovvero un suo ente delegato, a rinunciare ad entrate tributarie che avrebbe potuto di norma percepire.

2. La problematica distinzione tra aiuti fiscali e misure generali.

Non è agevole, dunque, stabilire in quali casi un intervento di matrice fiscale, che determini una contrazione della tassazione in capo ai beneficiari, possa essere considerato come aiuto di Stato vietato secondo la disciplina comunitaria.

Partendo dal presupposto che, l'intervento fiscale agevolativo determina una riduzione della tassazione rispetto a quella normale, una prima soluzione prospettata dalla Dottrina²⁷⁶ è stata quella di individuare una nozione comunitaria di “ tassazione normale ”, che potesse essere assunta quale parametro di riferimento per tutti gli Stati aderenti al mercato comune europeo. A ben vedere,

²⁷⁴ Il raffronto in questione è da ritenersi facilmente operabile data l'esistenza di un termine di paragone certo ed obiettivo quale è, per l'appunto, il mercato.

²⁷⁵ Le misure fiscali che sono state menzionate rappresentano ontologicamente degli “ aiuti ” e, di certo, non è un caso che si pensasse proprio ad esse quando fu introdotta la disciplina comunitaria sulla concorrenza e, contestualmente, la normativa riguardante gli aiuti di Stato.

²⁷⁶ Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2003, pag. 1074 e seguenti.

una soluzione di tal genere non avrebbe potuto essere in alcun caso adoperata, atteso che la fiscalità rientra nell'ambito delle prerogative esclusive riservate agli Stati e quindi non può essere armonizzata a livello comunitario.

Una seconda soluzione, è stata quella di fondare la qualificazione di un intervento fiscale in termini di “ aiuto di Stato”, sull'analisi della causa o scopo che aveva portato alla sua previsione.

Pertanto, si sarebbe dovuta analizzare la *ratio* a fondamento della misura fiscale introdotta e verificare se quest'ultima fosse stata concessa al fine di agevolare i relativi beneficiari, ovvero, se l'obiettivo era quello di adeguare la legislazione fiscale alle loro specifiche peculiarità.

Anche la seconda alternativa appare di certo impraticabile, sia per le difficoltà di interpretazione cui andrebbe incontro il relativo organo di giudizio sul merito (la Commissione), sia per il contrasto che si creerebbe tendendo conto degli obiettivi posti dal diritto comunitario della concorrenza ²⁷⁷.

Ciò detto si comprende quanto risulti essere ardua l'identificazione degli interventi fiscali incompatibili con la disciplina comunitaria.

Certamente, un valido contributo è stato fornito dalla Commissione Europea ²⁷⁸ che, al fine di identificare in termini giuridici, e non meramente economici, quando una misura fiscale conferisca ai relativi beneficiari “ *un vantaggio che alleggerisca o riduca i costi normalmente gravanti sul bilancio* ”, ha introdotto la distinzione tra misure generali e aiuti fiscali.

²⁷⁷ Sia la Commissione che la Corte di Giustizia hanno sempre tenuto a precisare che, la disciplina sugli aiuti di Stato, valuta la compatibilità delle misure agevolative introdotte, tenendo conto non della loro causa o scopo bensì degli effetti. Di conseguenza, la natura fiscale di un intervento ovvero il fine sociale per cui esso è introdotto, non possono sottrarlo al divieto previsto dal diritto comunitario, qualora esso minacci, in qualsiasi modo, di falsare la libera concorrenza tra gli Stati dell'U.E. (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 2 luglio 1974, causa 173/73, *Repubblica Italiana c. Commissione, Assegni familiari per i lavoratori dell'industria tessile*, punti 26 e 28 della motivazione, cit.).

²⁷⁸ Si veda quanto disposto dalla Commissione Europea nella Comunicazione C 384/3 dell'11 novembre 1998, paragrafi 13 e 14. Inoltre, al paragrafo 8, la Commissione ha inteso precisare che, il vantaggio prodotto in capo ai beneficiari della misura fiscale può verificarsi in molteplici forme, tra cui:

- una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio, ...);
- una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta, ...);
- un differimento oppure un annullamento, o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale.

La Commissione definisce come misure generali, gli interventi disposti in favore di tutti gli agenti economici che operano sul territorio nazionale. Quindi, non assume alcuna rilevanza la circostanza che alcune imprese o produzioni possano beneficiare in termini maggiori delle misure in questione bensì, è sufficiente che, le stesse siano accessibili a tutti ed il loro campo di applicazione non risulti essere, in alcun modo, ridotto.

Tali misure costituiscono, nel loro insieme, quella che è definita come la “ *tassazione normalmente gravante sul bilancio delle imprese di uno Stato membro* ”, che deve essere assunta come parametro di riferimento per valutare i regimi fiscali introdotti di volta in volta in uno Stato.

Nello specifico, la Commissione individua due tipologie di misure fiscali generali che non sono vietate, in quanto non rappresentano degli aiuti di Stato:

- 1) misure di pura tecnica fiscale²⁷⁹;
- 2) misure che, per ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale²⁸⁰.

La Commissione precisa altresì che, affinché una misura fiscale sia considerata incompatibile con le norme comunitarie sugli aiuti di Stato, è necessario che questa instauri, a favore di talune imprese dello Stato membro, “ *un'eccezione all'applicazione del sistema tributario* ”²⁸¹. In altri termini, è richiesta la presenza di un altro requisito identificativo dell'aiuto di Stato, che è quello della selettività.

²⁷⁹ Rientrano in tale categoria la fissazione delle aliquote d'imposta, delle regole di deprezzamento e di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite, nonché le disposizioni rivolte ad evitare la doppia imposizione e l'evasione fiscale.

²⁸⁰ Tra questi sono ricompresi, ad esempio, gli obiettivi della ricerca e dello sviluppo, la tutela dell'ambiente e la promozione della formazione e dell'occupazione.

²⁸¹ Cfr. Comunicazione C 384/3 dell'11 novembre 1998, paragrafo 16.

3. Il controverso requisito della selettività.

Il requisito della selettività, inteso come attitudine della misura di aiuto ad agevolare solo specifiche imprese o produzioni all'interno del territorio nazionale, costituisce uno dei caratteri identificativi dell'aiuto di Stato.

Per ciò che concerne gli aiuti fiscali, esso rappresenta il requisito identificativo più controverso.

Le misure selettive si contrappongono a quelle di carattere generale, in quanto, a differenza di queste ultime, agevolano solo i destinatari a cui sono rivolte e non l'economia dello Stato nel suo complesso. Tale peculiarità le rende potenzialmente in grado di falsare la libera concorrenza all'interno dello Stato in cui sono introdotte. Al contrario, una misura generale, non potrà mai essere giudicata come aiuto di Stato²⁸².

Nel settore fiscale, la distinzione tra misure selettive e generali risulta ancora più problematica. Si pensi al fatto che, le agevolazioni di carattere fiscale non individuano espressamente i loro destinatari, bensì sono potenzialmente indirizzate ad una platea indefinita di soggetti passivi.

Questo le rende, per così dire, abbastanza simili alle misure generali vere e proprie, tale da renderne difficoltosa la distinzione.

In merito al carattere della selettività, un importante contributo è stato fornito dalla giurisprudenza comunitaria. In particolare, la Corte di Giustizia Europea,

²⁸² Così come rilevato da M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i giochi del Mediterraneo ed aiuti di stato: il caso Almeria 2005*, cit., pagg. 1773 – 1774, le misure generali sono escluse dal campo di applicazione dell'art. 107 TFUE, sebbene sia facilmente intuibile che, qualora esse prevedano una riduzione del carico fiscale a favore di tutte le imprese di uno Stato, producono, come effetto, quello di agevolare i prodotti di tale Stato rispetto a quelli di altri Stati membri. Ciò nonostante, dato che la misura non falsa la concorrenza all'interno dei confini nazionali, non è valutata come aiuto di Stato. Probabilmente, l'attenzione da parte delle Istituzioni Comunitarie solo per le misure selettive, e non anche per quelle generali, risulta giustificata dal fatto che, gli effetti distorsivi della concorrenza, prodotti dalle prime, sono più gravi. A sostegno di tale tesi si veda quanto sancito dalla Commissione, al punto 15 del Primo censimento degli aiuti di Stato nella Comunità europea, Bruxelles, 1989: “ *l'impostazione relativamente rigida del Trattato nei confronti degli aiuti ... è basata sulla considerazione economica che gli aiuti, rispetto alle misure generali, hanno un impatto più diretto e più immediato sulle condizioni della concorrenza tra Stati membri ... La maggior tolleranza manifestata nei confronti di quest'ultime è inoltre fondata sul riconoscimento da parte della Commissione del fatto che la politica di concorrenza non ha lo scopo di cercare di eliminare le differenze di base tra la struttura dei costi degli Stati membri, struttura che delinea il contesto economico e sociale all'interno del quale operano le imprese in ciascun Stato membro ... L'esistenza di differenze del ruolo dello Stato nell'economia e nella fornitura di beni pubblici comporta l'esistenza di differenze nella pressione tributaria* ”.

con la sentenza del 2 luglio 1974, causa 173/73, *Repubblica Italiana c. Commissione*, ha inteso chiarire che, anche se determinate misure fiscali prevedono un trattamento tributario particolare per certi tipi di aziende o di produzioni, non è detto che esse si qualificano automaticamente come “ misure selettive ”.

Secondo le indicazioni fornite dalla Corte, dopo aver riscontrato un ridotto ambito di applicazione della misura introdotta, è necessario verificare se essa possa essere, in qualche modo, giustificata o giustificabile dalla natura o struttura del sistema²⁸³.

Per mezzo di tale pronuncia giurisprudenziale, si è inteso evitare che, tutte le misure fiscali agevolative, per il solo fatto di essere indirizzate ad una ristretta cerchia di imprese o di produzioni, ovvero che, pur applicandosi orizzontalmente producano degli effetti asimmetrici in capo agli operatori stessi²⁸⁴, fossero automaticamente considerate come aiuti di Stato.

In sostanza, non sono considerate incompatibili quelle misure che, anche se rivolte a specifiche categorie di contribuenti, risultino “ *giustificate dalla natura o struttura del sistema, ossia discendano direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato* ”²⁸⁵.

Dalla pronuncia in commento, si desumono le linee guida a cui la Commissione dovrebbe ispirarsi nell’esprimere un giudizio sulla compatibilità di una misura sottoposta al suo esame. Sul punto, si sono espresse anche altre recenti pronunce giurisprudenziali²⁸⁶, dalle quali è emerso che la Commissione, nel valutare la compatibilità di una misura agevolativa, è tenuta a seguire il seguente percorso logico interpretativo²⁸⁷:

²⁸³ La Corte di Giustizia Europea ha introdotto quello che viene comunemente definito come il c.d. *test della derogazione*, a cui fa esplicito riferimento anche la Commissione Europea, nell’ambito della sua nota Comunicazione C 384/3 dell’11 novembre 1998.

²⁸⁴ In altri termini, le misure a cui ci si riferisce sono quelle “ *a carattere differenziato* ” e quelle “ *con effetti asimmetrici* ”.

²⁸⁵ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 2 luglio 1974, causa 173/73, *Repubblica Italiana c. Commissione, Assegni familiari per i lavoratori dell’industria tessile*, cit.

²⁸⁶ Cfr. Tribunale di Primo Grado, sentenza del 18 dicembre 2008, cause T – 211/04 e T – 215/04, *Governo di Gibilterra e Regno Unito c. Commissione*, punti da 143 a 145 e 173.

²⁸⁷ Cfr. R. GONZÁLEZ PIÑEIRO, *Aiuti di Stato, “ selettività regionale ” e politiche fiscali agevolative delle Regioni*, in *Rivista di diritto tributario* n. 9, 2010, pag. 881 e seguenti.

- 1) fase preliminare di determinazione della zona geografica che costituisce l'ambito di riferimento in cui si applica la misura²⁸⁸;
- 2) individuazione e analisi del regime fiscale comune nell'ambito di riferimento identificato;
- 3) dimostrazione del carattere eccezionale del vantaggio fiscale, in relazione al regime fiscale comune già individuato, a favore di “ talune imprese o produzioni ” rispetto ad altre che si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile²⁸⁹;
- 4) verifica circa l'esistenza di un'eventuale giustificazione della differenziazione provocata dalle misure *de quo* tra gli operatori economici, sulla base della natura e struttura del sistema fiscale comune.

Riguardo a quest'ultima fase, si ritiene opportuno sottolineare che, la giustificazione di una misura fiscale sulla base della natura o struttura del sistema, si verifica in concreto quando il carattere differenziato della stessa è ispirato dai principi inerenti al sistema fiscale. Tale giustificazione costituisce un onere a carico dello Stato interessato. A titolo esemplificativo, si considerano giustificate tutte le misure differenziate ma conformi al principio della neutralità fiscale²⁹⁰, tra cui, il regime Iva agevolato previsto a beneficio delle PMI, al fine di evitare che esse siano sottoposte ai medesimi adempimenti amministrativi e burocratici cui sono soggette le imprese di grandi dimensioni.

Entrambi i criteri di giustificazione delle misure fiscali agevolative si prestano ad alcune considerazioni. In particolare, riguardo al primo, ossia la giustificazione in base alla natura o struttura del sistema, si tende a far ricercare, all'interno del sistema tributario considerato, un parametro per individuare gli aiuti e, quindi, il trattamento fiscale che il legislatore riserva a fattispecie uguali o analoghe a quella posta sotto esame. Tale approccio valutativo appare riduttivo visto che si fonda sull'assunto, non del tutto vero, che il sistema fiscale esaminato sia espressivo di

²⁸⁸ Le problematiche, in tale fase, sorgono soprattutto nel caso di misure fiscali agevolative previste autonomamente dagli enti territoriali come regioni, province e comuni.

²⁸⁹ Cfr. anche Tribunale di Primo Grado, sentenza del 10 aprile 2008, causa T – 233/04, *Paesi Bassi c. Commissione*, punto 94.

²⁹⁰ Il principio della neutralità fiscale rappresenta, nell'ambito del sistema tributario, l'equivalente del principio di uguaglianza sancito dalla nostra Costituzione e, anzi, ne è una sua puntuale manifestazione.

un principio di uguaglianza formale, inteso come mero divieto di discriminazione, e non, come invece accade nella realtà, di un principio di uguaglianza sostanziale²⁹¹.

Il secondo criterio appare di certo più qualificante, in quanto la misura fiscale introdotta è messa a raffronto con i principi basilari sui quali l'ordinamento si fonda. In questo modo, “ l'interprete per trovare il termine di comparazione di cui ha bisogno, deve rivolgersi *all'esterno* delle norme positive che regolano il singolo tributo ricercandone i relativi fondamenti, se del caso, costituzionali ”²⁹².

Le impostazioni proposte presentano entrambe un vistoso limite: quello di non precisare cosa debba intendersi, in concreto, con le espressioni “ *natura o struttura del sistema* ” e “ *principi informatori e basilari dello stesso* ”.

Tali difficoltà evidenziano che, ancora oggi, l'adozione di uno dei criteri enunciati risulta di difficile prospettazione, nonostante lo sforzo compiuto dal legislatore tributario di operare la distinzione tra misure generali e selettive, senza basarsi sulla mera comparazione quantitativa della tassazione riservata a soggetti che si trovano nelle stesse condizioni. Non esistendo un parametro giuridico di differenziazione da poter utilizzare, il legislatore tende a basarsi sul criterio piatto della regola e dell'eccezione, dove l'eccezione si qualifica come tale perché, ad *uguali condizioni economiche* non si fa corrispondere *un eguale trattamento impositivo*²⁹³.

Il requisito della selettività in generale, ed in particolare in riferimento agli interventi fiscali, può manifestarsi sotto molteplici forme.

Tra queste, si menziona *in primis* la selettività generata dal comportamento discrezionale da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che può decidere volontariamente di agevolare determinate categorie di soggetti rispetto alla collettività in genere. Diversamente, ci si riferisce alla selettività di tipo settoriale quando, ad essere agevolate fiscalmente, sono solo le aziende appartenenti ad un

²⁹¹ Negli ordinamenti tributari, il principio di uguaglianza sostanziale si fonda su un complesso bilanciamento tra valori di stampo economico (come quello della tutela della proprietà privata, dell'iniziativa economica ecc ...) e, allo stesso tempo, di tipo solidaristico (tra cui la rimozione di ogni ostacolo di tipo economico o sociale che possa impedire la piena libertà o ostacolare l'uguaglianza tra i cittadini di uno Stato).

²⁹² In tal senso si veda P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., pag. 1074 e seguenti.

²⁹³ Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., pag. 1074 e seguenti.

determinato settore di attività e, comunque, purché l'agevolazione concessa non risulti trovare una concreta giustificazione nella natura o struttura del sistema, ovvero nei principi informatori o basilari dello stesso.

Infine, la selettività può dipendere da specifici parametri assunti come riferimento quali, ad esempio, la dimensione di un'impresa, la data della sua costituzione, la tipologia di struttura aziendale o societaria e, ancora, la localizzazione della sua sede legale o operativa.

Merita un accenno anche la selettività di tipo regionale che si verifica qualora lo Stato decida di introdurre delle agevolazioni solo a favore di imprese o produzioni operanti in una determinata area geografica.

In questo caso non sussiste dubbio alcuno nel considerare tale misura selettiva e, quindi, vietata. Una particolare attenzione deve essere prestata nel caso in cui la misura agevolativa sia stata introdotta direttamente da un ente territoriale, nell'esercizio della sua autonomia impositiva. Sul tema si è aperto un ampio dibattito che ha coinvolto vari esponenti della dottrina e su cui sono state emanate diverse pronunce giurisprudenziali ²⁹⁴, dalle quali è emerso che, a differenza delle misure disposte dallo Stato a favore di imprese operanti in determinati territori, che, se non trovano una legittima giustificazione, sono dichiarate incompatibili, quelle introdotte da un ente territoriale, nell'esercizio della sua potestà impositiva ²⁹⁵, di cui possono usufruire tutte le imprese operanti nell'ambito territoriale di sua

²⁹⁴ Per una esauriente disamina della questione si vedano: G. PETRILLO, *La Corte di Giustizia e l'autonomia tributaria degli enti territoriali*, nota a Corte di Giustizia CE, Sez. III, sentenza 11 settembre 2008, cause riunite da C – 428/06 a C – 434/06, c.d. *Sentenza Paesi Baschi*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2009, pagg. 879 – 895; F. AMATUCCI, *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corriere Tributario* n. 13, 2009, pagg. 1059 – 1063; A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, nota a Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sentenza 6 settembre 2006, causa C – 88/03, *Repubblica Portoghese c. Commissione delle Comunità europee*, c.d. *Sentenza Azzorre*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2006, pagg. 1783 – 1803; R. MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2010, pagg. 1671 – 1694.

²⁹⁵ Affinché le misure agevolative disposte da un ente territoriale possano essere considerate compatibili con la normativa comunitaria sugli aiuti di Stato, è necessario che l'ente disponga di tre tipi di autonomia:

- istituzionale, che si verifica quando l'ente si dota di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale;
- procedurale, che si ha quando non è prevista la possibilità, per il governo centrale, di intervenire in merito al contenuto della decisione adottata;
- economico – finanziaria, che si realizza solo nei casi in cui le conseguenze economiche di una riduzione delle imposte non siano compensate da contributi provenienti da altre autonomie locali (regioni) o dal governo centrale.

competenza, sono invece autorizzate e considerate compatibili con le disposizioni comunitarie sugli aiuti di Stato. Esse rappresentano delle manifestazioni concrete di quella che è ad oggi definita come la c.d. “ *fiscalità di vantaggio* ”²⁹⁶.

3.1.La sperimentazione in Italia delle Zone Franche Urbane.

Per completare l’analisi sul requisito della selettività degli aiuti di Stato, si ritiene necessario, fare un accenno anche all’istituto delle Zone Franche Urbane (ZFU), che, essendo diretto a favorire determinate aree geografiche, si pone, automaticamente, come una forma di aiuto selettiva²⁹⁷.

In questa sede, si intende analizzare l’istituto delle ZFU, evidenziando anche le motivazioni che hanno portato la Commissione Europea ad autorizzare tale forma di agevolazione che, altrimenti, avrebbe dovuto essere dichiarata incompatibile con le disposizioni sugli aiuti di Stato, in quanto finalizzata a favorire solo determinati territori²⁹⁸.

Storicamente, il meccanismo delle ZFU ha avuto origine in Francia nel 1996 ed ha poi trovato una sua più compiuta realizzazione nel periodo compreso tra il 2004 e

²⁹⁶ Per riferimenti a casi concreti di “ *fiscalità di vantaggio* ” nell’ordinamento giuridico italiano si vedano: C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessioni sull’attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2009, pagg. 1301 – 1336; S. F. COCIANI, *Tributi propri della Regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, nota a Corte Cost., sent. 13 febbraio 2008, n. 102, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2008, pagg. 1399 – 1423; A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, nota a Corte Cost., sent. 13 febbraio 2008, n. 102, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2008, pagg. 1424 – 1447; G. GREGGI, *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)*, nota a Corte Cost., Ord. 13 febbraio 2008, n. 103, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2008, pagg. 1448 – 1474; E. DELLA VALLE, « *Tassa sul lusso* »: *la Corte di Giustizia competa l’epitaffio*, nota a Corte di Giustizia UE, sentenza 17 novembre 2009, causa C – 169/08, in *Corriere Tributario* n. 3, 2010, pagg. 201 – 211; D. STEVANATO, *Tributi regionali e vincoli comunitari: prove di federalismo fiscale*, in *Dialoghi Tributari* n. 2, 2010, pagg. 212 – 218; A. E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2005, pagg. 1503 – 1532.

²⁹⁷ Per maggiori approfondimenti sull’istituto delle Zone Franche Urbane si veda C. BUCCICO, *Il fondamento giuridico delle zone franche urbane e l’equivoco con le zone franche di diritto doganale*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 1, 2008, pag. 105 e seguenti.

²⁹⁸ Per un’analisi sistematica dei profili giuridici, nazionali e comunitari si veda P. COPPOLA, *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE posti a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2007, pag. 1704 e seguenti.

il 2006²⁹⁹. Tale sistema era stato introdotto al fine di garantire la valorizzazione di talune aree svantaggiate del Paese divenendo, in sostanza, un importante strumento di politica economica ad intensa connotazione fiscale e previdenziale³⁰⁰.

L'obiettivo principale che si intendeva perseguire era quello di contrastare i fenomeni di esclusione sociale negli spazi urbani e di facilitare l'integrazione sociale e culturale delle popolazioni in quartieri o circoscrizioni delle città, connotati da un degrado urbano e sociale.

Sulle mosse dell'esempio francese, l'istituto delle ZFU è stato introdotto anche nel nostro ordinamento giuridico, per mezzo della previsione normativa di cui all'art. 1, commi 340 – 343 della L. n. 296 del 27 dicembre 2006³⁰¹.

Le agevolazioni concesse nei territori riconosciuti come Zone Franche sono di tipo sia fiscale che previdenziale³⁰². I soggetti che possono usufruirne sono le

²⁹⁹ In origine, furono introdotte 44 zone franche. A queste se ne aggiunsero altre 41 a partire dal 2004, nonché altre 15 a partire dal 2006.

³⁰⁰ Cfr. G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2009, pagg. 1015 – 1016. L'Autore ha evidenziato che le agevolazioni concesse in Francia sono molteplici e, in particolare, sono riferite a "contributi sociali a carico del datore di lavoro, contributi sociali personali per malattia e maternità, alla *taxe professionnelle* e alla *taxe foncière sur les propriétés bati*, all'imposta sugli utili, per un ammontare non superiore a 100.000 euro per soggetto, incrementato in funzione delle assunzioni di soggetti residenti nelle ZFU previsto in misura decrescente a decorrere dal quinto anno di attività". Inoltre, il regime in questione si presentava come un regime *limitato e decrescente nel tempo*, oltre che *proporzionale alle dimensioni dei soggetti interessati*.

³⁰¹ Inizialmente, l'istituto delle ZFU era stato introdotto per poter favorire solo talune aree del Mezzogiorno d'Italia, tra cui anche il centro storico della città di Napoli. Ma, con le previsioni di cui all'art. 2, commi 561 e seguenti, della L. n. 244 del 24 dicembre 2007, le agevolazioni sono state estese all'intero territorio nazionale. In particolare, le ZFU autorizzate sono state 22.

