

**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI
FEDERICO II**

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA



**DOTTORATO DI RICERCA IN ISTITUZIONI E POLITICHE
AMBIENTALI, FINANZIARIE, PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE
XXV° CICLO**

TESI DI DOTTORATO

***LE PROCEDURE DI RECUPERO DEGLI AIUTI DI STATO IN
MATERIA FISCALE***

Tutor:

Prof.ssa C. Fontana

Coordinatore:

Prof. F. Amatucci

Candidata: Dott.ssa Rita Pianese

A.A. 2012/2013

**LE PROCEDURE DI RECUPERO DEGLI AIUTI DI STATO IN MATERIA
FISCALE**

- Indice

-Definizione del tema d'indagine e conclusioni

**CAPITOLO I
IL PROCEDIMENTO DI CONTROLLO SUGLI AIUTI DI STATO
IN MATERIA FISCALE**

1. Lineamenti generali
2. La nozione di aiuto di Stato vietato rilevante in materia fiscale.
3. Le deroghe al divieto.
4. Le distinzioni rilevanti *ex art.1, Reg. (CE) n.659/99*: aiuti “nuovi”, “esistenti”, “illegali”, “abusivi”.
5. L’obbligo di notifica
 - 5.1 Efficacia sospensiva della notifica e clausola di *stand still*
 - 5.2 Le “eccezioni” all’obbligo di notifica: i regolamenti di esenzione e la regola *de minimis*
6. Il regime procedimentale degli aiuti nuovi
 - 6.1 Il controllo preventivo
 - 6.2 Il controllo formale.
7. Il controllo permanente sugli aiuti esistenti.

CAPITOLO II

IL RECUPERO DEGLI AIUTI FISCALI ILLEGALI ED INCOMPATIBILI

1. L'ordine di recupero: contenuto ed effetti giuridici
2. Limiti all'autonomia procedurale degli Stati in sede di recupero: i principi di equivalenza ed effettività
 - 2.1 la clausola di *Deggendorf*
 - 2.2 La tutela del legittimo affidamento del contribuente nella ripetizione degli aiuti illegali.
3. L'impossibilità assoluta di eseguire la decisione di recupero.
 4. Il controllo giurisdizionale europeo
 - 4.1 Il ricorso in annullamento
 - 4.2 Il ricorso per carenza
 - 4.3 Il ricorso per inadempimento
 - 4.4 La procedura d'infrazione.
5. Il recupero sulla base delle norme tributarie nazionali: l'esperienza italiana anche alla luce della Legge 24 dicembre 2012, n. 234.

CAPITOLO III

**IL RUOLO DEL GIUDICE NAZIONALE NELL'ESECUZIONE DELLE
DECISIONI DI RECUPERO DEGLI AIUTI ILLEGALI**

1. L'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali
 - 1.2 Gli strumenti di collaborazione tra apparati giurisdizionali nazionali e Commissione Europea: il principio di leale cooperazione.
 - 1.3. Primato del diritto europeo e disapplicazione delle norme tributarie nazionali incompatibili.
2. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea.
3. L'azione di rimborso degli oneri fiscali destinati a finanziare aiuti illegali.
4. Responsabilità risarcitoria dello Stato e prospettive di tutela del contribuente ex art. 43 della Legge n. 234/2012.
5. La sospensione giudiziale degli atti di recupero.
6. Note in tema di recupero degli aiuti erogati dallo Stato italiano alle imprese colpite da calamità naturali N. SA.33083 (2012/C) (EX 2012/NN) & SA.35083 (2012/C) (EX 2012/NN)

- *Bibliografia*

Definizione del tema d'indagine e conclusioni

Quello del recupero degli aiuti fiscali è un tema di stringente attualità, reso più complesso dalla necessità di analizzare, oltre alle disposizioni contenute nei Trattati e nei regolamenti europei, anche, i rilevanti principi elaborati in sede giurisprudenziale e le norme di diritto nazionale.¹

I legislatori tributari tendono, invero, frequentemente², ad introdurre ed attuare misure costituenti aiuti di Stato³, senza provvedere a notificarne preventivamente alla Commissione⁴ il relativo progetto e/o senza osservare la c.d. clausola di *stand still*⁵.

¹ Il tema è stato oggetto di numero di interventi, in tal senso v. C. Pinotti, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, p. 181 ss.; in merito alla disciplina degli aiuti di Stato: F. Fichera, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/1998, p. 84 ss.; W. Schon, *Taxation and State aid law in the European Union*, in *Comm. Market Law Review*, 1999, p. 199; 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 *Rass. Trib.*, 2003, p. 33 ss.; F. Franzoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa 2007; AA. VV. *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di L. Salvini, Padova 2007; AA. VV. *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesaurò, Napoli, 2009; A. Pace, *A agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Roma 2011, p. 54 ss.

² D'altra parte, a parere di chi scrive, nell'attuale contesto caratterizzato dal permanere degli effetti della recessione, si pone come primaria l'esigenza di una riflessione sull'uso e sull'efficacia delle politiche sugli aiuti di Stato, quali strumenti che possono svolgere un ruolo per supportare gli Stati membri nel recupero della competitività, occupazione, crescita nell'ottica della coesione e della solidarietà. Ne consegue la necessità di regole proporzionate e differenziate, tali da assicurare il buon funzionamento del mercato interno limitando le distorsioni alla concorrenza e ogni possibile pregiudizio al commercio tra gli Stati membri, nella consapevolezza che il fine degli aiuti, che legittima l'intervento dello Stato, è quello di rimediare ad eventuali disfunzioni e fallimenti del mercato, onde evitare di incappare nella decisione di recupero emessa dalla Commissione. Cfr. Per una più completa disamina dell'oggetto in discussione, v. *Documento di discussione della Commissione Europea (COMP/DG/2012/022543)*, posizione delle Autorità italiane, del 05.04.2012.