³⁰² Le agevolazioni riconosciute sono le seguenti:

- esenzione dalle imposte sui redditi (per i primi cinque anni l'esenzione è totale; per i cinque periodi successivi è limitata al 60 %, per il sesto ed il settimo al 40 %, e per l'ottavo ed il nono al 20 %). Essa spetta entro il limite massimo di 100.000 euro del reddito prodotto nella ZFU, maggiorato, a decorrere dal 2009 e poi per ciascun periodo d'imposta, di 5.000 euro all'anno, per ogni nuovo assunto a tempo indeterminato, residente all'interno del sistema locale di lavoro in cui ricade la ZFU;
- esenzione dall'IRAP (per i primi cinque anni, ed annualmente fino ad euro 300.000 del valore della produzione netta);
- esenzione dall'ICI, a decorrere dal 2008 e fino al 2012, per i soli immobili siti nelle ZFU, posseduti ed utilizzati per l'esercizio delle nuove attività economiche;
- esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, per i primi cinque anni, nei limiti di un massimale di retribuzione definito con decreto del Ministro del Lavoro e della previdenza sociale, solo in caso di contratti a tempo indeterminato, o a tempo determinato di durata non inferiore a dodici mesi, e a condizione che almeno il 30 % degli occupati risieda nel sistema locale di lavoro in cui ricade la ZFU (per gli anni

piccole e micro imprese ³⁰³ che hanno avviato una nuova attività economica ³⁰⁴, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2012, fatta eccezione per l'esonero dei contributi da lavoro dipendente, spettanti anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo. Inoltre, le agevolazioni possono essere riconosciute alle imprese preesistenti, purché nei limiti del “ *de minimis* ” di cui al Reg. CE n. 1998/2006 ³⁰⁵.

Le motivazioni che hanno portato la Commissione Europea ad autorizzare questo particolare regime agevolativo ³⁰⁶, sono riscontrabili nella Decisione n. 70/A/2006 del 22 giugno nella quale emerge chiaramente che, i vantaggi accordati alle ZFU non possono considerarsi rientranti nell'ambito degli aiuti a finalità regionale, né tra gli aiuti all'occupazione o alle PMI, contemplati da appositi Regolamenti di Esenzione.

Più precisamente, le agevolazioni concesse nelle ZFU non possono essere considerate come aiuti regionali, data la differente dimensione territoriale delle zone interessate, perché diretti a quartieri urbani svantaggiati, e le ridotte dimensioni delle imprese beneficiarie nonché la diversa tipologia di aiuti ammissibili, che risultano differenti dagli aiuti agli investimenti. Non rientrano neppure nella categoria degli aiuti all'occupazione disciplinati dal Reg. CE n. 2204 del 12 dicembre 2002, in quanto, questi ultimi, sono introdotti a beneficio di tutte le imprese operanti sul territorio nazionale, indipendentemente dalle loro dimensioni o dalla localizzazione, e si pongono quale fine quello di aumentare il numero degli occupati oltre che agevolare l'ingresso nel mercato del lavoro dei soggetti svantaggiati. Inoltre, gli aiuti all'occupazione possono essere riconosciuti per un periodo non superiore ai due anni, a differenza delle agevolazioni previste

successivi l'esonero è limitato per i primi cinque al 60 %, per il sesto e settimo al 40 % e per l'ottavo e nono al 20 %).

³⁰³ La Commissione Europea, con la raccomandazione 2003/361/CE del 6 maggio 2003, ha definito come “ micro imprese ”, quelle che occupano meno di 10 persone e realizzano un fatturato annuo, ovvero un totale di bilancio annuo, non superiore a 2 milioni di euro, e come “ piccole imprese ”, quelle che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato ovvero un totale di bilancio non superiore a 10 milioni di euro all'anno.

³⁰⁴ Le agevolazioni riconosciute nelle Zone Franche Urbane non spettano ad imprese operanti nei seguenti settori: costruzione di automobili, costruzione navale, fabbricazione di fibre artificiali o sintetiche, siderurgia e trasporto su strada.

³⁰⁵ Il limite in questione è fissato in 200.000 euro distribuiti su 36 mesi.

³⁰⁶ La necessità di un'autorizzazione delle ZFU da parte dell'Unione Europea è espressamente contemplata dall' art. 1, comma 342, della Legge n. 296/2006.

nelle ZFU, dove il periodo per usufruire dei benefici fiscali e contributivi risulta essere ben più ampio.

Infine, in raffronto agli aiuti alle PMI, di cui al Reg. CE n. 10 del 2001, si evidenzia la diversità degli obiettivi da perseguire. In particolare, mentre gli aiuti alle PMI sono destinati ad agevolare gli investimenti in determinati territori, le ZFU sono rivolte all'instaurazione di una politica di sviluppo delle città, da perseguire attraverso la rivalorizzazione delle periferie urbane e la contestuale lotta all'esclusione sociale³⁰⁷.

In definitiva, non potendosi far rientrare in nessun altro regime di aiuti, il meccanismo delle ZFU è stato qualificato come un “ *regime autonomo e speciale* ”, che si presenta “ *centrato su specifiche « zone », ovvero, quartieri urbani degradati, in funzione dei quali ad oggi non esiste ancora a livello comunitario una linea direttrice o uno specifico inquadramento* ”³⁰⁸.

Le ragioni principali per cui la Commissione ha autorizzato tali agevolazioni che, diversamente, in virtù del loro carattere selettivo, avrebbero dovuto essere qualificate, senza dubbio alcuno, come aiuti di Stato vietati, sono principalmente tre:

- 1) *mirano a perseguire un obiettivo comunitario*, considerato che la rivalorizzazione economica e sociale dei quartieri urbani svantaggiati rappresenta un obiettivo strumentale rispetto a quello della coesione economica e sociale, previsto dagli articoli 2 e 3 del Trattato CE³⁰⁹;
- 2) *sono necessarie e proporzionali al raggiungimento dell'obiettivo*, dato che la porzione di popolazione interessata è piuttosto limitata e l'identificazione delle zone avviene sulla base di precisi indici sistematici³¹⁰.

³⁰⁷ A favore cfr. L. DEL FEDERICO, *Grandi attese per le «Zone Franche Urbane»*, in *Corriere Tributario* n. 13, 2009, pag. 1043 e seguenti.

³⁰⁸ Questo è quanto viene sancito testualmente dalla Commissione Europea, nella già citata Decisione 70/A/2006 del 22 giugno dello stesso anno.

³⁰⁹ In particolare, la stessa Commissione Europea ha riconosciuto che, “ *la politica di coesione può aiutare a risollevare le deboli comunità locali dalle problematiche economiche e sociali, sviluppando un quadro di strategie che mirano al rinnovo ed alla rivitalizzazione delle zone urbane e rurali* ”.

³¹⁰ In particolare, l'individuazione delle ZFU avviene sulla base dei seguenti indici di riferimento: tasso di disoccupazione, presenza di popolazione al di sotto dei 25 anni, incidenza dei non

- 3) *non alterano gli scambi in misura contraria all'interesse comune*, in quanto la loro copertura geografica è piuttosto limitata ed, inoltre, interessano solo le piccole e micro imprese, oltre che essere circoscritte a specifici quartieri svantaggiati.

In ultimo, si intende in questa sede rilevare che, nonostante il meccanismo agevolativo delle ZFU fosse stato espressamente previsto per favorire le zone del Mezzogiorno d'Italia, notoriamente più svantaggiate rispetto a quelle del Nord del Paese, si è finito con l'estendere la loro applicazione anche alle regioni settentrionali e centrali che si trovino in situazioni di disagio. A ben vedere, per un paradosso di natura " tecnica ", l'estensione dell'ambito di applicazione delle ZFU alle zone del Centro – Nord del Paese, potrebbe portare ad avvantaggiare solo le imprese insediate in tali territori, a discapito, ancora una volta, di quelle meridionali. Ciò in quanto, tutte le agevolazioni introdotte per favorire l'economia delle regioni meridionali, possono essere godute solo nel rispetto della regola del " *de minimis* " ³¹¹. Tale soggezione potrebbe portare le imprese insediate nel Sud del Paese, una volta raggiunto il *plafond* degli aiuti fruibili nel triennio, a non poter più sfruttare appieno i benefici di un istituto, quale quello delle ZFU, pensato e creato appositamente a favore dei territori maggiormente svantaggiati, tenendo debitamente in considerazione le politiche locali di sviluppo.

diplomati che abbiano meno di 15 anni, contributo fiscale pro – capite. La loro dimensione demografica è compresa tra 7.500 e 30.000 abitanti e una quota significativa degli occupati deve essere residente nella zona interessata.

³¹¹ Sono sottoposte alla regola del " *de minimis* ", oltre alle agevolazioni previste per le imprese operanti nelle ZFU, anche le altre misure agevolative, come la deduzione maggiorata Irap per il Sud ed il credito d'imposta sugli investimenti. Per queste ultime agevolazioni disposte a favore del Mezzogiorno d'Italia si vedano: P. COPPOLA, *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE posti a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2007, pagg. 1677 – 1714; M. DAMIANI, *La fiscalità delle imprese: dall'attrazione europea a quella del Mezzogiorno*, in *Corriere Tributario* n. 33, 2010, pagg. 2720 – 2725.

4. La compatibilità comunitaria degli aiuti fiscali: le agevolazioni tributarie.

E' ormai noto che la fiscalità costituisce una delle prerogative esclusive degli Stati, che sono tenuti ad esercitare tale loro competenza nel rispetto del principio della gerarchia delle fonti dove, ai principi sanciti dal diritto comunitario, tra cui è certamente ricompreso il divieto di aiuti di Stato, viene riconosciuta la prevalenza assoluta, salvo che non siano intaccati i valori fondamentali su cui si fondano gli ordinamenti giuridici nazionali.

In particolare, per meglio comprendere i rapporti intercorrenti tra il diritto comunitario e quello nazionale, soprattutto in merito al divieto di aiuti di Stato, si rende necessario individuare ed analizzare gli istituti propri del diritto tributario che possano concretamente porvisi in contrasto.

Questi possono essere classificati in due particolari categorie:

- le agevolazioni fiscali o tributarie;
- i tributi di scopo o parafiscali.

Riguardo alle prime, si evidenzia che, la loro previsione, da parte degli Stati, risulta abbastanza frequente. Nello specifico, gli Stati si avvalgono di questo particolare strumento per il perseguimento di finalità di stampo sociale, come lo sviluppo economico del Paese e il benessere della collettività, oltre che per ovviare alle diseguaglianze sociali prodotte dai mercati.

Per il raggiungimento di tali obiettivi, i governi nazionali possono discrezionalmente decidere di intervenire, sia sulla spesa pubblica, attraverso l'erogazione diretta di somme di denaro ³¹², sia sulle entrate appunto, utilizzando la leva fiscale per scopi di politica economica, attraverso la previsione di agevolazioni tributarie con finalità extrafiscali ³¹³. In entrambi i casi, le misure previste rappresentano delle forme di “ aiuti pubblici ”.

³¹² L'erogazione diretta di forme di denaro da parte degli Stati può avvenire in molteplici forme tra cui le sovvenzioni, i prestiti agevolati, la concessione di garanzie, l'acquisizione di partecipazioni nel capitale delle imprese ecc ...

³¹³ Le agevolazioni tributarie rappresentano dei finanziamenti con particolari caratteristiche. Nello specifico, trattasi di finanziamenti *indiretti*, in quanto attuati mediante il diritto tributario e senza

Quindi, in merito alle agevolazioni tributarie, quello che preme sottolineare è il fatto che, le perplessità ad esse correlate, non attengono tanto alla loro più o meno attitudine a configurare un aiuto di Stato, che è fuori di ogni dubbio, quanto piuttosto alle difficoltà pratiche che si incontrano nella loro identificazione.

Per poter individuare i caratteri identificativi di una agevolazione “ *non sarebbe possibile far riferimento ai caratteri “ strutturali ” della norma che prevede il trattamento agevolato, e in particolare al fatto che essa abbia ad oggetto una fattispecie la cui integrazione produrrebbe un effetto impeditivo di quello derivante dal verificarsi della fattispecie impositiva* ” ³¹⁴. I fatti impeditivi di una imposizione non possono costituire di per sé delle autonome fattispecie di norme distinte, ma concorrono, insieme ai fatti costitutivi stessi e seppur in modo negativo, a delineare la fattispecie prevista dalla norma.

In sostanza, l’individuazione delle agevolazioni non dipende dalla struttura delle norme che le prevedono, quanto invece da una valutazione di merito circa gli interessi che vengono ad essere tutelati sul piano sostanziale nonché, ed in specie, su quello processuale, con riferimento all’individuazione del soggetto cui incombe la prova del fatto medesimo. In altre parole, data l’inesistenza dei caratteri strutturali della fattispecie agevolativa, è necessario riferirsi ai profili funzionali della disciplina.

Ne consegue che, può qualificarsi come agevolazione tributaria, qualsiasi trattamento fiscale di favore rispetto al trattamento fiscale ordinariamente previsto, che si sostanzia in disposizioni aventi carattere derogatorio rispetto alla generale disciplina dei singoli tributi o al sistema tributario in generale ³¹⁵.

l’elargizione materiale di una specifica somma di denaro; *virtuali*, in quanto costituiscono una spesa virtualmente sostitutiva dell’erogazione pecuniaria che si realizza tramite una manovra della spesa pubblica; e *impliciti*, in quanto rappresentano un costo che non figura espressamente tra le voci del bilancio dello Stato.

³¹⁴ In tal senso si è espresso P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, relazione al Convegno di Studi “ L’applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione ”, *cit.*, pag. 340.

³¹⁵ Cfr. M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di Stato: il caso Almeria 2005*, *cit.*, pag. 1763. Per una ulteriore definizione di agevolazione tributaria, cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, relazione al Convegno di Studi “ L’applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione ”, *cit.*, pag. 340, secondo il quale, si definiscono agevolazioni “ *gli assetti disciplinari che, pur se concorrono a delineare un unitario istituto tributario, appaiano dettati in funzione della tutela di interessi e*

Concretamente, una specifica misura fiscale deve:

- essere finalizzata al perseguimento di finalità incentivanti;
- qualificarsi come “ agevolativa ”;
- avere natura selettiva e produrre un vantaggio in capo all’impresa destinataria.

Appare evidente che, l’identificazione concreta di un’agevolazione fiscale, richiede un procedimento interpretativo abbastanza complesso.

Prima di tutto, è necessario verificare che, la riduzione del prelievo fiscale in capo ad un soggetto, derivante dalla concessione a suo favore di un’agevolazione, sia il riflesso del perseguimento di una finalità incentivante e non, diversamente, la conseguenza del contestuale operare di circostanze che determinino un’attenuazione della sua capacità contributiva ³¹⁶, e pertanto, un’agevolazione potrà considerarsi legittima solo qualora la riduzione della capacità contributiva che essa determina, venga ad essere giustificata da altri valori o principi di rango costituzionale ³¹⁷.

Secondariamente, per quanto riguarda la verifica della natura “ agevolativa ” di un tributo, questa comporta delle rilevanti difficoltà applicative, atteso che, nessun tributo è mai neutrale, ma presenta sempre dei profili di incidenza sulle scelte dei membri della collettività.

del perseguimento di finalità ulteriori e derogatori rispetto a quelle evidenziate dall’assunzione, all’interno dell’istituto considerato, di un determinato criterio di concorso alla spesa pubbliche, ossia di uno specifico presupposto. ”

³¹⁶ Si pensi, ad esempio, al caso delle c.d. fondazioni bancarie in Italia dove, anche qualora si ammettesse una assimilazione con le altre imprese, in merito all’attività oggettivamente svolta, non sarebbe possibile operare una totale equiparazione tra di esse, se si considerano i forti vincoli di destinazione dei redditi prodotti a cui sono soggette per l’appunto le citate fondazioni. Per una esauriente disamina delle agevolazioni concesse alle fondazioni bancarie si vedano: L. PERRONE, *Le vicende delle agevolazioni tributarie sul reddito delle fondazioni di origine bancaria*, in *Rassegna Tributaria* n. 1, 2010, pagg. 1 – 25; F. AMATUCCI, *I requisiti di “ non commercialità ” dell’attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rassegna Tributaria* n. 1, 2006, pag. 134 e seguenti; L. DEL FEDERICO, *La Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., ord. 23/03/2004 – 30/04/2004, n. 8319, in *Rivista di Diritto Tributario* n. 10, 2004, pagg. 574 – 605; P. RUSSO – P. LAROMA JEZZI, *Il revirement della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie: spunti per una riflessione a tutto campo*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 9 maggio 2002, n. 6607, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2002, pagg. 1031 – 1052.

³¹⁷ Cfr. F. MOSCHETTI, R. ZENNARO, *Le agevolazioni fiscali*, in *Digesto IV Edizione, Disc. Priv. Sez. Comm.*, Torino, Utet, 1987, pagg. 66 e seguenti.

Infine, è necessario che, la misura agevolativa sia stata introdotta per favorire l'impresa beneficiaria, dato che, nella realtà, può accadere che, una misura disposta in favore di un determinato soggetto, venga prevista dal legislatore per migliorare la posizione di altri contribuenti ³¹⁸.

In conclusione, al fine dell'identificazione delle agevolazioni tributarie, è richiesta una profonda conoscenza del sistema tributario di riferimento e degli istituti che lo compongono. Solo operando in tali termini, sarà possibile evitare eventuali decisioni di incompatibilità da parte delle istituzioni comunitarie

4. 1. I tributi di scopo o parafiscali.

Oltre alle agevolazione fiscali, un altro istituto tributario, potenzialmente suscettibile di porsi in contrasto con la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato, è rappresentato dai c.d. tributi di scopo o parafiscali ³¹⁹.

Si definiscono in tal senso i tributi che presentano la duplice caratteristica di essere:

- *parafiscali*, nel senso che essi incidono su una cerchia ristretta di persone ovvero su talune attività di settori specifici;
- *di scopo*, in quanto il gettito da essi derivante è impiegato per finanziare solo ed espressamente determinate produzioni.

La prima considerazione da fare, è che, l'aspetto contrastante con il divieto di aiuti di Stato, è rappresentato dal loro vincolo di destinazione, e quindi, dall'intervento di spesa specificamente effettuato.

Affinché un tributo risulti compatibile con le disposizioni in materia di aiuti di Stato, deve assumere la configurazione di una misura di carattere generale, seppur

³¹⁸ Rientra in tale ipotesi il bonus assunzioni riconosciuto agli imprenditori per l'impiego di nuovi lavoratori. Seppur tale misura sembra che sia stata disposta a favore delle imprese che incrementano le loro assunzioni, in realtà essa è finalizzata ad agevolare i lavoratori.

³¹⁹ Il riferimento ai tributi di scopo o parafiscali proviene dalla stessa Commissione Europea, nell'ambito del *Quarto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione Europea nel settore manifatturiero ed in taluni altri settori*, Bruxelles, 1995, punto 26.

destinata al finanziamento di particolari settori ³²⁰. In caso contrario, ossia quando un tributo è selettivo, diventa “ *una condizione, un elemento dell’aiuto stesso, tale da rendere impossibile, per la Commissione Europea, di separare l’aiuto dal modo in cui esso è finanziato* ” ³²¹.

Tale considerazione è, a mio avviso, particolarmente importante, considerato che, in passato, si riteneva che, l’incompatibilità comunitaria dei c.d. tributi di scopo derivasse, oltre che dal loro vincolo di destinazione ³²², anche dalla platea dei soggetti passivi a cui essi erano rivolti e, quindi, dal carattere della parafiscalità. In queste ipotesi, veniva quindi riconosciuta la facoltà della Commissione di poter intervenire, oltre che sul vincolo di destinazione, anche modificando la disciplina del tributo stesso e ridefinendo la platea dei soggetti passivi a cui esso era rivolto. Ritengo tuttavia di condividere l’opinione espressa dalla Dottrina ³²³, secondo cui, “ *l’illegittimità della disciplina dei tributi di scopo dipenda solo dal vincolo di destinazione, mentre non risulta violata alcuna riserva di competenza dalla istituzione, in sé, di un determinato tributo, almeno con riferimento alla disciplina degli aiuti di Stato, potendo, sotto altro profilo, il carattere della “ parafiscalità ” entrare in contrasto con il divieto di non discriminazione* ”.

³²⁰ In particolare, l’incompatibilità con il diritto comunitario si verifica tutte le volte in cui il vincolo di destinazione del gettito di un tributo costituisca una deroga al principio di unità del bilancio, secondo cui tutte le entrate tributarie devono finanziare, in modo indistinto, tutte le spese del bilancio.

³²¹ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 16 dicembre 1992, causa C – 17/91, *Georges Lornoy en Zonen NV e a. c. Stato Belga*; Corte di Giustizia CE, sentenza 25 giugno 1970, causa C – 47/69, *Governo della Repubblica Francese c. Commissione delle Comunità europee*.

³²² Nel caso in cui il vincolo di scopo di un tributo venisse considerato selettivo, alla Commissione Europea è riconosciuta la possibilità di intervenire dichiarando l’incompatibilità del tributo ovvero imponendo che il vincolo di destinazione venga modificato in modo tale da perdere la sua intrinseca selettività.

³²³ Cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, relazione al Convegno di Studi “ L’applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione ”, *cit.*, pag. 343

5. L'introduzione di un criterio giuridico di differenziazione tra aiuti fiscali e misure generali: il principio di capacità contributiva.

Nonostante sia possibile individuare, almeno teoricamente, gli istituti del diritto tributario suscettibili di violare il divieto di aiuti di Stato, in concreto, le problematiche che emergono sono molteplici.

La maggior parte di queste possono ricondursi alla mancanza di un'univoca definizione di aiuti di Stato applicabile nella materia fiscale.

Per ovviare a tali difficoltà di ordine pratico, si tende spesso volte a distinguere le misure fiscali vietate da quelle di carattere generale, e quindi compatibili, sulla base di criteri eminentemente economici. Ma, in realtà, la soluzione migliore sarebbe quella di individuare, per gli aiuti fiscali, un metro di giudizio che tenga conto, non solo della componente economica dell'uguaglianza tra le imprese ma, soprattutto, di quella giuridica.

Tale termine di paragone potrebbe essere rappresentato solo dal principio di capacità contributiva che, non solo è presente in tutti gli ordinamenti giuridici nazionali, ma è anche strettamente correlato al principio di uguaglianza a cui tutti gli ordinamenti giuridici dovrebbero anelare.

Per affrontare più dettagliatamente i termini della questione, si ritiene necessario fornire dei chiarimenti sullo stesso principio della capacità contributiva, indicando espressamente cosa debba intendersi quando si utilizza la suddetta espressione.

E' ormai noto che, nel nostro ordinamento giuridico, il principio della capacità contributiva è sancito espressamente dall'art. 53 della Costituzione ed esso costituisce uno dei principi cardine di rango costituzionale.

Quando si fa riferimento alla " capacità contributiva " di un soggetto, non si suole intendere la sua mera forza economica, bensì la sua attitudine a concorrere alle spese pubbliche. Quindi, il concetto di capacità come « *attitudine a* », presuppone un giudizio, una valutazione, sulla idoneità della forza economica a raggiungere il fine, che le è stato prefissato, ossia di « concorso alle spese pubbliche »³²⁴.

Inoltre, è ovvio che, i soggetti che versino nelle medesime condizioni, disponendo della stessa capacità alla contribuzione, debbano essere sottoposti ad uguale

³²⁴ In tal senso si esprimono F. MOSCHETTI, R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali, Digesto IV Edizione, Disc. Priv. Sez. Comm.*, cit., pag. 66 e seguenti.

trattamento circa la loro idoneità al sostenimento delle spese pubbliche, nel rispetto del principio di uguaglianza previsto dall'art. 3 della Costituzione³²⁵.

Sempre in merito al principio della capacità contributiva, nel corso degli anni si sono formate due diverse correnti di pensiero. Una di queste era volta a riconoscere una certa rilevanza anche ad altri principi di rango costituzionale che, a seconda delle circostanze, potevano a volte attenuare la capacità contributiva di un soggetto, altre volte derogarla. In entrambi i casi, si attuava un prelievo impositivo inferiore a quello che si sarebbe verificato ove tali principi costituzionali non fossero stati presi in considerazione.

Nello specifico, una parte della Dottrina³²⁶ sosteneva che, un trattamento fiscale di favore “ *può (e per essere legittimo, deve) trovare giustificazione in una capacità contributiva mancante o attenuata e ... questa può emergere da un'interpretazione in cui l'art. 53 non sia considerato isolatamente, ma in coerenza con valutazioni ed indirizzi contenuti in altre norme costituzionali* ” .

Secondo una diversa impostazione dottrinarie³²⁷, i valori di rango costituzionale, che giustificano una riduzione della imposizione in capo ad un soggetto, sono considerati come limiti esterni al sistema tributario di riferimento e, pertanto, non rientrano tra i principi informatori e basilari dello stesso.

Quindi, nella prima ipotesi, la misura fiscale introdotta non può essere considerata come aiuto vietato, dato che essa risulta armonizzata con i principi informatori o basilari del sistema tributario di riferimento.

Nella seconda ipotesi, invece, la misura fiscale, anche se legittima perché disposta nel rispetto di principi di rango costituzionale, rappresenta una deroga al sistema tributario ed è, per questo, considerata come aiuto di Stato vietato.

Ritengo doveroso effettuare un'ultima considerazione in riferimento a quanto sopra esposto. Anche se, nella prima ipotesi, la misura fiscale trova una sua giustificazione in principi costituzionali interni al sistema tributario di riferimento, questo atteggiamento potrebbe causare un sostanziale svuotamento della valenza percettiva delle norme comunitarie sugli aiuti alle imprese. Si finirebbe, infatti,

³²⁵ Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, Cedam, 1997, pag. 147.

³²⁶ Cfr. F. MOSCHETTI, R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali, Digesto IV Edizione, Disc. Priv. Sez. Comm.*, cit., pag. 66 e seguenti.

³²⁷ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2002, pag. 54.

con l'autorizzare qualsiasi intervento agevolativo per le imprese, giustificato dal perseguimento di interessi sociali costituzionalmente tutelati. Questo rappresenta un vistoso limite della tesi poc'anzi esposta e quello che ne emerge è la necessità di “ *considerare il principio della capacità contributiva al centro del sistema tributario, come principio informatore e basilare dello stesso, differentemente dagli altri valori extra tributari, comunque anch'essi rilevanti e fonti di altrettanti motivi di deroga alla sua valenza interpretativa* ”³²⁸.

6. Recupero di aiuti fiscali incompatibili e possibile contrasto con il giudicato nazionale.

La revoca degli aiuti di Stato comporta notevoli problemi interpretativi. Le maggiori difficoltà emergono nei casi in cui il recupero dell'aiuto, disposto dalle istituzioni comunitarie, si ponga in contrasto con un giudicato nazionale che, non tenendo conto della decisione di incompatibilità dell'aiuto emessa dagli organi comunitari, abbia riconosciuto il diritto del beneficiario alla sua erogazione.

Nella fattispecie, il giudicato assume la configurazione di “ *giudicato anticomunitario* ”, in quanto si pone in netta contrapposizione con una decisione emessa da un organo comunitario quale la Commissione Europea.

Poste tali premesse, si ritiene opportuno dedicare qualche riflessione al concetto stesso di giudicato.

Penso risulti ormai chiaro che, quando si parla di “ giudicato ”, si suole intendere, usando la citazione di autorevole Dottrina³²⁹, “ *la fine di un processo attraverso l'emanazione di un giudizio, che ne rappresenta la definitiva conclusione* ”.

Nel nostro ordinamento giuridico, il principio dell'autorità di cosa giudicata è sancito dall'art. 2909 del codice civile, secondo cui, “ *L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa* ”.

³²⁸ In tal senso si è espresso P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, cit., pag. 1074 e seguenti.

³²⁹ Nei suddetti termini si esprime C. GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di Giustizia europea*, nota a Corte di Giustizia UE, sentenza 3 settembre 2009, causa C – 2/08, *Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, in *Corriere Tributario* n. 5, 2010, pag. 330.

Quindi, a livello processuale, il giudicato preclude nuovi processi relativamente a controversie sulle quali un altro organo giurisdizionale si sia già pronunciato in via definitiva. Si tratta di un principio di notevole importanza in quanto costituisce un'espressione fondamentale della certezza del diritto, permettendo di realizzare nel contempo, sia la stabilità dei rapporti giuridici, sia la buona amministrazione della giustizia. Si aggiunge che, secondo gli orientamenti formatisi nell'ambito della più nota giurisprudenza³³⁰, il principio di cosa giudicata si estende e copre non solo il *dedotto*, intendendo con questa espressione tutte le questioni di fatto e di diritto che siano state effettivamente discusse e decise e che, in buona sostanza, abbiano costituito l'oggetto della pronuncia, ma anche il *deducibile*. Con quest'ultima espressione si è soliti intendere, invece, tutte quelle ragioni non dedotte in giudizio, costituenti un antecedente logico necessario della pronuncia, tali da impedire l'introduzione di una nuova controversia avente lo stesso oggetto ed eccependo nuove ragioni che avrebbero potuto essere fatte valere già nel primo giudizio³³¹.

Passiamo ora ad analizzare il *giudicato anticomunitario*.

La questione di maggiore interesse è quella della sua resistenza o meno nell'ambito dei confini nazionali, una volta appurata la sua incompatibilità con le norme comunitarie.

Dall'analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia³³², risulta innegabile che, questa abbia sempre ammesso e difeso il principio di autorità di cosa giudicata nelle ipotesi di autonomia procedimentale degli Stati³³³.

³³⁰ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S. p. a.*, punti 15 e 16, in cui si fa espresso riferimento all'interpretazione dell'art. 2909 c.c. fornita dal Consiglio di Stato nell'ordinanza di rinvio.

³³¹ Per una esauriente analisi dei concetti di *dedotto* e *deducibile* e della loro concreta interpretazione cfr. il commento espresso da P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, nota a Corte di Giustizia CE, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S. p. a.*, cit., in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2007, pag. 1592. Tra le sue riflessioni, riferendosi alle parole di E. REDENTI, *Diritto processuale civile*, II ediz., Giuffrè, Milano, 1957, I, pag. 67, l'Autore evidenzia il fatto che l'esperimento giudiziale non può rinnovarsi e, quindi, formatosi il giudicato, “ non si potrà più tentare di infirmarlo, nemmeno adducendo di aver scoperte delle nuove ragioni, dei nuovi dati di fatto, delle nuove eccezioni o delle nuove repliche. Per ciò si suol dire che il giudicato assorbe e copre il dedotto e il deducibile ”.

³³² Le pronunce della Corte di Giustizia volte a sancire l'intangibilità del giudicato nazionale anticomunitario sono numerose e diverse. Tra queste si annoverano quelle qui di seguito annotate: Corte di Giustizia CE, sentenza 1° giugno 1999, causa C – 126/97, *Eco Swiss c. Benetton*

Il principio dell'autonomia procedimentale, che discende direttamente dalle disposizioni di cui all'art. 10 del Trattato CE ³³⁴, assolve a due importanti funzioni ³³⁵:

- individuare i procedimenti ed i processi preposti, all'interno degli Stati, a dare attuazione al diritto comunitario ³³⁶;
- indicare alcune regole, che questi ultimi devono seguire, per giungere al risultato di rendere “ effettive ” le norme europee ³³⁷.

International NV; Corte di Giustizia CE, sentenza 30 settembre 2003, causa C – 224/01, *Gerhard Köbler c. Republik Österreich*; Corte di Giustizia CE, sentenza 9 dicembre 2003, causa C – 129/00, *Commissione c. Italia*; Corte di Giustizia CE, sentenza 16 marzo 2006, causa C – 234/04, *Rosmarie Kapferer c. Schlank & Schick GmbH*.

³³³ Il principio dell'autonomia procedimentale costituisce il fulcro di una importante pronuncia della giurisprudenza comunitaria, ossia: Corte di Giustizia CE, Sez. II, del 3 settembre 2009, causa C – 2/08, *Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, cit.

³³⁴ Il principio previsto dall'art. 10 del Trattato CE non si applica per tutte le materie e le discipline la cui attuazione è riservata alla Comunità Europea. Diversamente, esso è stato previsto per tutte le ipotesi in cui non esista una disciplina comunitaria finalizzata a dare attuazione, amministrativa o giudiziaria, alle disposizioni del diritto europeo. Testualmente, l'art. 10 del Trattato CE recita quanto segue: “ *gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale o particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente Trattato ovvero determinate dagli atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti. Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del Trattato* ”. La presente disposizione è stata applicata, nel tempo, secondo un'accezione statica, ossia inerente alle modalità di ingresso delle norme comunitarie negli ordinamenti giuridici nazionali, e, al contempo, dinamica, ossia relativa ai principi che, all'interno degli Stati, sono volti a regolare il riconoscimento delle norme e dei diritti comunitari a livello amministrativo nonché giudiziale.

³³⁵ Le funzioni alle quali si fa riferimento sono assolte da due fondamentali principi, che costituiscono i corollari del principio dell'autonomia procedimentale degli Stati, quale quello dell'*equivalenza*, e quello dell'*effettività in senso stretto*.

³³⁶ Il principio in questione è quello dell'*equivalenza*. Esso si applica in tutte le ipotesi in cui non sia prevista una disciplina o delle competenze comunitarie specifiche sull'argomento. Si realizza attraverso l'utilizzo, in ambito comunitario, di una disciplina equivalente a quella prevista dalle disposizioni interne per fattispecie simili.

³³⁷ Per quanto riguarda il principio dell'*effettività in senso stretto*, il campo di applicazione è sostanzialmente lo stesso di quello del principio di equivalenza. L'unica differenza, se si può così definire, è quella di raggiungere in modo più concreto, e soprattutto immediato, il proprio fine, cioè rendere “ effettivo ” il diritto europeo negli ordinamenti giuridici degli Stati. La diretta conseguenza del suddetto principio consiste nella disapplicazione o rimozione di tutte le norme procedurali o processuali interne che impediscano, ovvero rendano eccessivamente onerosa, l'applicazione del diritto comunitario. Una disposizione di diritto nazionale che limiti l'applicazione del diritto comunitario, per risultare compatibile, deve rappresentare l'espressione di interessi generali, quali la certezza del diritto, il diritto di difesa e il regolare svolgimento del procedimento. In caso contrario, essa dovrà essere tempestivamente rimossa ovvero non applicata nell'ordinamento giuridico nazionale.

Ne consegue che, le modalità e i termini di superamento di un giudicato contrario alle disposizioni comunitarie, debbono ricercarsi, necessariamente e senza eccezione alcuna, nell'ambito della disciplina nazionale.

Quindi, se gli Stati prevedono le modalità, nonché i termini e i procedimenti di superamento del giudicato nazionale non conforme al diritto, gli stessi potranno applicarsi, nel rispetto del principio di equivalenza, anche a quello anticomunitario. Diversamente, in mancanza di espresse previsioni normative, il giudicato non potrà essere rimosso³³⁸.

Di particolare complessità risulta essere la situazione in cui, nell'ambito dell'ordinamento giuridico di uno Stato, si ravvisi la presenza di una sentenza, emessa dagli organi giurisdizionali interni e passata in giudicato³³⁹, che costituisca un ostacolo al recupero di un aiuto fiscale, dichiarato incompatibile da parte della Commissione Europea.

Si tratta di una fattispecie, tanto complessa quanto particolare, in quanto non rientrante nelle ipotesi di autonomia procedimentale degli Stati. Quindi, al fine di superare i limiti imposti dalla presenza di un giudicato nazionale, non è sufficiente che ne siano indicate esplicitamente le modalità nell'ambito della disciplina nazionale, così come avviene nelle ordinarie ipotesi in cui trovi applicazione il principio dell'autonomia procedimentale.

La materia degli aiuti di Stato rientra nell'ambito della competenza esclusiva della Commissione Europea e solo questa è autorizzata a pronunciarsi sulla compatibilità comunitaria degli aiuti erogati, mentre il giudice nazionale non

³³⁸ Un orientamento in tal senso della Corte di Giustizia si evince dalle seguenti pronunce: Corte di Giustizia CE, sentenza 30 settembre 2003, causa C – 224/01, *Gerhard Köbler c. Republik Österreich*, cit.; Corte di Giustizia CE, sentenza 13 gennaio 2004, causa C – 453/00, *Kühne & Heitz NV c. Productschap voor Pluimvee en Eieren*; Corte di Giustizia CE, sentenza 16 marzo 2006, causa C – 234/04, *Rosmarie Kapferer c. Schlank & Schick GmbH*, cit.; Corte di Giustizia CE, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S. p. a*, cit.

³³⁹ Il giudicato si forma ogni qualvolta risultino non attivati ovvero esauriti gli ordinari strumenti attraverso i quali il giudizio reso avrebbe potuto risultare diversamente formulato e, quindi, si sarebbe potuti addvenire ad una differente conclusione. E' in tali termini che, nel nostro ordinamento giuridico, si è soliti riferirsi alla c.d. "relatività" del giudicato. Inoltre, proprio perché il giudicato nasce da un processo ed ogni processo ha i propri confini in ciò che ne forma l'oggetto e fra chi ne sono i soggetti che ne sono parte, i limiti oggettivi e soggettivi sono quanto di più naturale si possa immaginare, posto che ciò che diventa (relativamente) definitivo non può che essere quanto per l'appunto è stato definitivamente deciso fra questi soggetti e in relazione a quell'oggetto. Ne deriva che il valore del giudicato è strettamente correlato al processo in cui esso si è formato, oltre che ai propri limiti oggettivi e soggettivi, e che ogni ultrattività costituisce, in realtà, una negazione del giudicato stesso e del valore di relativa certezza che rappresenta.

dispone di alcun potere al riguardo e, di conseguenza, l'eventuale giudicato nazionale contrastante con le norme comunitarie non potrà costituire alcun ostacolo alla loro corretta applicazione. Un importante contributo è stato fornito dalla giurisprudenza comunitaria con il caso “ *Lucchini* ”³⁴⁰, ormai ritenuto esemplare, che, non solo ha evidenziato la possibilità di superamento del giudicato nazionale contrastante con l'ordine di recupero di un aiuto disposto dalla Commissione Europea, ma ha anche e soprattutto rilevato il conflitto di attribuzioni tra i giudici nazionali, da una parte, e la Commissione Europea, dall'altra.

6. 1. Il caso della società *Lucchini*.

La sentenza “ *Lucchini* ” ha rappresentato una svolta epocale nell'ambito della giurisprudenza comunitaria resa in materia di aiuti di Stato³⁴¹.

Protagonista della vicenda era una società operante nel settore della siderurgia, la *Lucchini S.p.a.*, che, nell'ambito degli interventi straordinari di recupero disposti per le imprese operanti nel Mezzogiorno³⁴², aveva presentato, nell'anno 1985, una richiesta di agevolazioni finanziarie al competente Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato (MICA)³⁴³. La presente richiesta di aiuti veniva giustamente notificata alla Commissione Europea al fine di ottenere la sua preventiva autorizzazione³⁴⁴.

³⁴⁰ Cfr. Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S. p. a.*, cit.

³⁴¹ La sentenza è stata emessa dalla Grande Sezione della Corte di Giustizia CE il 18 luglio 2007, causa C – 119/05, su rinvio pregiudiziale del Consiglio di Stato, reso con ordinanza del 22 ottobre 2004, pervenuta in cancelleria il 14 marzo 2005. Per il testo completo della sentenza, cfr. P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, nota a Corte di Giustizia CE, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S. p. a.*, cit., pagg. 1579 – 1591; e in *Rivista di diritto tributario* n. 6, 2008, pag. 149, con nota di V. NUCERA, *La tenuta del giudicato nazionale al banco di prova del contrasto con l'ordinamento comunitario*.

³⁴² Cfr. Legge n. 183 del 2 maggio 1976, in GURI n. 121 dell'8 maggio 1976.

³⁴³ La richiesta, presentata dalla *Lucchini S.p.a.* il 6 novembre 1985, consisteva nell'erogazione di un contributo in conto capitale e in conto interessi, finalizzati all'ammodernamento di taluni impianti siderurgici.

³⁴⁴ La notifica dell'aiuto alla Commissione Europea avveniva con lettera del 20 aprile 1988.

Nelle more della decisione, il Ministero aveva riconosciuto, a favore della richiedente, il diritto provvisorio all'erogazione del contributo, senza tuttavia erogarne materialmente le somme ³⁴⁵. Contestualmente, la Lucchini S.p.a. aveva intentato un'azione giudiziaria per ottenere l'erogazione delle somme richieste, conclusasi in suo favore sia in primo che in secondo grado ³⁴⁶. In mancanza di ricorso in Cassazione, la decisione d'appello passava in giudicato il 28 febbraio 1995 e veniva seguita da un decreto ingiuntivo finalizzato all'erogazione del contributo ³⁴⁷.

Dalla pronuncia in commento, è emersa chiaramente la totale incuranza, da parte delle autorità nazionali, della pronuncia di incompatibilità dell'aiuto emessa da parte della Commissione Europea con decisione 20 giugno 1990 ³⁴⁸, avverso la quale la società non aveva proposto alcun ricorso.

Si precisa tuttavia che, in seguito alla richiesta di revoca dell'agevolazione da parte della Commissione Europea, il ministero competente interveniva ordinando la restituzione di quanto erogato alla richiedente, maggiorato di interessi e tenuto conto della rivalutazione monetaria ³⁴⁹. Avendo presentato ricorso dinanzi al TAR del Lazio ³⁵⁰, la società Lucchini S.p.a. riusciva ad ottenere l'annullamento del

³⁴⁵ Il Ministero competente, all'approssimarsi della scadenza per la concessione dell'erogazione degli aiuti alla siderurgia previsti dal terzo codice (Decisione della Commissione del 27 novembre 1985, n. 3484/85/CECA, in G.U., L. 340, pag. 1), fissata al 31 dicembre dello stesso anno, concedeva l'erogazione provvisoria del contributo il 16 novembre 1988. L'importo richiesto in conto capitale veniva negato in quanto l'importo totale degli aiuti concesso avrebbe superato la soglia del 15 per cento prevista dal codice suddetto.

³⁴⁶ Le pronunce giurisprudenziali a cui ci si riferisce sono rispettivamente quella del 24 giugno 1991, emessa dal Tribunale civile e penale di Roma, e quella del 6 maggio 1994, emessa dalla Corte d'appello di Roma.

³⁴⁷ In particolare, alla richiesta di decreto ingiuntivo da parte della società, presentato il 20 novembre del 1995, faceva seguito il pignoramento di alcuni beni del Ministero (ossia autoveicoli di servizio) che, a tal punto, erogava gli aiuti, con decreto n. 17975 dell'8 marzo 1996, precisando tuttavia, che questi avrebbero potuto essere revocati, in tutto o in parte, in caso di decisioni negative da parte delle autorità comunitarie.

³⁴⁸ Trattasi della Decisione 90/555/CECA del 20 giugno 1990, pubblicata in G.U.C.E. il 14 giugno dello stesso anno, con cui tutti gli aiuti concessi alla Lucchini venivano dichiarati incompatibili, in quanto non ricorrevano i presupposti per la concessione delle deroghe di cui all'art. 3 del terzo codice, di seguito riportato: " *Ai sensi dell'art. 3 del terzo codice, la Commissione poteva, in particolare, autorizzare aiuti generali a favore dell'adattamento degli impianti alle nuove disposizioni di legge in materia di tutela dell'ambiente. L'ammontare degli aiuti concessi non poteva superare il 15 per cento in equivalente sovvenzione al netto delle spese d'investimento* ".

³⁴⁹ La revoca dell'aiuto da parte del MICA avveniva con decreto n. 20357 del 20 settembre 1996, conformandosi alla nota della Commissione Europea del 16 settembre 1996, n. 5259.

³⁵⁰ Il ricorso veniva presentato dalla Lucchini S.p.a. dinanzi al TAR del Lazio il 16 novembre del 1996, avverso il decreto n. 20537 del 20 settembre dello stesso anno, con cui il MICA revocava il precedente decreto n. 7975 dell'8 marzo con il quale erano stati erogati gli aiuti in favore della

provvedimento ablatorio a suo sfavore, adducendo quale motivazione la presenza di una sentenza passata in giudicato, quella della Corte d'appello di Roma appunto, che le aveva riconosciuto il diritto alla erogazione dell'agevolazione. Il Ministero, di tutta risposta, impugnava la decisione dinanzi al Consiglio di Stato il 2 novembre del 1999, evidenziando il contrasto tra quanto statuito dalla sentenza nazionale passata in giudicato e le norme comunitarie immediatamente applicabili, tra cui in particolare il terzo codice sugli aiuti alla siderurgia ma soprattutto la decisione della Commissione 90/555, rilevando che dovessero essere quest'ultime a prevalere e non il contrario. Il Consiglio di Stato, a tal punto, data l'evidente contrapposizione tra le norme di diritto nazionale e di diritto comunitario, sottoponeva la relativa questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia, affinché risolvesse la problematica ³⁵¹.

La vicenda si concludeva con la dichiarazione di incompatibilità degli aiuti da parte della Corte di Giustizia Europea. Nello specifico, la Corte statuiva che: “ *il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 c.c. italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva* ”.

Lucchini, richiedendo, pertanto, la restituzione delle somme erogate in precedenza. Il TAR accoglieva il ricorso presentato dalla società Lucchini, in quanto riteneva che il potere dell'autorità amministrativa di rimuovere i propri atti affetti da vizi di legittimità o di merito incontrasse, nel caso di specie, un limite nella presenza di una sentenza passata in giudicato.

³⁵¹ In realtà, le questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte di Giustizia erano le due seguenti:

“ 1) *Se, in forza del principio del primato del diritto comunitario immediatamente applicabile, costituito nella specie [dal terzo codice], dalla decisione [90/555], nonché dalla [nota] n. 5259 ... di intimazione del recupero dell'aiuto – atti tutti alla stregua dei quali è stato adottato l'atto di recupero impugnato nel presente processo (ossia il decreto n. 20357 ...) – sia giuridicamente possibile e doveroso il recupero dell'aiuto da parte dell'amministrazione interna nei confronti di un privato beneficiario, nonostante la formazione di un giudicato civile affermativo dell'obbligo incondizionato di pagamento dell'aiuto medesimo.*

2) *Ovvero se, stante il pacifico principio secondo il quale la decisione sul recupero dell'aiuto è regolata dal diritto comunitario ma la sua attuazione ed il relativo procedimento di recupero, in assenza di disposizioni comunitarie in materia, è retta dal diritto nazionale (principio sul quale cfr. Corte di Giustizia 21 settembre 1983 in causa 205 – 215/82 Deutsche Milchöontor [e a.]), il procedimento di recupero non divenga giuridicamente impossibile in forza di una concreta decisione giudiziaria, passata in cosa giudicata (art. 2909 del codice civile) che fa stato fra privato ed amministrazione ed obbliga l'amministrazione a conformarvisi ”.*

La sentenza “ *Lucchini* ” rappresentava, quindi, una novità assoluta in ambito europeo in quanto, per la prima volta, si era giunti a disapplicare un giudicato nazionale per affermare la prevalenza e la sovranità delle norme del diritto comunitario.

La sentenza ha avuto, senza alcun dubbio, e come definita da vari commentatori ³⁵², una portata “ *dirompente* ”, nell’ambito della quale la Corte di Giustizia ha evidenziato alcuni particolari e fondamentali aspetti.

In primis, la Corte ha inteso chiarire il ruolo dei giudici nazionali nell’ambito della materia degli aiuti di Stato, sottolineando come essi siano ritenuti competenti a pronunciarsi direttamente sulla nozione di aiuto, solo al fine di valutare se un provvedimento concesso senza seguire la procedura di controllo preventivo, debba esservi in realtà soggetto. Diversamente, i giudici nazionali non sono in alcun caso autorizzati a pronunciarsi sulla compatibilità o meno di un aiuto, la cui competenza spetta solo ed esclusivamente alla Commissione Europea, sotto il controllo dei giudici comunitari ³⁵³.

In secondo luogo, la Corte ha evidenziato che, una decisione emanata dalla Commissione, se non tempestivamente impugnata nei termini e con le modalità di cui all’art. 230, quinto comma, CE, diventa definitiva, a tutti gli effetti, per il soggetto al quale essa è rivolta. Quindi, in presenza di norma nazionale contrastante, il giudice interno è tenuto a rimuoverla ovvero disapplicarla dall’ordinamento giuridico.

Infine, ma non di certo per ordine di importanza, la Corte ha sottolineato come le norme che dispongono il recupero di un aiuto, dichiarato, con decisione definitiva, incompatibile con il mercato europeo, producono effetti immediati negli

³⁵² L’aggettivo viene utilizzato più volte in vari scritti di diversi Autori. Al riguardo cfr. P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, nota a Corte di Giustizia CE, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell’industria, del commercio e dell’artigianato c. Lucchini S. p. a.*, cit.; V. NUCERA, *La tenuta del giudicato nazionale al banco di prova del contrasto con l’ordinamento comunitario*, cit., pag. 149; C. CONSOLO, *Il primato del diritto comunitario può spingersi fino ad intaccare la “ferrea” forza del giudicato sostanziale?*, in *Corriere Giuridico* n. 9, 2007; G. PETRILLO, *Il caso “Lucchini” : il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3, 2008, pag. 413 e seguenti; F. FRADEANI, *La sentenza “Lucchini” : il giudicato nazionale alla prova della Corte di Giustizia CE*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* n. 1, 2008.

³⁵³ Dopo aver ribadito l’impossibilità dei giudici nazionali a pronunciarsi sull’invalidità di un atto comunitario, la Corte di Giustizia, al punto 59 della pronuncia, ha affermato che, in caso contrario, si sarebbe *impedita l’applicazione del diritto comunitario*, rendendo di fatto impossibile il recupero dell’aiuto.

ordinamenti giuridici degli Stati membri e, quindi, non possono incontrare ostacoli nella loro diretta applicazione, fatta eccezione per i casi di impedimento assoluto³⁵⁴, dei quali il giudicato nazionale non fa parte.

In conclusione, a parere della Corte, la materia degli aiuti di Stato, che costituisce l'oggetto della pronuncia in commento, non rientra tra le ipotesi di autonomia procedimentale degli Stati, dove, altrimenti, il superamento del giudicato nazionale contrastante con le disposizioni comunitarie sarebbe stato possibile solo se e nei casi espressamente previsti dalla normativa nazionale, ma si colloca tra le materie riservate alla Commissione Europea.

Ne consegue che, nella fattispecie analizzata, si è venuto a creare un vero e proprio conflitto di attribuzioni, essendosi i giudici nazionali pronunciati su una materia non rientrante nelle proprie competenze ed andando ad invadere, in sostanza, il campo di applicazione di un altro organo decisivo, quale la Commissione Europea³⁵⁵.

In ogni caso, la sentenza *Lucchini* ha costituito un importante precedente applicabile a tutte le fattispecie in cui una norma o disciplina nazionale incroci una materia di competenza esclusiva della Unione Europea³⁵⁶. In particolare, in ambito tributario, l'effetto prodotto dal caso “*Lucchini*” potrebbe travolgere ogni altra successiva sentenza emessa in materia di agevolazioni, qualora gli organi comunitari dovessero ritenere che queste rientrino nell'ambito della materia degli aiuti di Stato. In definitiva, la sentenza *Lucchini* ha di certo contribuito ad un graduale processo di crollo del giudicato nazionale, nei casi in cui esso non abbia tenuto conto ovvero abbia mal applicato le norme comunitarie.

Ciò non vuol dire che il giudicato nazionale, previsto dall'art. 2909 del codice civile, non disponga più di alcun valore ovvero che non possa più essere

³⁵⁴ Per non essere sottoposti all'obbligo di recupero di un aiuto incompatibile, gli Stati sono tenuti a dimostrare l'esistenza di circostanze imprevedute ed imprevedibili, in presenza delle quali il recupero diventi impossibile.

³⁵⁵ Cfr. R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, nota a Corte di Giustizia CE, Sez. II, sentenza 3 settembre 2009, causa C – 2/08, *Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, cit., in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2009, pag. 1862.

³⁵⁶ Una importante assonanza potrebbe rinvenirsi con l'ordinamento degli Stati Uniti dove il giudicato di una corte statale non vincola quello della corte federale, nel caso in cui questa sia dotata di *exclusive jurisdiction* sulla materia oggetto del giudicato statale.

applicato, ma, soltanto, che gli effetti da esso prodotti dipenderanno dalle diverse fattispecie ad oggetto, da valutare caso per caso ³⁵⁷.

6. 2. Riferimenti alle sentenze *Köbler, Kühne & Heitz e Kapferer*.

La Corte di Giustizia europea, ancor prima della sentenza “ *Lucchini* ”, si era già pronunciata sul tema del giudicato nazionale soffermandosi, in modo particolare, sugli effetti da esso derivanti qualora venisse riscontrato un contrasto con le norme del diritto comunitario.

Le pronunce giurisprudenziali a cui si intende far riferimento, così come il caso *Lucchini*, evidenziano un sostanziale tentativo di superamento del giudicato nazionale anticomunitario. Ma, a differenza della sentenza *Lucchini*, dove il principio dell'autorità di cosa giudicata viene disapplicato a favore delle norme comunitarie, volte a sancire il recupero di un aiuto di Stato incompatibile, rientrando la materia degli aiuti di Stato nell'ambito delle competenze esclusive dell'Unione Europea, nelle precedenti sentenze emesse dalla Corte di Giustizia, il giudicato nazionale, contrario alle norme comunitarie, viene rimosso, nel rispetto del principio dell'autonomia procedimentale, solo al verificarsi di determinate condizioni.

Volendo entrare più nel dettaglio della questione, le prime due sentenze sulle quali si intende soffermarsi, ossia *Kühne & Heitz* ³⁵⁸ e *Kapferer* ³⁵⁹, riguardano delle fattispecie simili tra di loro, ed entrambe focalizzano la loro attenzione sulla necessità di riconoscere l'esistenza di un obbligo, rispettivamente in capo all'Amministrazione o al giudice nazionale, di emettere, su richiesta del soggetto interessato, un atto amministrativo o una sentenza, in grado di superare un precedente giudicato anticomunitario, al fine di riallineare la decisione nazionale

³⁵⁷ Cfr. P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, nota a Corte di Giustizia CE, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S. p. a., cit.*, pag. 1597.

³⁵⁸ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 13 gennaio 2004, causa C – 453/00, *Kühne & Heitz NV c. Productschap voor Pluimvee en Eieren*, cit.

³⁵⁹ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 16 marzo 2006, causa C – 234/04, *Rosmarie Kapferer c. Schlank & Schick GmbH*, cit.

al sistema europeo ³⁶⁰. Tale potere viene infine riconosciuto dagli organi giurisprudenziali europei, nel rispetto del principio di autonomia procedimentale, solo al verificarsi di determinate condizioni ³⁶¹. Ne consegue che, in mancanza della previsione, negli ordinamenti degli Stati, di un potere di riesame della decisione amministrativa o giudiziaria, l'eventuale giudicato anticomunitario non potrà essere rimosso.

Le due sentenze esaminate si differenziano di molto dalla sentenza *Lucchini*, dato che, in quest'ultima, il principio dell'autonomia procedimentale non opera, ma la materia oggetto della pronuncia rientra tra quelle di competenza esclusiva dell'ordinamento comunitario.

Infine, ritenendo opportuno porre qualche cenno alla possibilità di superamento di un giudicato comunitario da parte del potere giudiziario, si evidenzia che la sentenza *Kapferer* statuisce quanto segue: “ *il diritto comunitario non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne allo scopo di riesaminare ed annullare una decisione passata in giudicato, qualora risulti che questa viola il diritto comunitario* ” ³⁶².

³⁶⁰ Per quanto concerne la possibilità di riesaminare in via amministrativa delle decisioni contrarie alle norme comunitarie, la Corte di Giustizia europea si era espressa al riguardo sin dagli anni sessanta del secolo scorso. Tra le varie pronunce che si annoverano nella presente fattispecie, e che statuivano l'obbligo da parte di ogni Amministrazione di applicare le norme comunitarie utilizzando i poteri di cui esse sono dotate secondo i sistemi giuridici nazionali, è possibile indicare le seguenti: Corte di giustizia CE, sentenza 12 giugno 1957, causa C – 7/56, C – 3/57 e C – 7/57, *Algera*; Corte di giustizia CE, sentenza 13 gennaio 2004, causa C – 453/00, *Kühne & Heitz*; Corte di giustizia CE, sentenza 7 gennaio 2004, causa C – 201/02, *Delma Wells*; Corte di giustizia CE, sentenza 19 settembre 2006, causa C – 392/04 e C – 422/04, *Arcor*.

³⁶¹ Per quanto riguarda il potere, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di intervenire su un giudicato nazionale al fine di adeguarsi alle norme di diritto comunitario, la sentenza *Kühne & Heitz* asseriva che, il diritto comunitario non esige che un organo amministrativo sia in linea di principio obbligato a riesaminare una decisione amministrativa, che ha acquisito carattere definitivo. Tuttavia “ *il principio di cooperazione, derivante dall'art. 10 del Trattato, impone ad un organo amministrativo, investito di una richiesta in tal senso, di riesaminare una decisione amministrativa definitiva per tener conto dell'interpretazione comunitaria* ”, qualora ricorrano quattro condizioni:

1. riconoscimento del potere di ritornare su tale decisione, all'interno dello Stato Membro;
2. circostanza che la decisione sia divenuta definitiva, a seguito di una sentenza che statuisce in ultima istanza;
3. erroneità della sentenza, secondo il diritto comunitario;
4. immediata attivazione del destinatario dell'atto viziato presso l'Amministrazione competente.

³⁶² Cfr, Corte di Giustizia CE, sentenza 16 marzo 2006, causa C – 234/04, *Rosmarie Kapferer c. Schlank & Schick GmbH*, cit., pag. 2585.

In definitiva, dalle pronunce analizzate, emerge che, in realtà, dovrebbe essere esclusivamente il principio di equivalenza ad indicare le modalità ed i termini di superamento di un giudicato contrastante con le disposizioni comunitarie, sia a livello procedimentale che a livello processuale.

La Corte di Giustizia Europea si è soffermata sull'importanza del principio dell'autorità di cosa giudicata nell'ambito di una sua ulteriore pronuncia giurisprudenziale, la sentenza *Köbler*³⁶³, che risulta importante per tre particolari motivi:

1. conferma l'orientamento della Corte di Giustizia volto a sancire la *resistenza del giudicato anticomunitario* nel rispetto del principio di equivalenza;
2. riconosce una sorta di tutela nei casi di resistenza del giudicato anticomunitario, consistente in una forma di risarcimento dei danni subiti³⁶⁴, seppur precisando che trattasi di una forma di tutela ben diversa da quella che si otterrebbe con la definitiva rimozione del giudicato anticomunitario³⁶⁵;
3. sancisce il principio di responsabilità dei giudici nazionali, rei di non aver applicato ovvero di aver mal applicato il diritto comunitario³⁶⁶.

³⁶³ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 30 settembre 2003, causa C – 224/01, *Gerhard Köbler c. Republik Österreich*, cit.

³⁶⁴ Cfr. anche Corte di Giustizia CE, sentenza 19 novembre 1991, cause riunite C – 6/90 e C – 9/90, *Francovich e Bonifaci c. Repubblica Italiana*, dove, per la prima volta si è affermato che, anche nei casi in cui la norma comunitaria non sia direttamente applicabile in ordine al suo contenuto, può essere ammessa, ove ne ricorrano gli specifici presupposti, un'altra forma di tutela (quella risarcitoria), sempre discendente dall'ordinamento comunitario.

³⁶⁵ Sul punto si veda il paragrafo 39 della sentenza “ *Köbler* ”, che dispone quanto segue: “ *il riconoscimento del principio della responsabilità dello Stato per la decisione di un organo giurisdizionale di ultimo grado non ha di per sé come conseguenza di rimettere in discussione l'autorità della cosa definitivamente giudicata di una tale decisione. Un procedimento inteso a far dichiarare la responsabilità dello Stato non ha lo stesso oggetto e non implica necessariamente le stesse parti del procedimento che ha dato luogo alla decisione che ha acquisito l'autorità della cosa definitivamente giudicata. Infatti il ricorrente in un'azione per la responsabilità verso lo Stato ottiene in caso di successo la condanna di quest'ultimo a risarcire il danno subito, ma non necessariamente che sia rimessa in discussione l'autorità della cosa definitivamente giudicata della decisione giurisdizionale che ha causato il danno. In ogni caso, il principio della responsabilità dello Stato inerente all'ordinamento giuridico comunitario richiede un tale risarcimento, ma non la revisione della decisione giurisdizionale che ha causato il danno* ”.

³⁶⁶ Sulla responsabilità da illecito comunitario dei giudici nazionali si veda Corte di Giustizia CE, sentenza 13 giugno 2006, causa C – 173/03, *Traghetti del Mediterraneo Spa, in liquidazione c. Repubblica Italiana*. In linea generale, ogni giudice nazionale è tenuto ad applicare in modo corretto il diritto comunitario ed è responsabile dei danni cagionati nell'esercizio delle proprie

6. 3. La sentenza *Olimpiclub*: l’affermazione della sovranità europea e i limiti esterni al giudicato (la c.d. *ultrattività*).

Per poter completare l’analisi sinora svolta in merito ai rapporti intercorrenti tra un giudicato nazionale e le norme comunitarie con esso contrastanti, merita una seppur sintetica riflessione una ulteriore pronuncia della Corte di Giustizia Europea, meglio nota come sentenza “ *Olimpiclub* ”³⁶⁷.

In sintesi, la questione oggetto della pronuncia aveva avuto origine da una verifica fiscale, operata da parte dell’Agenzia delle Entrate nell’anno 1992, nei confronti della società *Olimpiclub S.r.l.*, il cui oggetto sociale comprendeva la costruzione e la gestione di attrezzature sportive.

Nell’ambito di tale verifica, alla società *Olimpiclub*, veniva contestata la stipulazione di un contratto di comodato con un’associazione sportiva, effettuata per soli scopi elusivi e di sottrazione al pagamento delle imposte e, nel caso specifico, dell’Iva³⁶⁸.

Al termine del controllo effettuato, l’Agenzia delle Entrate richiedeva alla società il pagamento dell’Iva, non effettuato, relativo alle annualità 1988 – 1991.

Avverso gli avvisi di rettifica dell’imposta dovuta, la società presentava ricorso, che veniva accolto, prima dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale e dopo dinanzi a quella regionale del Lazio, evidenziando che l’Amministrazione Finanziaria non aveva dimostrato il carattere fraudolento del comodato. L’Amministrazione Finanziaria, dal canto suo, presentava appello dinanzi alla Corte di Cassazione, mentre la *Olimpiclub S.r.l.*, nel frattempo fallita, si opponeva

funzioni, secondo quanto statuito dall’art. 10 del Trattato CE. Tuttavia, tale responsabilità sorge solo nei casi in cui si riscontri una norma comunitaria volta ad attribuire dei diritti, si ponga in essere una violazione grave e manifesta e, allo stesso tempo, sussista un nesso di causalità tra il danno provocato e la violazione compiuta.

³⁶⁷ Trattasi della sentenza emessa dalla Corte di Giustizia CE, Sez. II, il 3 settembre 2009, causa C – 2/08, *Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, su rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione, resa con ordinanza n. 26996 del 21 dicembre 2007.

³⁶⁸ In particolare, il contratto di comodato era stato stipulato, il 27 dicembre 1985, tra la società *Olimpiclub S.r.l.*, proprietaria di attrezzature sportive ubicate su un territorio demaniale, e l’associazione polisportiva omonima, costituita per la maggioranza dai detentori delle quote della stessa società, per mezzo del quale veniva riconosciuta all’associazione la possibilità di utilizzare le attrezzature sportive, con il solo obbligo di pagare il canone demaniale per l’utilizzo del terreno, una quota di spese forfetarie, oltre che corrispondere alla società le quote associative versate dai membri dell’associazione. In sostanza, con la stipula del presente contratto, tutte le incombenze amministrative e gestionali venivano trasferite in capo all’associazione ed inoltre, operando essa senza scopi di lucro, le quote versate dagli associati non erano assoggettate ad Iva.

adducendo, tra le motivazioni, il fatto che il contratto di comodato non rientrasse nell'ambito delle fattispecie suscettibili di configurare un abuso di diritto e, soprattutto, che, in ben due pronunce giurisprudenziali passate in giudicato ³⁶⁹, avente ad oggetto lo stesso contratto di comodato, seppur riguardante diverse annualità, ad esso era stato riconosciuto un carattere lecito e non fraudolento.

In risposta alle predette motivazioni, il giudice competente presentava una richiesta di pronuncia pregiudiziale alla Corte di Giustizia europea, affinché si pronunciasse in merito alla possibilità di estendere il principio dell'autorità di cosa giudicata, anche in controversie aventi ad oggetto diverse annualità o periodi d'imposta. Nell'ordinanza di rinvio veniva anche evidenziato che, in materia tributaria, si era rimasti per molto tempo ancorati al principio della frammentazione dei giudicati ³⁷⁰ e dell'autonomia dei periodi d'imposta ³⁷¹, anche se una maggiore apertura sulla questione si era avuta, all'inizio del secolo, in seguito a diverse opinioni espresse al riguardo ³⁷², che hanno poi trovato recepimento *in toto* nell'ambito di una nota pronuncia della Cassazione del 2006 ³⁷³. A tale proposito, la giurisprudenza riconosceva espressamente l'ultrattività del giudicato nell'ambito dei tributi periodici e dell'Iva. In particolare, essa evidenziava l'esistenza di alcuni elementi costitutivi della fattispecie, a carattere permanente, ³⁷⁴ che entrano a comporre la fattispecie medesima per una pluralità di periodi d'imposta.

³⁶⁹ Trattasi della sentenza n. 138/43/00, che si riferiva all'annualità 1992, e della n. 67/01/03, relativa al 1987, entrambe emesse dalla Commissione Tributaria regionale del Lazio. L'estensione dei dispositivi delle suddette pronunce a quella oggetto di analisi avveniva, secondo le motivazioni della Olimpiclub, sulla base del principio di cosa giudicata, sancito dall'art. 2909 del c.c.

³⁷⁰ Il principio della frammentazione dei giudicati impone che ogni annualità fiscale conservi la propria autonomia rispetto alle altre. Ciò comporta che, nel caso di controversie fiscali vertenti su annualità differenti ma riguardanti la medesima imposta, ciascuna controversia conserva la propria autonomia e la prima decisione che vi pone termine, in ordine di tempo, non assume alcun valore di precedente nei confronti delle decisioni seguenti.

³⁷¹ Questo principio precludeva in via assoluta l'applicazione del giudicato tributario in periodi d'imposta diversi da quello in cui esso si era formato. Cfr. Corte di Cassazione, S.S.U.U., sentenza del 14 luglio 1962, n. 1873.

³⁷² Riguardo al riconoscimento dell'ultrattività nei tributi periodici e nell'Iva, le opinioni espresse erano in parte favorevoli (cfr. Corte di Cassazione, sentenza 4 agosto 2000, n. 10280; Corte di Cassazione, sentenza 25 giugno 2001, n. 8658), ed in parte contrarie (cfr. Corte di Cassazione, sentenza 21 novembre 2001, n. 14714; Corte di Cassazione, sentenza 30 maggio 2003, n. 8709; Corte di Cassazione, sentenza 15 dicembre 2003, n. 19152).

³⁷³ Cfr. Corte di Cassazione, S.S. U.U., sentenza 16 giugno 2006, n. 13916.

³⁷⁴ La Corte riconosce, tra gli elementi a carattere permanente della fattispecie tributaria, le qualificazioni giuridiche, come ad esempio quella di ente commerciale, non commerciale, soggetto

Nonostante l'espreso riconoscimento dell'ultrattività del giudicato da parte della Corte di Cassazione, non era comunque ancora possibile applicare una regola generale ma, la valutazione sarebbe dovuta avvenire caso per caso.

Per tali motivi, la Cassazione aveva deciso di operare un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea, dove veniva richiesto di appurare se: “ *il diritto comunitario osti all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui all'art. 2909 c.c., tesa a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, quando tale applicazione venga a consacrare un risultato contrastante con il diritto comunitario, frustrandone l'applicazione, anche in settori diversi da quello degli aiuti di Stato* ³⁷⁵ e, segnatamente in materia di IVA e di abuso di diritto posto in essere per conseguire indebiti risparmi di imposta, avuto, in particolare, riguardo anche al criterio di diritto nazionale, così come interpretato dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui, nelle controversie tributarie, il giudicato esterno, qualora l'accertamento consacrato concerna un punto fondamentale comune ad altre cause, esplica, rispetto a questo, efficacia vincolante anche se formatosi in relazione ad un diverso periodo d'imposta ”.

In risposta alla presente richiesta, la Corte di Giustizia Europea ha evidenziato, ancora una volta, la rilevanza del principio di autorità di cosa giudicata al fine di garantire la certezza del diritto, sottolineando, nei punti 22, 23 e 24 della sua motivazione, quanto sia “ *importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione* ” ³⁷⁶, anche se “ *il diritto comunitario non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione, anche quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una violazione del diritto comunitario da parte di tale decisione* ” ³⁷⁷. Inoltre “ *in assenza di una normativa comunitaria in materia, le modalità di attuazione del principio dell'autorità di cosa giudicata rientrano*

residente ecc ..., le categorie e le rendite catastali, le questioni relative alla spettanza delle agevolazioni.

³⁷⁵ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S. p. a*, cit.

³⁷⁶ Cfr. sentenze “ *Köbler* ” e “ *Kapferer* ”, citate.

³⁷⁷ Cfr. punto 21 della sentenza “ *Kapferer* ”.

*nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi ” e “ esse non devono tuttavia essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) né essere strutturate in modo da rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) ”*³⁷⁸.

Rispetto alle pronunce giurisprudenziali precedentemente commentate, dalla sentenza *Olimpiclub* emergono due profili innovativi:

1. la contrarietà del principio di cosa giudicata all'effettività in senso stretto;
2. il riconoscimento di una nozione “ comunitaria ” di giudicato, diversa da quella vigente nell'ordinamento interno.

Riguardo al primo aspetto, si rileva che, secondo la Corte di Giustizia, il riconoscimento “ *a priori* ” della prevalenza del principio di cosa giudicata e della sua applicazione anche in controversie riguardanti diversi periodi d'imposta (la c.d. “ ultrattività ”) comporterebbe il rischio di incorrere nell'assunzione di decisioni non corrette per più periodi fiscali, senza la possibilità di modificare od integrare le varie interpretazioni ed applicazioni del diritto.

Secondo tale orientamento, il giudicato viene riconosciuto solo nei casi in cui esso sia giusto e rispondente al diritto. Quindi, ogni giudice nazionale è posto nelle condizioni di recepire il giudicato corretto e di porre eventualmente rimedio a quello anticomunitario. Inoltre, il diniego della ultrattività del giudicato determina automaticamente una maggiore responsabilizzazione dei giudici che sono chiamati ad effettuare un controllo critico sul giudicato reso in precedenza, e sulla medesima questione, da parte di un altro giudice.

Per quanto riguarda invece il secondo aspetto, si intende in questa sede evidenziare che, ormai da tempo, il diritto comunitario sta conducendo un lavoro di lenta erosione della nozione tradizionale di cosa giudicata³⁷⁹. La Corte di

³⁷⁸ Cfr. punto 22 della sentenza “ *Kapferer* ”.

³⁷⁹ Cfr. R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, nota a Corte di Giustizia CE, Sez. II, sentenza 3 settembre 2009, causa C – 2/08, *Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, cit., pag. 1870.

Giustizia ha negato il principio della ultrattività del giudicato in quanto contrastante con il principio della certezza del diritto, riconoscendolo solo nelle controversie aventi il medesimo oggetto, le stesse parti e le stesse questioni giuridiche ³⁸⁰. Inoltre, secondo la presente interpretazione giurisprudenziale, il giudicato esplicherebbe i suoi effetti solo in riferimento al *dedotto* e non anche al *deducibile*, a differenza dell'interpretazione fornita in ambito nazionale ³⁸¹.

Se ne desume che, la Corte di Giustizia ha inteso perseguire allo stesso tempo un duplice obiettivo, quello di concentrare le liti e quello di non considerare come definite le questioni che in realtà non lo sono.

Ma, soprattutto, dalla pronuncia “ *Olimpiclub* ” deriva un ridimensionamento dell'ultrattività del giudicato nei tributi periodici e nell'Iva.

Il concetto di ultrattività del giudicato non può più trovare applicazione nei termini concepiti dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, perlomeno in tutti i casi in cui vengano in rilievo diritti o norme europee. Nei rapporti con il diritto comunitario, dinanzi alla effettività in senso stretto, il principio della certezza del diritto, di cui il giudicato ne rappresenta l'emblema, recede ³⁸².

E' pur vero che le controversie sorte all'interno dei confini nazionali potrebbero trovare una giusta soluzione secondo gli orientamenti forniti dalla Corte di Cassazione, seguendo la sua interpretazione della ultrattività del giudicato.

Ma, una soluzione di tal genere, produrrebbe, senza alcun dubbio, una diversità tra processi che, considerando il fatto che le norme del diritto tributario si intrecciano sempre più con quelle del diritto comunitario, non sarebbe di certo auspicabile. L'efficacia del giudicato in un successivo processo dovrebbe, quindi, essere subordinata ad una valutazione del giudice, in merito alla correttezza ed alla

³⁸⁰ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 19 febbraio 1991, causa C – 281/89, *Repubblica Italiana c. Commissione*.

³⁸¹ In tal senso si vedano le seguenti pronunce: Corte di Giustizia CE, sentenza 15 ottobre 2002, causa C – 238/99, causa *P*; Corte di Giustizia CE, sentenza 28 novembre 1996, causa C – 277/95, causa *Lenz*; Corte di Giustizia CE, sentenza 19 febbraio 1991, causa C – 281/89, *Repubblica Italiana c. Commissione*, cit.;

³⁸² A conferma si veda il dispositivo della sentenza in commento, secondo cui “ *il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quella della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 c.c., in una causa vertente sull'IVA concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuto una decisione giudiziale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta* ”.

conformità comunitaria del precedente giudicato: solo in questo modo si salverebbe la sostanza del principio, garantendo l'effettività comunitaria.

Infine, è da notare che, l'interpretazione in senso comunitario della nozione di cosa giudicata, non riconosce più un limite nel principio dell'autonomia procedimentale degli Stati membri e questo potrebbe a mio avviso destare non poche preoccupazioni. Ne consegue una sempre maggiore incidenza delle norme comunitarie nell'ambito dei confini nazionali degli Stati che potrebbe produrre, quale conseguente esito, una messa in discussione dello stesso principio della certezza del diritto che genererebbe, a sua volta, una contrazione della tutela dei diritti dei contribuenti, oltre che una violazione della stabilità dei rapporti giuridici già definiti.

CAPITOLO QUARTO

LE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE ALLE SOCIETA' COOPERATIVE E LA QUESTIONE DEI CONDONI IVA DEL 2002: DUE CASI OPPOSTI DI AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE POSTE AL VAGLIO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

SOMMARIO: 1. Le agevolazioni a favore delle società cooperative e i dubbi sulla loro compatibilità con i principi comunitari: la decisione della Corte di Cassazione. – 2. Il rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione alla Corte di Giustizia Europea: le questioni di merito. – 2. 1. Le questioni di metodo. – 3. Il problema del “ giusto ” rapporto tra gestione mutualistica e lucrativa: valutazione caso per caso o assunzione di una decisione “ a priori ”. – 4. La pronuncia della Corte di Giustizia in merito all’art. 11 del D.P.R. n. 601/1973: la compatibilità delle agevolazioni fiscali alle cooperative con la normativa sugli aiuti di Stato. – 5. La questione dei condoni IVA del 2002 concessi dalla Repubblica Italiana. – 6. Il recepimento della sentenza della Corte di Giustizia da parte della Cassazione: le diverse interpretazioni della Sezione Tributaria e delle Sezioni Unite. – 7. Effetti concreti della dichiarazione di incompatibilità comunitaria dei condoni Iva del 2002.

1. Le agevolazioni a favore delle società cooperative e i dubbi sulla loro compatibilità con i principi comunitari: la decisione della Corte di Cassazione.

Il tema della compatibilità comunitaria delle agevolazioni tributarie riconosciute alle società cooperative ha costituito l’oggetto di un ampio ed acceso dibattito, che ha interessato, in modo particolare, le agevolazioni previste dall’art. 11 all’art.14 del D.P.R. 601/1973³⁸³.

Di recente, poi, la questione è tornata di grande attualità, a seguito dell’insorgere di controversie che hanno visto contrapporsi l’Amministrazione Finanziaria a

³⁸³ L’attenzione per il fenomeno delle agevolazioni fiscali riconosciute alle cooperative si è attenuata, in un certo senso, in seguito alle modifiche legislative intervenute, prima con il D. L. n. 63 del 2002, conv. nella L. n. 112 del 2002, e poi con la Legge Finanziaria del 2005 (L. 30 dicembre 2004, 211). Essa si è nuovamente manifestata proprio in occasione dell’ordinanza presentata dalla Corte di Cassazione alla Corte di Giustizia Europea. Per una rassegna esauriente delle agevolazioni riconosciute alle cooperative, non solo nel settore delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 601/73, cfr. F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa* n. 3, 2005, pag. 68 e seguenti.

contribuenti, associati in forma cooperativistica, a sfavore dei quali venivano disconosciute una serie di agevolazioni, finalizzate a ridurre il prelievo fiscale a loro carico. In particolare, l'autorità amministrativa aveva ritenuto che, la forma giuridica della società cooperativa, fosse stata assunta con il solo fine di eludere la normativa fiscale e di conseguire un indebito risparmio d'imposta.

La Corte di Cassazione investita della questione, al fine di risolvere i dubbi sorti in merito alla compatibilità comunitaria delle agevolazioni sottoposte al suo esame, si è rivolta alla Commissione Europea, formulando una esplicita richiesta di informazioni ³⁸⁴; attesa la mancata risposta da parte dell'organo esecutivo comunitario, la Cassazione ha ritenuto opportuno sottoporre direttamente la questione alla Corte di Giustizia Europea, mediante rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE ³⁸⁵.

2. Il rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione alla Corte di Giustizia Europea: le questioni di merito.

Passando all'analisi del contenuto delle ordinanze di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea, si osserva che, al di là delle valutazioni di merito vere e proprie, risultano formulate questioni di metodo; dette questioni sono da intendere come elementi posti in *strettissima e reciproca inter – connessione*.

Per quanto riguarda le questioni di merito, quelle poste all'attenzione dell'organo di giustizia comunitaria, sono state principalmente due.

³⁸⁴ Cfr. Corte di Cassazione, ordinanza 17 febbraio 2006, n. 3525, con commento di F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3, 2006, pag. 465 e seguenti. Ulteriori commenti sono stati espressi da A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2006, pag. 938 e seguenti; A. PACE, *La Cassazione chiede chiarimenti sulla compatibilità comunitaria del regime fiscale alle cooperative*, in *Corriere Tributario* n. 15, 2006, pag. 1179 e seguenti.

³⁸⁵ Si vedano al riguardo le ordinanze della Corte di Cassazione, Sez. Trib., n. 3030, 3031 e 3033, depositate l'8 febbraio 2008, riguardanti diverse questioni formali, seppur sostanzialmente identiche. Da quanto si legge nelle ordinanze sopra indicate, la formula utilizzata dalla Corte di Cassazione è quella della richiesta di informazioni, così come previsto dalla Comunicazione della Commissione del 15 ottobre 1995 sulla cooperazione con i giudici nazionali in materia di aiuti (GUCE C 312 del 23 novembre 1995), cit.

In particolare, la Corte di Cassazione ha richiesto alla Corte di Giustizia Europea di pronunciarsi in merito alla possibile configurazione di aiuto di Stato delle agevolazioni riconosciute al settore cooperativistico e, in caso affermativo, se queste potessero considerarsi “ proporzionate ” al peculiare *modus operandi* delle cooperative, ossia alla loro gestione mutualistica.

In altri termini, la richiesta formulata consisteva nell'accertare la coerenza della particolare disciplina “ di esonero ”, riconosciuta in favore delle cooperative, con la logica fondante l'ordinario prelievo fiscale ³⁸⁶.

La seconda questione di merito atteneva ad una fattispecie completamente diversa. In particolare, la Corte di Cassazione, nel rivolgersi agli organi giurisprudenziali comunitari, si è interrogata sulla possibilità di inquadrare la c.d. “ *falsa cooperazione* ”, ossia l'utilizzo della forma giuridica della cooperativa con il solo fine di ottenere un risparmio d'imposta, nell'ambito del c.d. “ *abuso del diritto comunitario* ” ³⁸⁷. Quest'ultimo quesito è stato facilmente risolto dalla Corte di Giustizia Europea, considerato che, in realtà, la forma di abuso di diritto, così

³⁸⁶ Risulta ormai noto che, non tutte le forme di riduzione del prelievo fiscale debbano necessariamente configurare una forma di “ aiuto di Stato ” ma, lo sono solo quelle che, presentandosi con carattere derogatorio o eccezionale rispetto alla disciplina fiscale ordinaria, risultino non giustificate dalla natura o struttura del sistema. Sul tema si vedano i seguenti riferimenti giurisprudenziali e dottrinari: Corte di Giustizia CE, sentenza 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia c. Commissione*, cit.; Corte di Giustizia CE, sentenza 17 giugno 1999, causa C – 75/97, *Belgio c. Commissione, Maribel bis/ter*; Corte di Giustizia CE, sentenza 5 ottobre 1999, causa C – 251/97; Corte di Giustizia CE, sentenza 8 novembre 2001, causa C – 143/99; V. DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, cit., pagg. 2328 – 2330; E. ALTIERI, *Competenze del Giudice Nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rassegna Tributaria* n. 6 bis, 2003, pagg. 2354 – 2357.

³⁸⁷ Il concetto di “ abuso del diritto ” è stato da sempre presente nella giurisprudenza comunitaria trovando anche applicazione, di recente, nel settore fiscale, in riferimento alla disciplina fiscale armonizzata a livello europeo. Per riferimenti giurisprudenziali e dottrinari si vedano: Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sentenza 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, con nota di M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “ comportamento abusivo ” in materia di Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Rivista di Diritto Tributario* n. 5, 2006, pagg. 122 e seguenti, nonché di P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, in *Rivista di Diritto Tributario* n.1, 2007, pag. 17 e seguenti, e di C. PICCOLO, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2006, pag. 1040 e seguenti; Corte di Giustizia CE, sentenza 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, con nota di G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo del risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2008, pag. 859 – 877, nonché di V. LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di giustizia: il caso Part Service*, in *Rivista di Diritto Tributario* n. 5, 2008, pag. 113 e seguenti; cfr. anche L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corriere Tributario* n. 39, 2006, pag. 3097 e seguenti.

come intesa in ambito comunitario, può ritenersi rilevante solo nelle fattispecie e nei settori rientranti nell'ambito della competenza esclusiva della Comunità Europea e quindi, solo per quanto riguarda la c.d. “ *fiscalità armonizzata* ”, ovvero anche nell'esercizio di diritti e libertà fondamentali.

Le ordinanze di rimessione della Cassazione, evidenziando la riconducibilità della forma di abuso del diritto a regimi fiscali operanti in materia di imposizione diretta, si riferivano a settori appartenenti alla fiscalità non armonizzata. Volendo essere più espliciti, l'“ *abuso di diritto* ” a cui faceva riferimento la Corte italiana non poteva intendersi alla stregua di quello comunitario, il cui campo di applicazione è circoscritto ai settori della fiscalità armonizzata. Si trattava, invece, di una sua “ *versione interna* ”³⁸⁸, il cui ambito di afferenza è limitato all'ordinamento giuridico italiano e sul quale la Corte di Giustizia U.E. non dispone di alcun potere decisionale o di intervento.

2. 1. Le questioni di metodo.

Le ordinanze in esame appaiono di estremo interesse in quanto hanno proposto, alla Corte di Giustizia Europea, due fondamentali questioni di metodo, una esplicita e l'altra implicita.

In particolare, la Corte di Cassazione si è interrogata sulla necessità di valutare la compatibilità comunitaria delle disposizioni fiscali di esonero a favore delle cooperative, in modo isolato ovvero nel loro complesso, oltre che sul valore da attribuire alla inefficienza del sistema di vigilanza amministrativa, nella verifica sia della compatibilità delle agevolazioni alle cooperative con la disciplina degli aiuti di Stato, che della eventuale configurazione di un “ *abuso di diritto* ”.

³⁸⁸ La Cassazione ha recepito il principio dell'abuso di diritto, erigendolo a principio generale anti – elusivo del nostro ordinamento giuridico, in virtù del quale, si considerano inopponibili all'Amministrazione Finanziaria, tutti quei comportamenti messi in atto da contribuenti che risultino contraddistinti da uno scopo “ *esclusivamente* ” o “ *essenzialmente* ” fiscale. Per riferimenti giurisprudenziali si vedano in particolare le seguenti pronunce della Cassazione: sentenza 10 ottobre 2008, n. 25374; sentenza 15 settembre 2008, n. 23633; sentenza 30 maggio 2008, n. 14509; sentenza 21 aprile 2008, n. 10257; sentenza 4 aprile 2008, n. 8772; sentenza 29 settembre 2006, n. 21221; ordinanza 4 ottobre 2006, n. 21371; sentenza 5 maggio 2006, n. 10352.

Per quanto riguarda la prima questione di metodo, essa è da ritenersi strettamente correlata alla prima questione di merito, quindi, una risoluzione della seconda determina, automaticamente, anche la risoluzione della prima.

Per stabilire se un istituto fiscale debba essere considerato come aiuto di Stato, è necessario verificare se esso costituisce una deroga rispetto alla ordinaria imposizione. Ad una soluzione si può giungere solo attraverso una comparazione tra la *ratio* dell'istituto fiscale in esame e la *ratio* del prelievo ordinario, che, a sua volta, appare possibile solo in una prospettiva interpretativa di tipo “ sistematico ” e, dunque, globale.

Per quanto concerne la seconda questione, si rileva che, la Corte di Cassazione, spesse volte, ha inteso correlare i dubbi relativi alla compatibilità comunitaria delle agevolazioni riconosciute alle cooperative, alla scarsa efficienza dei sistemi di vigilanza amministrativa che produrrebbe, quale diretta conseguenza, la fruizione delle disposizioni fiscali di favore anche da parte delle c.d. “ false cooperative ”, ossia di quegli enti giuridici costituiti nella forma predetta con il solo fine di eludere l'imposizione reddituale ordinaria. Stando così le cose, a realizzare una forma di aiuto di Stato sarebbe, non tanto la legislazione in sé, quanto l'inefficace controllo in merito alla sua applicazione³⁸⁹.

Una soluzione di tal genere non è accettabile per due motivi.

Il primo è da imputarsi alla circostanza che, l'individuazione di un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 TFUE, appare circoscritta alla disciplina normativa e non ad una situazione di fatto, quale può considerarsi per l'appunto l'inefficienza dei sistemi di vigilanza e controllo delle cooperative. In altri termini, il fatto che il sistema di vigilanza risulti fallimentare e tale da incrementare il fenomeno della “ falsa cooperazione ”, non deve ritenersi in alcun caso rilevante ai fini della qualificazione, come aiuti di Stato, della disciplina agevolativa che essa è tenuta ad applicare. Inoltre, qualora si attribuisse rilevanza alla inefficacia dei sistemi di controllo in capo alle cooperative, si potrebbe allora affermare l'esistenza di un aiuto di Stato ogni qualvolta una disciplina fiscale, seppur ordinaria e non

³⁸⁹ Cfr. quanto sostenuto da F. PEPE, *Fiscalità cooperativa ed “ aiuti di Stato ”: questioni metodologiche e problemi reali*, nota a Corte di Cassazione, Sez. Trib., Ord. 29 novembre 2207, dep. 8 febbraio 2008, n. 3030, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2008, pag. 1718.

selettiva, non riuscisse, per qualsiasi ragione, ad essere applicata correttamente in capo a taluni contribuenti ³⁹⁰.

Dunque, la scarsa efficienza del sistema di vigilanza amministrativa sulle cooperative, creando le premesse per la fruizione delle agevolazioni da parte di soggetti che non avrebbero titolo per riceverle, costituisce in concreto un ostacolo alla corretta applicazione della disciplina della libera concorrenza, prevista a livello comunitario, violando altresì il principio di effettività di cui all'art. 10 del Trattato CE ³⁹¹ e, pur non incidendo sulla configurazione delle agevolazioni alle cooperative come aiuti di Stato, determina tuttavia una violazione, da parte dello Stato stesso, del dovere di garantire, in concreto, la concorrenzialità del mercato interno e comunitario, con tutte le conseguenze che ne derivano ³⁹².

3. Il problema del “ giusto ” rapporto tra gestione mutualistica e lucrativa: valutazione caso per caso o assunzione di una decisione “ a priori ”.

La verifica relativa alla configurazione, in termini di “ aiuto di Stato ”, della fiscalità cooperativa, richiede l'analisi di un ulteriore aspetto metodologico.

E' noto che, non tutte le misure agevolative possano essere qualificate come aiuti di Stato, ma sono configurabili in tal senso solo quelle che, non trovando idonea giustificazione nella natura ovvero nella struttura del sistema tributario di

³⁹⁰ Si pensi, ad esempio, al rapporto esistente tra le piccole imprese e quelle di medio/grandi dimensioni, in cui le prime, certamente più propense all'evasione rispetto alle seconde, vengono a trovarsi in una situazione di vantaggio da un punto di vista fiscale. Il configurarsi di tale situazione non rende tuttavia qualificabile, come aiuto di Stato, la disciplina del reddito d'impresa.

³⁹¹ L'art. 10 del Trattato CE impone, in capo alle istituzioni nazionali, il dovere di provvedere ad una corretta applicazione del diritto comunitario. La realizzazione di tale obiettivo avviene nel rispetto dei principi di equivalenza, secondo cui ogni Stato membro deve “ [mettere] a disposizione del sistema comunitario, senza alcuna discriminazione, tutti gli strumenti giuridici dell'ordinamento interno, di modo tale che l'esercizio di un diritto di origine comunitaria non sia assoggettato a condizioni più rigorose, rispetto al corrispondente diritto nazionale ”, e di effettività, inteso nel senso che, una disposizione interna deve essere comunque tale da “ non [rendere] troppo difficile, eccessivamente oneroso o impossibile far valere (o tutelare) la posizione giuridica soggettiva di origine comunitaria ”.

³⁹² Le conseguenze a cui si fa riferimento sono sostanzialmente due: l'applicazione di sanzioni nei confronti dello Stato da parte delle istituzioni comunitarie, oltre che l'obbligo di risarcimento dei danni da esso cagionati alle imprese ingiustamente penalizzate sul piano concorrenziale, a causa del comportamento omissivo tenuto dall'apparato amministrativo nazionale.

riferimento, producano in concreto una distorsione nella libera concorrenza tra le imprese.

Pur ammettendo, come da molti Autori ³⁹³ evidenziato, la natura non derogatoria della disciplina fiscale della cooperativa, non è possibile negare che in essa risulti insito un certo grado di distorsività, da considerarsi, in un certo senso, fisiologico, e non in grado di influenzare l'eventuale giudizio di incompatibilità della fiscalità cooperativa. Tuttavia, non si può ignorare il problema del “ giusto ” rapporto tra attività mutualistica e lucrativa.

Più chiaramente, l'interrogativo che ci si pone è il seguente: come si può riconoscere, a favore delle società cooperative, la possibilità di svolgere anche un'attività lucrativa e, allo stesso tempo, salvaguardare l'*effettivo* perseguimento di uno scopo mutualistico?

In altri termini, l'aspetto sul quale ci si interroga consiste nella individuazione del momento in cui, una riduzione del tasso mutualistico della cooperativa, con conseguente estensione dell'aspetto lucrativo, determini l'assimilazione della cooperativa ad una società finalizzata al perseguimento di scopi lucrativi.

Si tratta di una tipica “ questione di grado ” e, in quanto tale, non risulta risolvibile sul piano logico ma comporta, o una valutazione e una risoluzione caso per caso, ovvero l'adozione di una soluzione ben definita “ *a priori* ”, che, in quanto tale, assume ovviamente dei contorni netti, rigidi ed arbitrari ³⁹⁴.

Per la risoluzione del quesito che ci si è posti, è necessaria una disamina sia dal punto di vista civilistico, sia da quello fiscale.

In ambito civilistico, l'imposizione di una soluzione netta non è stata mai considerata come la soluzione migliore, soprattutto per evitare di “ ingabbiare ” la cooperativa entro schemi gestionali eccessivamente rigidi. Si è invece più propensi a considerare la tutela del sistema cooperativistico caso per caso, sia

³⁹³ Cfr. F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, cit., pag. 65 e seguenti; A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, cit., pag. 932 e seguenti; F. GRAZIANO, *A agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, cit., pag. 465 e seguenti; A. GIOVANNINI, F. MARRONE, D. STEVANATO, *L'esenzione IRES per le cooperative: agevolazione fiscale, conseguenza della indistribuibilità degli utili o un intreccio delle due?*, in *Dialoghi tributari* n. 6, 2006, pag. 839 e seguenti; A. GIOVANNINI, *Concorrenza fiscale e aiuti di Stato - Principi e tassazione delle società cooperative*, in *Bollettino tributario* n. 20, 2006, pag. 1589.

³⁹⁴ Questo è quanto sostenuto da F. PEPE, *Fiscalità cooperativa ed “ aiuti di Stato ”: questioni metodologiche e problemi reali*, nota a Corte di Cassazione, Sez. Trib., Ord. 29 novembre 2007, dep. 8 febbraio 2008, n. 3030, cit., pag. 1714.

dall'esterno, mediante sistemi di vigilanza amministrativa e di controllo giudiziario, sia dall'interno, attraverso strumenti partecipativi e di controllo dei soci.

Sotto il profilo fiscale, per esigenze di certezza giuridica, si è optato per l'adozione di una scelta netta, mediante la fissazione di precisi vincoli di tipo sostanziale³⁹⁵ e formale³⁹⁶, sulla base dei quali desumere una *presunta* gestione mutualistica³⁹⁷. Un tale approccio determina, però, spesse volte, delle distorsioni, tra le cooperative stesse, e tra queste e le società di tipo ordinario.

A titolo esemplificativo, si può citare un tipico caso “ *border line*”, in cui possono porsi in contrapposizione una cooperativa mutualistica al 51 per cento con un'altra mutualistica al 49 per cento. Delle due, è chiaro come solo la prima di queste possa usufruire delle agevolazioni fiscali per il settore cooperativistico, seppur lo scarto nella percentuale di mutualità risulti piuttosto scarso.

Tuttavia, l'adozione di una scelta netta in ambito fiscale è stata ritenuta necessaria, anche per una esigenza di coordinamento con la disciplina del reddito d'impresa che risulta anch'essa rigida e, in base alla quale, una distinzione precisa tra il reddito derivante dall'attività lucrativa e quello attinente all'attività mutualistica non sarebbe stata assolutamente possibile³⁹⁸.

In conclusione, a differenza della disciplina civilistica, la fissazione di specifici vincoli e criteri da cui desumere la natura cooperativistica di una società, si è ritenuta l'unica scelta possibile in ambito fiscale.

L'adozione di una valutazione “ caso per caso ” avrebbe generato maggiori rischi operativi e avrebbe gravato la stessa Amministrazione Finanziaria dell'arduo

³⁹⁵ Trattasi del vincolo della indisponibilità delle riserve e degli utili.

³⁹⁶ Il requisito formale a cui ci si riferisce è quello della iscrizione delle società cooperative in registri speciali appositamente istituiti.

³⁹⁷ Il legame tra la fruizione di determinati regimi fiscali agevolativi e la presunta gestione mutualistica, desumibile sulla base di indici precisi, dipende anche dalla necessaria impostazione “ soggettivistica ” delle singole fattispecie di esonero. In passato, autorevole Dottrina ha evidenziato il fatto che la fiscalità cooperativa si basa su una “ *presunta mutualità del soggetto* ”, piuttosto che sul “ *soggetto* ” stesso (cfr. A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1999, I, pag. 424 e F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, cit., pagg. 65 – 66).

³⁹⁸ Nella disciplina del reddito d'impresa, la distinzione tra scambi mutualistici e lucrativi attiene infatti solo una “ faccia ” dell'attività sociale e cioè i soli proventi acquisiti dalla cooperativa di consumo ed i soli costi per il lavoro o forniture nelle cooperative di lavoro o produzione. Non si estende invece al risultato finale di gestione, che si sostanzia nella correlazione tra componenti positive e negative.

compito di verificare, volta per volta, l'adeguatezza dei regimi fiscali speciali alla funzionalità concreta della singola cooperativa.

4. La pronuncia della Corte di Giustizia in merito all'art. 11 del D.P.R. n. 601/1973: la compatibilità delle agevolazioni fiscali alle cooperative con la normativa sugli aiuti di Stato.

La questione della compatibilità, con la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato, delle agevolazioni fiscali riconosciute alle società cooperative, ha trovato una sua compiuta risoluzione in occasione della pronuncia, espressa dalla Corte di Giustizia Europea, l'8 settembre del 2011³⁹⁹, resa su rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione, nell'ambito di tre distinte controversie poste al suo esame⁴⁰⁰, dove ci si è interrogati sulla eventuale natura di aiuti di Stato delle agevolazioni fiscali riconosciute alle cooperative.

La Corte di Giustizia Europea ha deciso, quindi, di esprimersi solo in merito alla compatibilità comunitaria delle agevolazioni di cui all'art. 11 del D.P.R. 601/1973, riguardante le cooperative di produzione e lavoro⁴⁰¹. Per tutte le altre agevolazioni fiscali di cui al D.P.R. 601/1973, la Corte ha ritenuto di non essere

³⁹⁹ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 8 settembre 2011, causa C – 78/08, su rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione Italiana.

⁴⁰⁰ La pronuncia della Corte di Giustizia Europea è stata resa nell'ambito di tre procedimenti riuniti (Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate, contro Paint Graphos Soc. coop. Arl, causa C – 78/08; Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidazione, contro Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate, causa C – 79/08; Ministero delle Finanze contro Michele Franchetto, causa C – 80/08).

⁴⁰¹ L'art. 11 del D.P.R. 601/1973, nella versione relativa agli anni delle suddette controversie, disponeva che: “ *i redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma, non è inferiore al sessanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al sessanta per cento ma non al quaranta per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà* ”. Per poter usufruire di tali agevolazioni, è necessario che “ *per i soci ricorrano tutti i requisiti previsti, per i soci delle cooperative di lavoro, dall'art. 23 del Decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni* ” e “ *nella determinazione del reddito delle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono ammesse in deduzione le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento* ”.

tenuta ad emettere alcuna pronuncia, non avendo il giudice del rinvio fornito i necessari chiarimenti circa il nesso esistente tra le disposizioni comunitarie, di cui si richiedeva l'interpretazione, e la normativa nazionale applicabile alla controversia.

Per quanto riguarda la possibilità della Corte di Giustizia di pronunciarsi in merito al fatto che, l'impiego della forma giuridica della cooperativa potesse configurare una forma di abuso di diritto, la questione veniva dichiarata irricevibile, in quanto non attinente al diritto dell'U.E. e, conseguentemente, la Corte non disponeva di alcuna competenza a pronunciarsi ⁴⁰².

Al fine di fornire una soluzione alla questione sottoposta alla sua attenzione, la Corte dell'U.E. ha operato, preliminarmente, una sistematica ricostruzione della nozione di aiuti di Stato, per poi rimettere al giudice nazionale la decisione in merito alla compatibilità comunitaria delle agevolazioni in esame.

Procedendo in tal senso, la Corte ha inteso rammentare la sua incompetenza a pronunciarsi direttamente in merito alla compatibilità di una misura agevolativa, con la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato. Un intervento poteva essere finalizzato solo per “ *fornire al giudice del rinvio i necessari elementi d'interpretazione delle condizioni* ” cui il diritto comunitario subordina la qualificazione di un aiuto di Stato.

In base alla decisione assunta dalla Corte di Giustizia, spetta al giudice nazionale, valutare se le esenzioni fiscali riconosciute costituiscono un aiuto di Stato; tale giudice pertanto dovrà: valutare, in primo luogo, se, aldilà della forma assunta, di fatto, la società cooperativa si trovi in una situazione analoga a quella di un operatore costituito in forma di società a scopo di lucro; in secondo luogo, dovrà verificare che l'agevolazione fiscale sia, da un lato, inerente ai principi fondamentali del sistema impositivo vigente nello Stato membro interessato e, dall'altro, conforme ai principi di coerenza e di proporzionalità.

Nonostante la pronuncia in esame si concluda con un espresso rinvio al giudice nazionale della decisione in merito alla compatibilità delle agevolazioni, essa ha

⁴⁰² Si vedano al riguardo le conclusioni dell'Avvocato Generale U.E., poste in rassegna da G. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di Stato*, nota a Avvocato generale UE, cause riunite C – 78/08, C – 79/08 e C – 80/08, *cit.*, pag. 3257.

comunque costituito una tappa fondamentale verso il completo riconoscimento, da parte delle istituzioni comunitarie, della distinta e speciale identità delle cooperative rispetto alle altre forme giuridiche di esercizio dell'impresa e, soprattutto, alle società di lucro.

In particolare, la Corte di Giustizia, nell'esprimere un suo giudizio, prende atto della diversità funzionale e strutturale delle cooperative rispetto alle altre forme societarie e ritiene conseguentemente legittimo che uno Stato riservi loro un trattamento fiscale particolare e più favorevole rispetto a quello ordinario.

In sostanza, la Corte chiarisce che le " agevolazioni " alle cooperative non devono in realtà essere ritenute tali. La fattispecie che viene a configurarsi non consiste nell'accordare dei privilegi a determinati soggetti, quanto piuttosto nel riservare dei trattamenti differenziati a soggetti, secondo le loro peculiari caratteristiche.

La distinta identità delle cooperative, in sostanza, non richiede " agevolazioni " ma un trattamento giuridico, anche tributario, particolare.

5. La questione dei condoni Iva del 2002 concessi dalla Repubblica Italiana.

Ultimata l'analisi relativa alla compatibilità comunitaria delle agevolazioni fiscali riconosciute alle società cooperative nel nostro ordinamento giuridico, conclusasi con un giudizio positivo da parte della Corte di Giustizia Europea, si intende esaminare un'ulteriore questione, che ha invece portato ad una dichiarazione di incompatibilità da parte degli organi giurisprudenziali comunitari.

La vicenda alla quale si fa riferimento attiene ai condoni Iva riconosciuti in favore di talune categorie di contribuenti ⁴⁰³, sulla base delle previsioni di cui agli articoli 8 e 9 della Legge n. 289/2002.

⁴⁰³ Risultano esclusi dalla possibilità di beneficiare delle agevolazioni di cui all'art. 8 della L. 289/2002 le seguenti categorie di contribuenti:

- coloro ai quali, alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo, ovvero avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto ovvero dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché invito al contraddittorio di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218; in caso di avvisi di accertamento di cui all'articolo 41

In particolare, l'art. 8 della suddetta Legge, rubricato “ *Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi* ”, prevedeva la possibilità per i contribuenti di rettificare le dichiarazioni Iva, attinenti ai periodi d'imposta compresi tra il 1998 e il 2002, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa ⁴⁰⁴.

Questa doveva essere accompagnata dal versamento della maggiore imposta dovuta, il cui importo veniva determinato sulla base delle disposizioni normative vigenti in ciascun periodo d'imposta, entro il termine finale fissato al 16 aprile del 2003. Il comma 4 dell'art. 8 riconosceva altresì la possibilità di presentare la dichiarazione in forma riservata, fatta eccezione per i soli contribuenti che non avevano presentato alcuna dichiarazione per i periodi d'imposta in questione. Come è facile intuire, le disposizioni poc'anzi delineate producevano degli effetti fiscali non indifferenti.

Mediante il versamento di un'imposta doppia rispetto a quella precedentemente dichiarata, il contribuente beneficiava della estinzione di tutte le sanzioni amministrative tributarie, dell'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari e per ogni altro tipo di accertamento tributario e, qualora la dichiarazione fosse

– *bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, relativamente ai redditi oggetto di integrazione, ovvero di cui all'articolo 54, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, l'integrazione è ammessa a condizione che il contribuente versi entro il 16 marzo 2003 le somme derivanti dall'accertamento parziale notificato entro la predetta data;

- coloro ai quali, alla data di presentazione della dichiarazione integrativa sia stato già avviato un procedimento penale per gli illeciti di cui alle lettere *c)* e *d)* del comma 6, di cui il soggetto che presenta la dichiarazione ha avuto formale conoscenza.

Sono invece esclusi dalle agevolazioni di cui all'art.9 della medesima Legge i contribuenti di seguito indicati:

- coloro ai quali, alla data di entrata in vigore della presente Legge, sia stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo, ovvero avviso di accertamento nonché invito al contraddittorio;
- coloro nei cui confronti sia stata esercitata l'azione penale per gli illeciti di cui all'art. 9, comma 10, lettera *c)*, della stessa legge, e della quale abbiano avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa;
- coloro che abbiano omesso di presentare l'insieme delle dichiarazioni relative a tutti i tributi di cui all'art. 9, comma 2, e per tutti i periodi d'imposta di cui allo stesso art. 9, comma 1.

⁴⁰⁴ Ai sensi del comma 3 dell'art. 8, la dichiarazione integrativa si considerava valida solo se i maggiori importi versati eccedevano, di almeno 300 euro per ogni periodo d'imposta, l'importo precedentemente dichiarato.

stata presentata in forma riservata, anche dell'esenzione da ogni verifica diversa da quella riguardante la coerenza delle dichiarazioni integrative.

L'art. 9 della Legge n. 289/2002, intitolato “ *Definizione automatica per gli anni pregressi* ”, attribuiva invece ai contribuenti la facoltà di presentare spontaneamente dei dati, al fine di determinare gli importi da dover versare per poter usufruire del beneficio del condono fiscale ⁴⁰⁵ e, quindi, sottrarsi al pagamento dell'imposta ordinariamente dovuta .

La Commissione Europea, nell'esaminare le agevolazioni sopra indicate, le considerava incompatibili con gli articoli 2 e 22 della VI direttiva CE (ora artt. 2, 260, 250, 273 della direttiva n. 2006/112/CE) ⁴⁰⁶, nonché con gli articoli 10 ⁴⁰⁷ e 249 del Trattato CE.

Per tali ragioni, la Commissione, dopo aver intimato alla Repubblica Italiana di conformarsi al suo parere ⁴⁰⁸, e al fine di far valere le sue ragioni, decideva di presentare ricorso dinanzi alla Corte di Giustizia Europea.

Nel ricorso, la Commissione Europea evidenziava per prima cosa che le agevolazioni introdotte dalla Repubblica Italiana, dovessero considerarsi contrarie agli articoli 2 e 22 della VI direttiva CE, in quanto introducevano una deroga alla legislazione generale disciplinante l'Iva nel nostro Paese.

In particolare, riguardo all'art. 2, che impone agli Stati membri l'obbligo di assoggettare all'imposta tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, si è evidenziato che, gli stessi Stati, non possono sottrarsi a tale obbligo unilateralmente. Per quanto concerne invece le disposizioni di cui all'art. 22, gli Stati membri sono tenuti ad assicurare l'esatta riscossione delle imposte, predisponendo degli opportuni controlli e verifiche in capo ai contribuenti.

⁴⁰⁵ La determinazione dell'importo da versare per poter usufruire del beneficio del condono fiscale avveniva sulla base delle indicazioni previste dal comma 2, lettera b) dell'art. 9, L. n. 289/2002.

⁴⁰⁶ Trattasi della VI direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, operante in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

⁴⁰⁷ Ai sensi dell'art. 10 del Trattato CE: “ *Gli Stati membri adottano tutte le misure di carattere generale e particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal presente trattato ovvero determinati dagli atti delle istituzioni della Comunità. Essi facilitano quest'ultima nell'adempimento dei propri compiti. Essi si astengono da qualsiasi misura che rischi di compromettere a realizzazione degli scopi del presente Trattato* ”.

⁴⁰⁸ La Commissione Europea, in conformità con le disposizioni di cui all'art. 226 del Trattato CE, aveva inviato alla Repubblica Italiana una lettera di diffida, in data 16 dicembre 2003, seguita da un parere motivato, presentato in data 18 ottobre 2004, in cui intimava allo Stato interessato di adeguarsi alla sua decisione.

La Commissione concludeva la sua valutazione rilevando che la Repubblica Italiana, con l'introduzione delle disposizioni in esame, aveva ecceduto i propri margini di discrezionalità, rinunciando in modo indiscriminato e preventivo ad ogni accertamento e verifica in materia di Iva.

Ciò avrebbe potuto provocare delle gravi distorsioni nel corretto funzionamento del sistema comune dell'imposta⁴⁰⁹, oltre che violare il principio della neutralità fiscale e generare un'ingiustificata disparità di trattamento, accordando, in un certo senso, un "aiuto di Stato".

La Repubblica Italiana argomentava a contrario sostenendo che, le disposizioni introdotte, non producevano effetti né sugli obblighi dei contribuenti, né sugli elementi costitutivi dell'imposta. Il loro ambito di applicazione riguardava solo l'attività di controllo e riscossione dell'imposta, in riferimento alle quali gli Stati membri sono dotati di potere discrezionale.

Inoltre, la censura operata da parte della Commissione Europea avrebbe costituito, per gli stessi Stati, un impedimento all'impiego di strumenti di conciliazione e definizione delle liti pendenti, in grado di evitare contenziosi tributari ed assicurare, allo stesso tempo, un gettito immediato per le casse erariali.

A sostegno della presente tesi, si evidenziava che, il gettito riscuotibile mediante la legge di condono era certamente maggiore di quello che si sarebbe potuto ottenere mediante una ordinaria attività di accertamento.

Infine, in merito alla necessità di scoraggiare l'evasione fiscale, si osservava che, le disposizioni previste dall'art. 8, erano state formulate in modo tale da "spingere" soggetti, non ancora individuati dall'Amministrazione Finanziaria come evasori, a sanare volontariamente la propria posizione, dichiarando spontaneamente l'imponibile evaso e versando una somma pari al 50 % dell'imposta. Diversamente, le agevolazioni previste non trovavano applicazione nei confronti dei contribuenti già individuati quali evasori d'imposta⁴¹⁰. Pertanto, l'Italia riteneva che le agevolazioni da essa previste dovessero considerarsi compatibili con le norme comunitarie.

⁴⁰⁹ La distorsione a cui si fa riferimento è inerente al fatto che non esiste alcun nesso logico tra l'ammontare dell'imposta determinata secondo le regole ordinarie e gli importi da versare, per i contribuenti aderenti al condono.

⁴¹⁰ Cfr. art. 8, comma 10, Legge n. 289/2002.

La Corte di Giustizia, con la sentenza del 17 luglio 2008, causa C – 132/06 ⁴¹¹, si è pronunciata in merito alla compatibilità, con la normativa comunitaria, delle norme in materia di condono Iva, ponendo in evidenza il fatto che, dalle disposizioni di cui agli articoli 2 e 22 della VI direttiva, nonché dall'art. 10 del Trattato CE, discendesse, a carico degli Stati membri, l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative rivolte ad assicurare l'intera e corretta riscossione dell'imposta nel proprio territorio.

Nonostante venisse riconosciuto, a favore degli stessi Stati, un certo margine di libertà nella scelta dei mezzi idonei ad assicurare il rispetto degli obblighi da parte dei contribuenti, ciò che la Corte poneva in rilievo, ed allo stesso tempo intendeva evitare, era il possibile abuso nell'esercizio di tali libertà, tale da poter generare delle differenze significative tra i contribuenti, oltre che ostacolare l'effettiva riscossione delle risorse proprie della Comunità.

In tale prospettiva, la Corte precisava che, gli importi corrisposti in seguito all'adesione alla disciplina condonistica, non coincidevano con quelli che si sarebbero dovuti corrispondere ordinariamente. Si trattava, invece, di somme forfettarie, versate non in modo proporzionato al fatturato prodotto.

A parere della Corte, lo squilibrio generatosi tra gli importi effettivamente dovuti e quelli diversamente versati poteva intendersi come una “quasi esenzione fiscale”. In conclusione, la Repubblica Italiana, rinunciando in modo generale ed indiscriminato all'accertamento delle operazioni imponibili in riferimento a determinati periodi d'imposta, era venuta meno agli obblighi su di essa incombenti, ai sensi degli articoli 2 e 22 della VI direttiva CE, nonché dell'art. 10 del Trattato CE e, in qualità di parte soccombente, veniva pertanto condannata alle spese.

⁴¹¹ Per il testo integrale della sentenza, con relativo commento, cfr. G. TINELLI, *Per la Corte di giustizia i condoni IVA contrastano con il diritto comunitario*, nota a Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sentenza 17 luglio 2008, causa C – 132/06, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria* n. 11, 2008, pagg. 937 – 946.

6. Il recepimento della sentenza della Corte di Giustizia da parte della Cassazione: le diverse interpretazioni della Sezione Tributaria e delle Sezioni Unite.

I principi espressi dalla Corte di Giustizia Europea, in merito alla questione della compatibilità comunitaria dei condoni Iva del 2002, sono stati recepiti nel nostro ordinamento giuridico, mediante alcune pronunce giurisprudenziali della Corte di Cassazione.

La fattispecie è stata dapprima esaminata dalla sezione tributaria della Corte, nell'ambito della sentenza n. 20069 del 2009 ⁴¹², che ha recepito in pieno le affermazioni di principio sancite dall'organo di giurisprudenza comunitaria introducendo, allo stesso tempo, alcune rilevanti novità. Tra di esse si annovera certamente la possibilità di estendere la portata della pronuncia anche a norme non direttamente interessate dal giudizio ⁴¹³.

La Corte ha altresì focalizzato la propria attenzione sugli effetti prodotti, dalla legislazione condonistica in materia di Iva, nell'ambito dell'ordinamento giuridico nazionale. In particolare, si è ritenuto opportuno sottolineare che, la dichiarazione di incompatibilità delle leggi di condono, qualora fosse stata intesa in senso estensivo, tale da potersi applicare anche alle questioni già definite, avrebbe prodotto, quale paradossale conseguenza, la possibilità, per i contribuenti, di richiedere il rimborso di quanto versato a titolo di condono. Di contro, lo Stato si sarebbe trovato, nella quasi totalità dei casi ⁴¹⁴, nella scomoda situazione di non poter più accertare le eventuali evasioni, essendo decorsi i termini di decadenza per l'esercizio dell'azione di accertamento.

⁴¹² Cfr. Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 18 settembre 2009, n. 20069. Per il testo integrale della sentenza, con relativo commento, cfr. R. DOMINICI, *Gli effetti della incompatibilità con il diritto comunitario dei condoni IVA*, in *Corriere Tributario* n. 42, 2009, pagg. 3422 – 3428. In egual modo si è espressa anche la Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 18 settembre 2009, n. 20068.

⁴¹³ Tra le misure a cui si fa riferimento, diverse da quelle relative al c.d. condono tombale, si annovera anche la c.d. definizione agevolata di controversie tributarie pendenti, prevista dall'art. 16 della L. n. 289/2002, che determina una rinuncia, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, all'accertamento sulla pretesa fiscale e sulla riscossione dell'imposta, che viene rimesso al giudice tributario.

⁴¹⁴ Lo Stato potrebbe però ancora intervenire, in caso di fattispecie penalmente rilevanti, entro il 31 dicembre 2012, in caso di infedele dichiarazione, ovvero 2013 nel caso di omessa dichiarazione.

Una interpretazione in tal senso, così come evidenziato da autorevole Dottrina⁴¹⁵, sarebbe indubbiamente da evitare, preferendo invece una interpretazione “ limitativa ” della pronuncia. A ben vedere, la Corte, con l’accertamento dell’infrazione da parte della Repubblica Italiana, “ *non intendeva far saltare le definizioni già raggiunte* ”, quanto piuttosto “ *dichiarare che uno Stato che si arrende con tanta facilità compromette il sistema delle imposte* ”. Di conseguenza, si impone in detto ambito la necessità di impedire al legislatore di introdurre, per il futuro, discipline condonistiche di portata così ampia da generare, a favore del contribuente inadempiente all’assolvimento dell’imposta, delle definizioni eccessivamente vantaggiose.

Il recepimento della decisione di incompatibilità dei condoni Iva, espressa dalla Corte di Giustizia, è avvenuta anche per il tramite delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che si sono a loro volta espresse mediante le pronunce n. 3674, 3676 e 3677 depositate il 17 febbraio 2010⁴¹⁶, dalle quali è emerso un orientamento diverso da quello espresso dalla sezione tributaria.

Così come evidenziato da attenta Dottrina⁴¹⁷, la divergenza venutasi a creare tra le diverse sezioni della Cassazione risulta senza dubbio profonda, anche se non insuperabile. La non radicalità delle diverse interpretazioni fornite dalla Cassazione può evincersi, soprattutto, dal contenuto di una delle sentenze delle Sezioni Unite, ossia la n. 3674, meglio definita come “ *rottamazione dei ruoli di riscossione* ”, e riguardante l’art. 12 della legge di condono n. 289/2002⁴¹⁸.

In questo specifico caso, infatti, la Cassazione a Sezioni Unite, alla luce di una interpretazione adeguatrice, ha rilevato che esiste incompatibilità con il diritto comunitario di una rinuncia definitiva dello Stato alla riscossione dell’imposta negli importi dovuti, e ha perciò disapplicato l’art. 12 della medesima legge, nella parte in cui, relativamente all’IVA, consente di definire una cartella esattoriale con il pagamento del 25 % dell’importo iscritto a ruolo, in quanto la predetta

⁴¹⁵ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Condono e processo: la parola alle Sezioni Unite*, nota a Corte di Cassazione, ord. 4 dicembre 2009, n. 25566, in *Corriere Tributario* n. 6, 2010, pag. 424.

⁴¹⁶ Alle suddette sentenze, si sono aggiunte anche le ordinanze n. 3673 e 3675, depositate nella medesima data.

⁴¹⁷ Cfr. G. FALSITTA, *Il contributo della Cassazione alla demolizione della legislazione condonistica in materia di Iva*, nota a Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenze del 17 febbraio 2010, n. 3674, 3676, 3677, in *Corriere Tributario* n. 12, 2010, pagg. 982 – 983.

⁴¹⁸ L’art. 12 della legge di condono consentiva la definizione di una cartella esattoriale con il pagamento del 25% dell’importo iscritto a ruolo.

disposizione comporta una rinuncia definitiva dell'Amministrazione alla riscossione di un credito accertato. In questo modo le Sezioni Unite hanno finito per attribuire alla sentenza della Corte di giustizia una portata « estensiva » perché hanno riconosciuto che la incompatibilità con il diritto comunitario non è circoscritta agli artt. 8 e 9 della legge di condono (come emergerebbe dalla interpretazione lessicale del dispositivo della sentenza della Corte di giustizia), ma va oltre ed investe, ad esempio, l'art. 12 sulla rottamazione dei ruoli.

Diversamente, il contrasto interpretativo più evidente, tra le diverse sezioni della Corte di Cassazione, ha riguardato l'interpretazione dell'art. 16 della legge di condono Iva, dedicato alla “ definizione delle liti pendenti ”. In particolare, mentre la Sezione Tributaria ha ritenuto incompatibili con le norme comunitarie, e quindi non più efficaci, le disposizioni di cui all'art. 16, le Sezioni Unite ne hanno riconosciuto di converso la completa compatibilità. Secondo l'interpretazione fornita dalle Sezione Tributaria, nel caso di lite pendente in cui la questione del condono si ponga come pregiudiziale, il giudice avrebbe dovuto accertare l'inefficacia del condono e risolvere la lite, prescindendo dalla definizione agevolata ⁴¹⁹. Diversamente, le motivazioni addotte dalle Sezioni Unite, atenevano al fatto che, rendendo applicabili le disposizioni relative al condono Iva anche alle controversie pendenti, non ancora giunte a conclusione, le parti (contribuente e Amministrazione Finanziaria), risolvevano pacificamente e di comune accordo il conflitto. Nella realtà, sembra che la situazione non risolve esattamente in tali termini, dato che, mentre il contribuente può decidere spontaneamente e facoltativamente se aderire o meno al condono, l'Amministrazione Finanziaria invece non può farlo, dovendo subire la sua iniziativa.

Una particolare riflessione deve essere operata anche in riferimento alle disposizioni di cui all'art. 16, nella parte in cui viene stabilito che, le sentenze che sarebbero passate in giudicato nel periodo compreso tra il 30 settembre e il 31 dicembre del 2002, dovevano essere considerate quali liti pendenti, potendo quindi essere interessate dalle norme di condono, con un conseguente abbattimento delle sanzioni e riduzione dell'imposta dovuta alla metà.

⁴¹⁹ Cfr. R. DOMINICI, *Gli effetti della incompatibilità con il diritto comunitario dei condoni IVA*, cit., pagg. 3424 – 3425.

In conclusione, la situazione che si prospetta risulta ancora piuttosto incerta. I dubbi e le perplessità circa il recepimento della condanna della legislazione condonistica, sono rese ancor più evidenti dalle diverse interpretazioni della fattispecie, fornite dalle Sezioni Tributarie e dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Probabilmente, la soluzione auspicabile sarebbe stata quella di operare un espresso rinvio pregiudiziale al giudice “ naturale ” della controversia, che non è altro che la Corte di Giustizia Europea ⁴²⁰.

7. Effetti concreti della dichiarazione di incompatibilità comunitaria dei condoni Iva del 2002.

A conclusione dell’analisi relativa alla dichiarazione di incompatibilità comunitaria dei condoni Iva del 2002, si ritiene necessario fornire dei chiarimenti in merito agli effetti che si sono generati, in concreto, nell’ordinamento giuridico interno. Nei mesi immediatamente successivi all’emanazione della sentenza da parte della Corte di Giustizia Europea, sulla questione si sono espressi diversi esponenti della Dottrina ⁴²¹, sia nazionale che comunitaria. In particolare, considerato che la sentenza non era stata resa nell’ambito di un procedimento pregiudiziale interpretativo, volto ad accertare la compatibilità comunitaria di una norma interna, bensì nell’ambito di un procedimento di infrazione riguardante lo Stato, era possibile escludere qualsiasi effetto diretto sui contribuenti e sulla normativa interna.

L’unica conseguenza diretta, che si sarebbe potuta generare, era la condanna dell’Italia al risarcimento dei danni, causati dalla violazione delle disposizioni comunitarie. Difatti, essendo l’Iva un’imposta armonizzata in ambito comunitario,

⁴²⁰ In tal senso si è espresso G. FALSITTA, *Il contributo della Cassazione alla demolizione della legislazione condonistica in materia di Iva*, nota a Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenze del 17 febbraio 2010, n. 3674, 3676, 3677, *cit.*, pag. 983.

⁴²¹ Cfr. G. TINELLI, *Per la Corte di giustizia i condoni IVA contrastano con il diritto comunitario*, nota a Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sentenza 17 luglio 2008, causa C – 132/06, *cit.*, pagg. 937 – 946; R. DOMINICI, *Gli effetti della incompatibilità con il diritto comunitario dei condoni IVA*, *cit.*, pagg. 3422 – 3428; G. FALSITTA, *I condoni fiscali IVA come provvedimenti di natura agevolativa violatori del principio di neutralità del tributo*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, Sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Rivista di diritto tributario* n. 12, Sez. IV, 2008, pagg. 323 – 339.

con le previsioni di cui agli articoli 8 e 9 della Legge n. 289/2002, il relativo gettito ne risultava fortemente ridimensionato. Inoltre, si era ipotizzata la possibilità, da parte dei contribuenti, di richiedere il rimborso delle somme versate per poter usufruire dei benefici del condono, considerato che, con la relativa dichiarazione di incompatibilità comunitaria, questi non si sarebbe più potuti ottenere. Un'ipotesi di siffatto genere veniva immediatamente esclusa per due diverse ragioni: la mancanza dei presupposti per la presentazione dell'istanza⁴²² e la decorrenza del termine biennale di decadenza.

Per quanto concerne il primo dei suddetti aspetti, si precisa che, con il condono, i contribuenti avevano versato delle somme per poter sottrarsi ad eventuali azioni di accertamento da parte delle amministrazioni nazionali anche se, in questo modo, venivano violate le disposizioni comunitarie disciplinanti l'imposta sul valore aggiunto, in quanto imposta comunitaria⁴²³. Inoltre, le somme versate a titolo di condono, erano di importo quantitativamente inferiore rispetto all'imposta ordinaria che si sarebbe dovuta versare. Quindi, risultava inverosimile che, un soggetto esentato dalla corresponsione di una parte del tributo, potesse addirittura richiedere il rimborso di quanto non aveva mai pagato. Il condono, infatti, era stato considerato come una sorta di “quasi esenzione fiscale”, esistendo un consistente divario tra l'importo dovuto e quello versato.

Contestualmente, si considerava esclusa la possibilità, per lo Stato, di riaprire gli ormai decorsi termini di accertamento per i periodi d'imposta interessati dal condono. Il riconoscimento di tale possibilità allo Stato avrebbe senza dubbio violato i principi di certezza del diritto, oltre che il principio della buona fede e del legittimo affidamento del contribuente nella legge nazionale.

In sostanza, l'unico effetto evidente sortito dalla dichiarazione di incompatibilità comunitaria dei condoni Iva del 2002, era stato quello di “condannare” l'istituto del condono in sé in quanto, alimentando l'aspettativa dei contribuenti di sottrarsi, almeno in parte, agli obblighi tributari, esso causa una riduzione del gettito

⁴²² L'adesione del contribuente al condono Iva difficilmente può ricondursi alla fattispecie dell'indebito tributario, considerato che, il contribuente aveva fruito dell'effetto paralizzante l'azione di accertamento, da parte degli uffici competenti, sulla base di una richiesta volontariamente presentata.

⁴²³ S. MEDICI, *Gli effetti della declaratoria di incompatibilità comunitaria dell'istituto del condono in materia di Iva*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Rivista di diritto tributario* n. 1, 2009, pag. 34 e seguenti.

passato e, forse, anche di quello futuro. La sentenza della Corte di Giustizia Europea ha pertanto rivestito un importante merito: decretare la fine dei condoni impuri Iva in Italia ⁴²⁴.

Un'ultima riflessione si rende necessaria nel caso in cui, l'adesione al condono da parte del contribuente, sia avvenuto per sottrarsi a reati, previsti dal D. Lgs. n. 74 del 10/03/2000, che comportino l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p.

In tali casi, secondo le disposizioni di cui all'art. 37 del D.L. 223 del 4/07/2006 (convertito nella L. n. 248 del 4/08/2006, cd. Legge Visco – Bersani), i termini per l'esercizio dell'azione di accertamento, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, risultano raddoppiati ⁴²⁵. Di conseguenza, per i periodi d'imposta interessati dal condono (2001 e 2002), i termini entro cui esercitare l'azione di accertamento sarebbero scaduti, rispettivamente, al 31/12/2010 e al 31/12/2011, nel caso di dichiarazione infedele, e al 31/12/2012 e al 31/12/2013, nel caso di omessa dichiarazione. Per effetto della manovra finanziaria del 2011 (art. 2, comma 5 – ter, D. L. 138/2011) ⁴²⁶, i suddetti termini di accertamento, per i contribuenti che si siano avvalsi del condono e che abbiano delle pendenze tributarie al 31/12/2011, sono stati ulteriormente prorogati di un anno, spostando il termine ultimo di verifica, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, al 31/12/2014 ⁴²⁷. Nonostante la proroga dell'esercizio dell'azione di accertamento

⁴²⁴ Sui meriti rivestiti dalla sentenza sui condoni Iva del 2002 in Italia si vedano: M. G. DE FLORA, *Osservazioni sull'incompatibilità del condono Iva con la normativa comunitaria*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Rivista di diritto tributario* n. 9, 2009, pag. 238 e seguenti; R. MICELI, *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono Iva e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Rivista di diritto tributario* n. 5, 2010, pag. 587 e seguenti.

⁴²⁵ Diversi autori hanno paventato l'ipotesi di una illegittimità costituzionale della norma sul raddoppio dei termini di accertamento, in presenza di violazioni di natura penale, ritenendo che, la norma violasse vari articoli della Costituzione ed in particolare gli articoli 3, 24, 25 e 97 (cfr. C. CARPENTIERI, *Raddoppio dei termini per l'accertamento e condoni Iva: una strana vicenda*, in *Corriere Tributario* n. 2, 2011, pag. 142 e seguenti; I. CARACCIOLI, *Inasprimento delle sanzioni penali e raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *Corriere Tributario* n. 14, 2012, pag. 1068 e seguenti). L'ipotesi è stata smentita dalla sentenza della Corte Cost. 247/2011 per due distinte ragioni: la rilevanza dell'obbligo di denuncia penale, in capo al contribuente, non poteva discendere dal mero esercizio del potere discrezionale da parte dell'Amministrazione Finanziaria, bensì doveva derivare dalla constatazione di un pubblico ufficiale; inoltre, la disposizione sul raddoppio dei termini non costituiva il prolungamento di un termine fissato in precedenza ma, diversamente, si trattava della fissazione di un nuovo termine di decadenza.

⁴²⁶ Sulla proroga di un anno dei termini di accertamento si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 1/E del 13/01/2012.

⁴²⁷ In molti casi, si è evidenziata la possibile illegittimità costituzionale della disposizione che ha sancito la ulteriore proroga, di un anno, dei termini per l'esercizio dell'azione di accertamento da

rappresenti una circostanza eccezionale e non ripetibile, tale disposizione alimenta il dubbio di una seria compressione di uno dei principi cardine del nostro ordinamento giuridico: quello della certezza e stabilità dei rapporti giuridici.

Il riconoscimento, da un punto di vista normativo, della proroga dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice da parte dell'Amministrazione Finanziaria equivale all'ammissione, da parte dello stesso Stato, di aver incassato, con il condono, delle somme illegittime e, quindi, si produrrebbe, come contestuale conseguenza, anche la possibilità per i contribuenti di richiedere la restituzione delle somme versate a titolo di condono, avendo a disposizione dieci anni di tempo per la presentazione dell'istanza. In realtà, ad oggi, in molti si sono ben guardati dal presentare una tale richiesta, considerato l'allungamento dei termini di esercizio dei poteri di accertamento, proprio e soprattutto per evitare di “ attirare su di sé ” l'attenzione delle autorità accertatrici nazionali. In sostanza, l'azione intrapresa dallo Stato, con la manovra finanziaria del 2011, può essere letta come una sorta di cautela dato che, altrimenti, considerando i termini di prescrizione decennali, lo Stato si troverebbe a dover restituire le somme incassate con il condono. Quindi, l'adesione al condono si è rivelata per molti come una sorta di “ boomerang ” che ha finito con l'attirare anziché allontanare il rischio di incorrere nell'accertamento tributario ⁴²⁸. In conclusione, il condono Iva previsto nel 2002 può considerarsi come “ una sfortunata vicenda italiana ”, dato che, uno strumento pensato per incrementare il gettito dell'erario, ha sortito in realtà l'esito opposto e, dopo oltre dieci anni dalla sua istituzione, numerosi miliardi sono ancora dovuti da chi ha aderito al condono, preoccupandosi di versare solo la prima rata per usufruire di tutti i benefici ad esso correlati.

L'Amministrazione Finanziaria avrà ancora a disposizione un anno per cercare di rimediare, almeno in parte, alle perdite di gettito fiscale che ne sono derivate, recuperando le rate non versate da chi ha aderito al condono e l'intero ammontare per coloro i quali, invece, non avevano sanato le proprie irregolarità.

parte delle autorità nazionali. La suddetta tesi trova fondamento nelle disposizioni della sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 20/07/2011, che ha sancito il principio della incumulabilità delle proroghe e che finirà, probabilmente, con l'incrementare i contenziosi tributari.

⁴²⁸ Sebbene l'adesione al condono non costituisca una sorta di autodenuncia da parte del contribuente che vi ha aderito, in realtà, esso rappresenta un elemento di priorità per l'esercizio dei controlli fiscali.

CONCLUSIONI

L'elaborato si è sviluppato lungo un percorso logico piuttosto ampio nel corso del quale si è cercato di delineare, quanto più chiaramente possibile, il quadro generico della disciplina sugli aiuti di Stato, così come è prevista dalle disposizioni comunitarie. L'attenzione si è tuttavia concentrata, in modo particolare, sugli effetti fiscali che la normativa in questione produce nell'ambito degli ordinamenti giuridici nazionali.

Durante il mio lavoro di ricerca sono state riscontrate diverse problematiche alle quali ho tentato di fornire dei chiarimenti con l'ausilio della dottrina e della giurisprudenza.

In considerazione della ormai attuale situazione di crisi economico – finanziaria dei Paesi dell'Unione Europea, la questione degli aiuti di Stato è da ritenersi senz'altro come una questione ancora “ aperta ”, sulla quale diversi esponenti del diritto, e non solo, continuano a pronunciarsi. Pertanto, il presente studio, dato che attiene ad una disciplina in costante mutamento, potrà essere oggetto in futuro di ulteriori modifiche od integrazioni.

In conclusione, non volendo soffermarsi ulteriormente su concetti teorici dei quali si è ampiamente detto nel corso della trattazione, si intende fornire qualche considerazione sull'importanza dello strumento degli aiuti di Stato nell'attuale contesto di crisi, oltre che sulle eventuali modifiche che potrebbero essere apportate alla relativa disciplina.

Da quanto è emerso nel corso della ricerca, il divieto di concedere aiuti di Stato non riveste un carattere assoluto ma, la normativa comunitaria di riferimento, riconosce la possibilità per gli Stati di applicare delle deroghe, al verificarsi di specifiche condizioni.

Avvalendosi di tale facoltà, la Commissione Europea, per far fronte alla crisi economico – finanziaria originatasi nel 2008, successivamente alla predisposizione di provvedimenti adottati a favore degli istituti finanziari,

attraverso l’emanazione di due Comunicazioni ⁴²⁹, ha permesso agli Stati di adottare specifiche misure di aiuti temporanei “ anticrisi ”. Queste hanno trovato idonea giustificazione nell’ambito delle deroghe di cui alle lett. *b)* e *c)* dell’art. 107, paragrafo 3, del TFUE, e si sono configurate come aiuti di applicazione temporaneamente limitata, disposti in favore di imprese trovatesi in difficoltà a partire dal 1° luglio 2008, a causa della crisi ⁴³⁰.

Tali aiuti, che avrebbero dovuto applicarsi solo nel triennio 2008 – 2010, in seguito al perdurare delle condizioni di difficoltà delle imprese di vari settori, sono stati prorogati per un ulteriore anno, fino al 31 dicembre 2011.

Lo strumento degli aiuti di Stato è stato quindi utilizzato per consentire una ripresa economica e sociale dei Paesi dell’Unione Europea maggiormente interessati dalla crisi e tentare, inoltre, di ristabilire quell’equilibrio tra risorse ormai perso. Perlomeno, questo era l’obiettivo iniziale che si sarebbe voluto perseguire. Nella realtà, però, sembra quasi che le cose siano andate diversamente. Se si analizza la situazione attuale degli aiuti di Stato, si può notare che, tale valido strumento è stato impiegato soprattutto dai Paesi con minori difficoltà economiche, quali Germania, Francia ed Austria, anziché da quelli più svantaggiati, come la Grecia, l’Italia o la Spagna.

Una situazione di siffatto genere ha potuto verificarsi, soprattutto, a causa dei forti vincoli di bilancio che l’Unione Europea impone ai propri Stati, in grado di condizionare notevolmente le scelte dei governi nazionali, nonché le erogazioni, o in altri termini gli “ aiuti di Stato ”, disposti in favore delle imprese.

In un simile contesto, non è difficile comprendere che, il divario tra “ Paesi ricchi ” e “ Paesi poveri ”, tenderà ad aumentare sempre di più, fino a creare, nel

⁴²⁹ Le Comunicazioni alle quali ci si riferisce sono le seguenti: Comunicazione 2009/C 83/01, *Quadro temporaneo per gli aiuti di Stato destinati a favorire l’accesso al finanziamento nel contesto della crisi economica e finanziaria attuale*, adottata il 26 novembre 2008 (GU C 83 del 7.04.2009), e la Comunicazione 2009/C 261/02, *Comunicazione della Commissione che modifica il quadro di riferimento temporaneo comunitario per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’accesso al finanziamento nell’attuale situazione di crisi finanziaria ed economica*, adottata il 25 febbraio 2009 (GU C 261/2 del 31.10.2009).

⁴³⁰ Gli aiuti che potevano essere concessi dagli Stati comprendevano gli aiuti di importo limitato fino a 500.000 euro, quelli concessi sotto forma di garanzie e prestiti agevolati a condizioni più favorevoli rispetto alle usuali, nonché gli aiuti agli investimenti per la produzione di “ prodotti verdi ” e taluni aiuti in forma di capitale di rischio. Con la Comunicazione emanata dalla Commissione Europea il 25 febbraio 2009, gli aiuti di importo limitato sono stati estesi anche al settore della produzione primaria dei prodotti agricoli.

mercato comune europeo, una frattura impossibile da risanare, con conseguente sacrificio del principio fondamentale della coesione europea.

Tale situazione, che si ritiene già piuttosto critica, potrebbe aggravarsi ulteriormente a causa del processo di modernizzazione che sta interessando gli aiuti di Stato, sin dalla prima metà del 2012. Con l'avvio di tale processo, la Commissione Europea si è posta tre fondamentali obiettivi da perseguire:

- promozione di una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva in un mercato interno unico e competitivo;
- applicazione di una normativa più razionale, in materia di aiuti di Stato, sia a livello comunitario che a livello nazionale. Tale tendenza deve tradursi in una definizione delle priorità ed in un efficace controllo degli aiuti con un maggior impatto sul mercato unico e con un maggior potenziale distorsivo sulla concorrenza, limitando l'analisi dei casi con effetti limitati e ampliando il regime delle esenzioni;
- riforma e semplificazione delle procedure, a cui devono far seguito decisioni più rapide. Tale intervento richiede un esercizio di razionalizzazione di tutto il sistema di norme in materia di compatibilità degli aiuti, disciplinato attualmente da una moltitudine di regole di difficile interpretazione e fruizione da parte dei destinatari.

Per il raggiungimento degli obiettivi indicati, la Commissione ha ritenuto opportuno apportare delle modifiche al Regolamento “ *de minimis* ”, aumentando l'importo della soglia di esenzione dall'obbligo di notifica preventiva degli aiuti, oltre che estendere l'ambito di applicazione del Regolamento generale di esenzione per categoria ad altre tipologie di aiuti, quali quelli destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, gli aiuti a favore dell'innovazione nonché gli aiuti a carattere sociale per i trasporti a favore dei residenti in regioni remote. Tali modifiche sono state accompagnate, di recente, dalle proposte di riforma degli aiuti di Stato regionali, dai quali risultano escluse comunque le grandi imprese. Sul punto, vorrei rilevare che, la Commissione Europea dovrebbe rivedere la sua scelta, dato che, la decisione di concedere degli

aiuti dovrebbe fondarsi su valutazioni di natura diversa da quella relativa alla dimensione del soggetto beneficiario.

Le nuove disposizioni produrranno un impatto evidente sull'economia degli Stati aderenti all'Unione Europea, contribuendo probabilmente ad incrementare i differenziali strutturali e competitivi già esistenti. In particolare, l'estensione del Regolamento di esenzione per categoria, potrebbe provocare la sottrazione di molti aiuti dal controllo della Commissione. La maggiore decentralizzazione che ne conseguirebbe, anche a causa del rischio di un'applicazione più soggettiva e meno uniforme delle regole a livello nazionale, potrebbe portare ad un aumento degli aiuti illegali. Contestualmente, un aumento delle soglie del *de minimis* potrebbe incrementare il rischio che gli Stati aumentino gli aiuti ad un livello tale da rendere sempre più probabili le distorsioni della concorrenza.

Alla fine, sarebbero sempre gli Stati con maggiori disponibilità finanziarie a potersi avvalere dello strumento degli aiuti di Stato per rilanciare le proprie economie, a discapito dei Paesi più colpiti dagli effetti della crisi e con minori possibilità di effettuare consistenti manovre di bilancio. Quindi, e paradossalmente, gli aiuti concessi alle imprese, che dovrebbero favorire integrazione e convergenze dentro il mercato unico, evitando delocalizzazioni e distorsioni della concorrenza, finirebbero con il produrre l'effetto opposto, accentuando, invece di attenuare, le distorsioni di competitività e le fratture dentro il mercato unico, favorendo una volta di più le imprese degli Stati più ricchi e con maggiori disponibilità economiche.

Ciò che si evince dalle presenti riflessioni è piuttosto evidente. Per risollevarsi dalla crisi, ogni Stato dovrebbe indubbiamente attuare delle politiche di riforme ma, allo stesso tempo, l'Unione Europea dovrebbe intervenire al fine di ritrovare gli equilibri interni perduti. In tale ottica, sarebbe auspicabile che, gli aiuti di Stato ritornino a configurarsi come un valido strumento di politica economica e industriale nazionale ed europea, rivalorizzandone la loro dimensione economico – finanziaria, piuttosto che rappresentare una “ gentile concessione ” dei Trattati, della quale continuino ad avvantaggiarsi solo gli Stati più ricchi, in virtù del principio secondo cui “ a vincere è sempre il più forte ”.

BIBLIOGRAFIA

DOTTRINA

- R. ALFANO, *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2007, pagg. 830 – 866.
- E. ALTIERI, *Competenze del Giudice Nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rassegna Tributaria* n. 6 bis, 2003, pag. 2339 e seguenti.
- F. AMATUCCI, *I requisiti di “ non commercialità ” dell’attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rassegna Tributaria* n. 1, 2006, pagg. 134 – 161.
- F. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2008, pagg. 1282 – 1298.
- F. AMATUCCI, *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corriere Tributario* n. 13, 2009, pagg. 1059 – 1063.
- P. ANELLO, *La nuova disciplina delle società cooperative*, in *Corriere Tributario* n. 11, 2003, pagg. 874 – 879.
- S. ARMELLA, L. UGOLINI, *Annualità « condonate » ai fini Iva, raddoppio dei termini e reati prescritti*, in *Corriere Tributario* n. 11, 2012, pagg. 805 – 809.
- F. BAGNATO, A. TOMASSINI, *Per le agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie è necessaria una « nuova stagione »*, in *Corriere Tributario* n. 7, 2011, pagg. 549 – 555.
- M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rassegna Tributaria* n. 2, 2002, pagg. 421 – 446.
- G. BERARDO, V. DULCAMARE, *Incentivi alle imprese nella Manovra 2010*, in *Corriere Tributario* n. 26, 2010, pagg. 2093 – 2095.
- L. BIANCHI, *La sospensione cautelare in materia di aiuti di Stato: tra esigenze comunitarie e difesa dei diritti del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 6, 2010, pagg. 1365 – 1379.
- C. BUCCICO, *Il fondamento giuridico delle zone franche urbane e l’equivoco con le zone franche di diritto doganale*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 1, 2008, pag. 105 e seguenti.
- C. BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull’attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2009, pagg. 1301 – 1336.
- M. BUSICO, *Il mancato pagamento delle rate successive alla prima « vanifica » la sanatoria di omessi versamenti*, nota a *Circ. Agenzia delle*

- Entrate 19/03/2008, n. 23/E, in *Corriere Tributario* n. 17, 2008, pagg. 1406 – 1410.
- S. BUTTUS, *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, in *Rassegna Tributaria* n. 1, 2010, pagg. 105 – 137.
 - I. CARACCIOLI, *Inasprimento delle sanzioni penali e raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *Corriere tributario* n. 14, 2012, pagg. 1068 – 1073.
 - A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'UE*, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2004, pagg. 1201 – 1239.
 - C. CARPENTIERI, *Raddoppio dei termini per l'accertamento e condoni Iva: una strana vicenda*, in *Corriere Tributario* n. 2, 2011, pagg. 142 – 147.
 - L. CARPENTIERI, G. FALSITTA, R. LUPI, D. STEVANATO, *Capacità economica, capacità contributiva e « minimo vitale »*, in *Dialoghi Tributari* n. 2, 2009, pagg. 121 – 128.
 - P. COPPOLA, *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2007, pagg. 1677 – 1714.
 - E. COVINO, D. STEVANATO, A. TRIVOLI, M. VARESANO, *Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo*, in *Dialoghi Tributari* n. 2, 2009, pagg. 129 – 140.
 - G. D'ANGELO, *Sentenze interpretative della Corte di Giustizia ad efficacia limitata nel tempo e restituzione del tributo incompatibile*, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2005, pagg. 1907 – 1930.
 - M. DAMIANI, *La fiscalità delle imprese: dall'attrazione europea a quella del Mezzogiorno*, in *Corriere Tributario* n. 33, 2010, pagg. 2720 – 2725.
 - E. DE MITA, *Dagli scali Sardi un insegnamento per il federalismo*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 1, 2010, pagg. 177 – 178.
 - L. DEL FEDERICO, *Recupero degli aiuti di Stato fiscali, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività*, nota a Comunicazione della Commissione UE 2007/C 272/05, pubblicata in Gazzetta Ufficiale U. E., serie C, 15 novembre 2007, n. 272, in *Giustizia Tributaria* n. 1, 2008, pag. 189 e seguenti.
 - L. DEL FEDERICO, *Grandi attese per le « zone franche urbane »*, in *Corriere Tributario* n. 13, 2009, pagg. 1043 – 1045.
 - V. DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione Ce e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Rassegna tributaria* n. 6 – bis, 2003, pagg. 2315 – 2337.
 - T. DI TANNO, *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle fondazioni bancarie*, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2006, pagg. 1093 – 1117.

- A. FANTOZZI, *Riflessioni critiche sul regime fiscale delle cooperative*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1999, I, pag. 423 e seguenti.
- G. FERRANTI, *La « Tremonti – quater » per la realizzazione di campionari*, in *Corriere Tributario* n. 21, 2010, pagg. 1653 – 1663.
- V. FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto Speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2001, pagg. 1284 – 1314.
- V. FICARI, “ *Scintille* ” di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2002, pagg. 1226 – 1237.
- F. FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione Europea*, in *Atti del Convegno sul federalismo fiscale*, Roma, 11 giugno 2010, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2010, pagg. 1538 – 1567.
- F. FRADEANI, *La sentenza “ Lucchini ”: il giudicato nazionale alla prova della Corte di Giustizia CE*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* n. 1, 2008, pag. 57 e seguenti.
- M. C. FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2005, pagg. 683 – 725.
- F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2005, pagg. 1033 – 1045.
- A. GIOVANNINI, *Concorrenza fiscale e aiuti di Stato – Principi e tassazione delle società cooperative*, in *Bollettino tributario* n. 20, 2006, pag. 1589 e seguenti.
- A. GIOVANNINI, F. MARRONE, D. STEVANATO, *L'esenzione IRES per le cooperative: agevolazione fiscale, conseguenza della indistribuibilità degli utili o un intreccio delle due?*, in *Dialoghi tributari* n. 6, 2006, pag. 839 e seguenti.
- C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corriere Tributario* n. 21, 2008, pagg. 1670 – 1678.
- C. GLENDI, *Recupero di aiuti di Stato nella legislazione anti – crisi*, in *Corriere Tributario* n. 13, 2009, pagg. 997 – 1001.
- G. GOGLIA, *Le categorie di aiuti di Stato esenti da notifica*, in *Corriere Tributario* n. 45, 2008, pagg. 3671 – 3677.
- G. GOGLIA, B. IZZO, *L'obbligo di presentazione del Mod. CVS per la fruizione della « Visco – Sud »*, in *Corriere Tributario* n. 8, 2010, pagg. 637 – 642.
- E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2005, pagg. 1503 – 1532.
- P. LAROMA JEZZI, *Regime fiscale delle fondazioni bancarie e delle operazioni di ristrutturazione del settore del credito: osservazioni in merito alla sua compatibilità con l'art. 87 del Trattato CE*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, tomo II, 2000, pagg. 814 – 851.

- L. LOVECCHIO, *Prorogati accertamenti e riscossione per le rate non versate dei condoni: un efficace strumento per il gettito?*, in *Corriere Tributario* n. 37, 2011, pagg. 3076 – 3080.
- G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta “fiscalità di vantaggio” : profili comunitari*, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2009, pagg. 997 – 1020.
- R. MICELI, *Gli effetti dell’incompatibilità comunitaria del condono Iva e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in *Rivista di diritto tributario* n. 5, 2010, pag. 587 e seguenti.
- R. MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive* in *Atti del Convegno sul federalismo fiscale*, Roma, 11 giugno 2010, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2010, pagg. 1671 – 1694.
- E. MOAVERO MILANESI, *Partecipazione dello Stato nelle imprese pubbliche e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, in *Rivista di Diritto Europeo* n. 3, 1990, pag. 515 e seguenti.
- F. MOSCHETTI, R. ZENNARO, *Le agevolazioni fiscali*, in *Digesto IV Edizione, Disc. Priv., Sez. Comm.*, Torino, Utet, 1987.
- E. NUZZO, *Le incentivazioni fiscali e le attività economiche in ambito CEE*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, tomo II, 1998, pagg. 1211 – 1230.
- A. PACE, *L’incidente di costituzionalità nelle liti sulle agevolazioni fiscali: profili processuali*, in *Rassegna Tributaria* n. 1, 2007, pagg. 25 – 53.
- A. PACE, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, in *Rivista di diritto tributario* n. 10, 2008, pagg. 867 – 883.
- R. PEREZ, *L’autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rassegna Tributaria* n. 1, 2007, pagg. 78 – 101.
- L. PERRONE, *Le vicende delle agevolazioni tributarie sul reddito delle fondazioni di origine bancaria*, in *Rassegna Tributaria* n. 1, 2010, pagg. 25 – 38.
- G. PETRILLO, *Il caso “ Lucchini ”: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3, 2008, pagg. 413 – 433.
- R. G. PIÑEIRO, *Aiuti di Stato, “ selettività regionale ” e politiche fiscali agevolative delle Regioni*, in *Rivista di diritto tributario* n. 9, 2010, pagg. 881 – 940.
- F. PISTOLESI, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *Tributimpresa* n. 3, 2005, pag. 68 e seguenti.
- O. PORCHIA, *Aiuti di Stato*, in *Digesto, Disc. Pubbl., IV aggiornamento*, Torino, Utet, 2010.
- G. PROVAGGI, *Limitate le agevolazioni del settore cooperativo*, in *Corriere Tributario* n. 43, 2004, pagg. 3373 – 3376.

- A. QUATTROCCHI, *Le norme in materia di “ aiuti ” di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 6, 2008, pagg. 1093 – 1126.
- G. M. ROBERTI, *Aiuti di Stato e controlli comunitari*, in *Il Foro italiano*, 1992, parte IV, pag. 469 – 482.
- G. ROLLE, P. VALENTE, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale dopo la comunicazione Van Miert*, in *Corriere Tributario* n. 16, 1999, pag. 1156 e seguenti.
- P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rassegna Tributaria* n. 1 – bis, 2003, pagg. 330 – 356.
- L. SALVINI, *L’elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corriere Tributario* n. 39, 2006, pag. 3097 e seguenti.
- M. SCUFFI, *Aiuti di Stato e misure fiscali: i contributi della giurisprudenza tributaria italiana*, in *Rivista di diritto tributario* n. 10, 2012, pagg. 925 – 955.
- M. V. SERRANO’, *La sospensione cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato: osservazioni critiche su un testo perfettibile*, in *Rivista di diritto tributario* n. 7/8, 2010, pagg. 805 – 822.
- D. STEVANATO, *Tributi regionali e vincoli comunitari: prove di federalismo fiscale*, in *Dialoghi Tributarî* n. 2, 2010, pagg. 212 – 218.
- F. TESAURO, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corriere Tributario* n. 45, 2007, pagg. 3665 – 3671.
- F. TUNDO, *La tutela cautelare nel procedimento di recupero degli « aiuti di stato » da moratoria*, in *Corriere Tributario* n. 4, 2010, pagg. 299 – 304.
- F. TUNDO, *Chiusura delle liti fiscali pendenti: un istituto controverso in attesa della pronuncia della Corte UE*, in *Corriere Tributario* n. 43, 2011, pagg. 3616 – 3621.
- M. VILLANI, *Principio dell’affidamento: tra normativa tributaria e normativa comunitaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 1, parte I, 2010, pagg. 1 – 13.

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

- E. BARTOLOTTA, *Gli effetti temporali delle sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e il vincolo del giudicato*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 12/02/2008, causa C – 2/06, in *Rassegna Tributaria* n. 4, 2008, pagg. 1190 – 1220.
- M. BEGHIN, *Criteri di giustizia nel concorso al finanziamento del bilancio comunitario: il caso del condono IVA*, nota a Corte di Giustizia

CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 4, 2008, pagg. 289 – 302.

- M. BEGHIN, *La Corte UE e il definitivo « depotenziamento » del legislatore domestico*, nota a Corte di Giustizia UE, sez. II, sent. 19/11/2009, causa C – 540/07, in *Corriere Tributario* n. 1, 2010, pagg. 19 – 28.
- P. BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, nota a Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sent. 18/07/2007, causa C – 119/05, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2007, pagg. 1579 – 1603.
- E. BRESSAN, *Bocciatura UE del condono IVA ed effetti sulla proroga di due anni dei termini per i controlli fiscali sui dissidenti*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Dialoghi Tributari* n. 5, 2008, pag. 100 e seguenti.
- A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, nota a Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sent. 06 settembre 2006, causa C – 88/03, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2006, pagg. 1760 – 1803.
- A. CARINCI, *L'imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni della Corte di Giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale*, nota a Corte di Giustizia CE, sent. 17 novembre 2009, causa C – 169/08, in *Rassegna Tributaria* n. 1, 2010, pagg. 278 – 290.
- P. CENTORE, *Condono e rimborsi: il doppio effetto della sentenza della Corte di giustizia*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Dialoghi Tributari* n. 5, 2008, pag. 100 e seguenti.
- C. CONSOLO, *Il primato del diritto comunitario può spingersi fino ad intaccare la “ferrea” forza del giudicato sostanziale?*, nota a Corte di Giustizia CE, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S. p. a.*, in *Corriere Giuridico* n. 9, 2007.
- P. CORSO, *L'Avvocato Generale UE delinea il contrasto tra condoni Iva 2002 e normativa comunitaria*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Corriere Tributario* n. 45, 2007, pagg. 3677 – 3681.
- M. G. DE FLORA, *Osservazioni sull'incompatibilità del condono Iva con la normativa comunitaria*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Rivista di diritto tributario* n. 9, 2009, pag. 238 e seguenti.
- E. DE MITA, *Incompatibile per la Corte UE il condono Iva con la normativa comunitaria*, nota a Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sent.

17 luglio 2008, causa C – 132/06, in *Corriere tributario* n. 33, 2008, pag. 2667 e seguenti.

- E. DELLA VALLE, « *Tassa sul lusso* »: *la Corte di Giustizia completa l'epitaffio*, nota a Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, Sent. 17/11/2009, causa C – 169/08, in *Corriere Tributario* n. 3, 2010, pagg. 201 – 211.
- G. FALSITTA, *I condoni fiscali IVA come provvedimenti di natura agevolativa violatori del principio di neutralità del tributo*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, Sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Rivista di diritto tributario* n. 12, Sez. IV, 2008, pagg. 323 – 339.
- R. FANELLI, *A rischio le controversie sui condoni IVA*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 41, 2009, pag. 27 e seguenti.
- V. GERETTO, *Interrogativi sulla natura tributaria o meno delle somme versate con il condono*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Dialoghi Tributari* n. 5, 2008, pag. 100 e seguenti.
- C. GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di Giustizia Europea*, nota a Corte di Giustizia UE, Sez. II, sent. 3/09/2009, causa C – 2/08, in *Corriere Tributario* n. 5, 2010, pagg. 325 – 333.
- V. LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di giustizia: il caso Part Service*, nota a Corte di Giustizia CE, sentenza 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, in *Rivista di Diritto Tributario* n. 5, 2008, pag. 113 e seguenti.
- S. MEDICI, *Gli effetti della declaratoria di incompatibilità comunitaria dell'istituto del condono in materia di Iva*, nota a Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sent. 17 luglio 2008, causa C – 132/06, in *Rivista di diritto tributario* n. 1, 2009, pag. 34 e seguenti.
- R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpclub*, nota a Corte di Giustizia CE, Sez. II, sent. 3/09/2009, causa C – 2/08, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2009, pagg. 1839 – 1873.
- S. MORINA, T. MORINA, *Condoni IVA 2002: “ linee – guida ” per i controlli*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 7, 2012, pag. 35 e seguenti.
- V. NUCERA, *La tenuta del giudicato nazionale al banco di prova del contrasto con l'ordinamento comunitario*, nota a Corte di Giustizia CE, sentenza 18 luglio 2007, causa C – 119/05, *Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato c. Lucchini S. p. a.*, in *Rivista di diritto tributario* n. 6, 2008, pag. 149 e seguenti.
- G. PETRILLO, *La Corte di Giustizia e l'autonomia tributaria degli enti territoriali*, nota a Corte di Giustizia CE, Sez. III, sent. 11/09/2008, cause

riunite da C – 428/06 e C – 434/06, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2009, pagg. 879 – 895.

- C. PICCOLO, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2006, pag. 1040 e seguenti.
- P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, in *Rivista di Diritto Tributario* n.1, 2007, pag. 17 e seguenti.
- M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia di Iva e ne tratteggia la conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, in *Rivista di Diritto Tributario* n. 5, 2006, pag. 122 e seguenti.
- G. PROVAGGI, *Secondo l'Avvocato Generale UE le agevolazioni per le cooperative non sono aiuti di stato*, nota a Corte di Giustizia UE, sent. 8/07/2010, cause riunite C – 78/08, C – 79/08, C – 80/08, in *Corriere Tributario* n. 39, 2010, pagg. 3257 – 3261.
- L. SCUDIERO, *La nozione di impresa nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, nota a Corte di Giustizia CE, sent. 17 febbraio 1993, cause riunite C – 159/91 e C – 160/91, “*Poucet*”, in *Il Foro italiano*, 1994, parte IV, pag. 113 e seguenti.
- S. SERVIDIO, *Corte di Giustizia UE e condono IVA 2002*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 33, 2008, pag. 33 e seguenti.
- D. STEVANATO, *Un primo tentativo di inquadramento della sentenza e dei suoi effetti*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Dialoghi Tributari* n. 5, 2008, pagg. 100 – 104.
- S. TROCINI, *Una censura, non un annullamento*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Dialoghi Tributari* n. 5, 2008, pag. 100 e seguenti.
- M. VAREANO, *La bocciatura UE del condono in ambito IVA non ha effetti diretti sulla proroga dei termini per gli accertamenti*, nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Dialoghi Tributari* n. 5, 2008, pag. 100 e seguenti.
- G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo del risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, nota a Corte di Giustizia CE, sent. 21 febbraio

2008, causa C – 425/06, *Part Service*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2008, pag. 859 – 877.

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

- A. ALBANO, *Incompatibilità comunitaria del condono ed effetti nazionali*, nota a Cass. Civ a Sez. Unite, sent. 17/02/2010, n. 3677, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2010, pag. 842 e seguenti.
- P. ANELLO, R. SALVATI, *Il diniego dei nullaosta al credito di imposta per la ricerca e sviluppo*, nota a CTP Pescara, Sez. III, sent. 27/01/2010, n. 11, e CTP Pescara, Sez. I, sent. 25/01/2010, n. 8, in *Corriere Tributario* n. 11, 2010, pagg. 837 – 850.
- M. BASILAVECCHIA, *Condono e processo: la parola alle Sezioni Unite*, nota a Corte di Cass., sez. trib., ord. 4/12/2009, n. 25566, in *Corriere Tributario* n. 6, 2010, pagg. 423 – 428.
- M. BEGHIN, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., ord. 4/08/2010, n. 18055, in *Corriere Tributario* n. 40, 2010, pagg. 3273 – 3282.
- P. CENTORE, *Tempi e modalità del rimborso IVA al vaglio della Corte di Giustizia UE*, nota a Corte di Cass., sez. trib., Ord. 17/08/2010, n. 18721, in *Corriere Tributario* n. 42, 2010, pagg. 3479 – 3486.
- P. CENTORE, R. LUPI, S. TROCINI, *Nullità IVA dei condoni 1991: l'ineffabile governo dei giudici*, nota a Corte di Cass. Sez. trib., sent. 18/09/2009, n. 20068, in *Dialoghi Tributarî* n. 6, 2009, pagg. 661 – 667.
- S. F. COCIANI, *Tributi propri della Regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, nota a Corte Costituzionale, sent. 13/02/2008 – 15/04/2008, n. 102, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2008, pagg. 1399 – 1423.
- P. CORSO, *La Consulta rende più ampia la causa di non punibilità prevista dal condono 2002*, nota a Corte Costituzionale, sent. 04/07/2007 – 13/07/2007, n. 270, in *Corriere Tributario* n. 35, 2007, pagg. 2857 – 2863.
- E. DE MITA, *Rinviata alle Sezioni Unite la questione dei limiti di applicabilità della giurisprudenza comunitaria in tema di condono*, nota a Corte di Cass., Sez. Trib., Ord. 11/11/2009 – 4/12/2009, n. 25566; Corte di Cass., Sez. Trib., Ord. 15/10/2009 – 23/10/2009, n. 22517; Corte di Cass., Sez. Trib., sent. 18/09/2009, n. 20068, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 1, 2010, pagg. 34 – 46.
- L. DEL FEDERICO, *La Corte di Giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, nota a Corte di Cass., Sez. Trib.,

- Ord. 23/03/2004 – 30/04/2004, n. 8319, in *Rivista di diritto tributario* n. 10, 2004, pagg. 574 – 605.
- F. DEL GROSSO, *La Cassazione ritorna sul giudicato esterno*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., sent. 12/12/2007 – 7/05/2008, n. 11084, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2009, pagg. 1415 – 1424.
 - R. DOMINICI, *Gli effetti dell'incompatibilità con il diritto comunitario dei condoni IVA*, nota a Corte di Cass., sez. trib., sent. 18/09/2009, n. 20069, in *Corriere Tributario* n. 42, 2009, pagg. 3422 – 3428.
 - S. DORIGO, *L'efficacia delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato secondo la Corte di Cassazione: nuovi orizzonti nei rapporti tra ordinamento comunitario e nazionale*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., sent. 20/12/2001 – 10/12/2002, n. 17564, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2003, pagg. 1099 – 1120.
 - G. FALSITTA, *Recupero retroattivo degli “ aiuti di Stato ” e limiti alla tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, nota a Corte Costituzionale, Ord. 26/01/2009 – 6/02/2009, n. 36, in *Rivista di diritto tributario* n. 11, 2010, pagg. 649 – 674.
 - G. FALSITTA, *Il contributo della Cassazione alla demolizione della legislazione condonistica in materia di IVA*, nota a Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sent. 17/02/2010, n. 3677 e n. 3676, in *Corriere Tributario* n. 12, 2010, pagg. 979 – 986.
 - S. GIANONCELLI, *Gli incentivi fiscali alla Riforma del sistema bancario italiano al vaglio della Corte di Giustizia Europea*, nota a Corte Costituzionale, sez. II, sent. 15 dicembre 2005, causa C – 66/02 e causa C – 148/04, in *Rassegna Tributaria* n. 2, 2006, pagg. 652 – 688.
 - A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, nota a Corte Costituzionale, Sent. 13/02/2008 – 15/04/2008, n. 102, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2008, pagg. 1424 – 1447.
 - F. GRAZIANO, *Agevolazioni tributarie per le società cooperative e aiuti di Stato*, nota a Corte di Cassazione, ordinanza 26/01/2006 – 17/02/2006, n. 3525, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3, 2006, pagg. 459 – 472.
 - M. GREGGI, *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)*, nota a Corte Costituzionale, Ord. 13/02/2008 – 15/04/2008, n. 103, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2008, pagg. 1448 – 1474.
 - G. INGRAO, *Il giudicato esterno nelle ipotesi di tributi differenti: un ripensamento della Cassazione?*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., sent. 19/10/2006 – 5/02/2007, n. 2438, in *Rassegna Tributaria* n. 2, 2007, pagg. 554 – 577.

- P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sovranazionale sugli aiuti fiscali*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., sent. 20/12/2001 – 10/12/2002, n. 17564, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2003, pagg. 1074 – 1099.
- P. LAROMA JEZZI, *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*, nota a Corte di Cassazione, sez. V, ord. 23/03/2004 – 30/04/2004 n. 8319, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2004, pagg. 1073 – 1099.
- P. LAROMA JEZZI, P. RUSSO, *Il “revirement” della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie: spunti per una riflessione a tutto campo*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., sent. 24/09/2001 – 9/05/2002, n. 6607, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2002, pagg. 1025 – 1052.
- D. MAZZAGRECO, *Il diritto al rimborso e la definizione delle liti fiscali pendenti*, nota a Comm. Trib. Reg., sez. XXIV, Palermo, sent. 28/01/2010, n. 14, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2011, pag. 1363 e seguenti.
- P. MUCCARI, *Valenza costituzionale del principio di tutela dell’affidamento del contribuente*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., sent. 6/10/2006, n. 21513, in *Corriere Tributario* n. 46, 2006, pagg. 3666 – 3673.
- A. PACE, *La Cassazione chiede chiarimenti sulla compatibilità comunitaria del regime fiscale alle cooperative*, nota a Corte di Cassazione, Sez. trib., Ord. 26/01/2006 – 17/02/2006 n. 3525, in *Corriere Tributario* n. 15, 2006, pag. 1179 e seguenti.
- F. PEPE, *Fiscalità cooperativa ed “aiuti di stato”:* questioni metodologiche e problemi reali, nota a Corte di Cassazione, Sez. trib., Ord. 29/11/2007 – 8/02/2008, n. 3030, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2008, pagg. 1704 – 1730.
- A. PODDIGHE, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, nota a Comm. Trib. Prov. di Pisa, sez. II, sent. 26/01/2009 – 24/06/2009, n. 107, in *Rassegna Tributaria* n. 6, 2009, pagg. 1827 – 1836.
- A. SARTI, *Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato*, nota a Corte di Cassazione, sez. trib., ord. 26/01/2006 – 17/02/2006 n. 3525, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2006, pagg. 938 – 956.
- T. TASSANI, *Il regime fiscale delle ristrutturazioni bancarie tra divieto di aiuto di Stato e tutela del legittimo affidamento*, nota a Comm. Trib. Prov. Genova, sez. XIV, ord. 11/02/2004 – 15/03/2004 n. 37/14/04, in *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2004, pagg. 1533 – 1565.
- G. TINELLI, *Per la Corte di Giustizia i condoni Iva contrastano con il diritto comunitario*, nota a Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sent. 17/07/2008, causa C – 132/06, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 11, 2008, pagg. 937 – 946.

- F. TUNDO, *I possibili effetti della incompatibilità comunitaria della definizione delle liti ultradecennali pendenti in Commissione tributaria centrale*, nota a Comm. Trib. Centr., Sez. dec. di Bologna, Ord. 22/09/2010 – 8/10/2010, n. 1, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 1, 2011, pagg. 62 – 72.

PROFILI ISTITUZIONALI

- V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la Legge Finanziaria 2007*, in *Rassegna Tributaria* n. 3, 2007, pagg. 883 – 912.
- M. A. ICOLARI, *Sussidiarietà orizzontale e diritto tributario: profili problematici*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2009, pagg. 1387 – 1412.
- M. INGROSSO, *Agevolazioni tributarie per i giochi del Mediterraneo ed aiuti di Stato: il caso Almeria 2005*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, 2004, pagg. 1761 – 1788.
- E. LA SCALA, *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in Sicilia*, in *Rassegna Tributaria* n. 2, 2010, pagg. 449 – 466.

TESTI CONSULTATI

- R. BAGGIO, L. TOSI, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Milano, Cedam, 2007.
- A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, Cedam, 2000.
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, Cedam, 1997.
- M. FRAGOLA, *Nozioni di diritto dell'Unione Europea*, Milano, Giuffrè, 2012.
- R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2005.
- M. ORLANDI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 1995.
- C. PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, Cedam, 2000.
- E. REDENTI, *Diritto processuale civile*, II ediz., volume 1, Milano, Giuffrè, 1957.
- P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2002.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Utet Giuridica, 2008.
- G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, Cedam, 2001.