³ Nell'era della globalizzazione, diffusa è la preoccupazione in molteplici Stati di ridurre il gettito fiscale, cercando di attirare investitori stranieri in un ambiente in cui l'imposizione è più favorevole, alleggerendo il carico di vincoli normativi ed amministrativi, in tal senso V. C. Pinto, *Tax Competition and EU law*, in *EUCOTAX*, 2003, p. 1, in cui la concorrenza fiscale è determinata da una riduzione generalizzata delle aliquote e da una riduzione della pressione fiscale volta a migliorare la situazione economica del Paese, e ad attirare gli investimenti stranieri per aumentare la competitività dell'industria nazionale. Inoltre per questa via, la riduzione del gettito collegata alla "volatilità" di manifestazioni di ricchezza e la costante necessità di fronteggiare la concorrenza di Stati che riescono ad attrarre la allocazione di attività produttive grazie ad un sistema impositivo meno rigido, può cagionare situazioni di concorrenza fiscale dannosa cd. *Harmful Tax Competition*. Ciò comporta che le eventuali scelte di politica tributaria adottate dai singoli Paesi, saranno potenzialmente eversive dell'ordinamento degli altri Stati poiché tenderanno ad introdurre sistemi agevolativi tali da stimolare l'attrazione degli investimenti stranieri a scapito della nazione di residenza in cui gli stessi avrebbero dovuto "naturalmente" svilupparsi. Così V. P. Boria, *Diritto Tributario Europeo*, Napoli, 2010, p. 190; e ancora P. Tarigo, *Il concorso di fatti imponibili nei Trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, p. 11; C. Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012, p. 2 ss.

⁴ In argomento v. C. Fontana, *Tutela giuridica in materia di progetti di aiuti di Stato ed esenzioni in tema di tasse*, in *Riv.dir.trib.*, n. 3/2005; C. Verrigni, *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in *Riv. dir.fin.*, n. 2/2006; al fine di un'analisi in merito agli aspetti procedurali, si rinvia a G. Cottani, *La procedura di controllo*, in L. Salvini (a cura di) *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit. p. 332; C. Pinotti, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, in L. Salvini, op. ult. cit. p. 184, ss.; C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero*, in L. Salvini, op. ult. cit., p. 357, ss.; C. Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012, p. 231, ss.

Rispetto a tali fattispecie sorge, quindi, sia il problema dell'inapplicabilità delle disposizioni interne istitutive dell'aiuto, sia quello del recupero dei benefici dalle stesse eventualmente accordati ai contribuenti, successivamente dichiarati illegali ed incompatibili con l'ordinamento europeo⁶.

In tale prospettiva, la ricerca condotta, senza alcuna pretesa di esaustività, si propone di fornire una rappresentazione sistematica della disciplina sugli aiuti di Stato di natura fiscale, che tenga particolarmente conto dell'evoluzione giurisprudenziale e normativa che ha interessato la controversa procedura sul recupero degli aiuti oggetto di decisioni negative della Commissione.

Posta l'impossibilità di trattare, in questa sede, ogni aspetto connesso all'ampio tema trattato, obiettivo della scrivente è, invero, quello di ricostruire, essenzialmente, la *ratio* normativa della procedura esaminata, ponendo l'accento sugli aspetti più controversi e rilevanti.

È quindi verosimile che emergano lacune in sede d'analisi della disciplina sostanziale immaginata per fornire un quadro sistematico sul tema degli aiuti fiscali e del recupero degli stessi.

La successione degli argomenti prospettata, risponde, comunque, ad una logica istituzionale, nel rispetto della progressione affrontata nella tradizione universitaria delle materie giuridiche.

Vengono, così, anzitutto individuate le fonti sovranazionali della disciplina esaminata, per poi procedere alla disamina della prassi, della giurisprudenza e della dottrina più significativa in materia.

Si evidenzia così come l'instaurazione di un mercato interno all'Unione europea presupponga la creazione di uno spazio economico unificato, neutrale, dove gli

⁵ In base a tale clausola vige per gli Stati la sospensione dell'erogazione dell'aiuto, fino a quando lo stesso non sia autorizzato a seguito della valutazione da parte della Commissione. Cfr. Corte di Giustizia, sentenze del 15.07.1964, *Costa c. Enel*, causa C- 6/64; 11.12.1973, *Lorenz*, causa C- 120/73; 22.03.1977, *Steinike*, causa C- 78/76; 21.11.1991, *FNCE*, causa C- 354/90; 13.01.2005, *Streekgewest westeljik*, causa C-174/02, in Riv. dir. fin., n. 3/2006, e in www.curia.eu.it; Tale clausola è oramai codificata nell'art. 3 del suindicato Regolamento n. 659/1999.

⁶ Cfr, in tema di concorrenza artt. 101-106, TFUE; per quanto attiene al divieto di aiuti fiscali v. artt 107-109 TFUE.

scambi di prodotti, servizi e, più in generale, tutte le operazioni transnazionali di natura commerciale, avvengano alle stesse condizioni operanti nei singoli mercati nazionali.

A tal fine si pone in luce la necessità di rimuovere tutti gli impedimenti alla libera circolazione dei fattori produttivi e di evitare e che la concorrenza tra le varie imprese presenti nel territorio europeo sia falsata da misure economiche imputabili ai singoli Stati membri, che comportino un beneficio limitato solo ad una ristretta compagine di soggetti nazionali.⁷

Sorgono in tal modo due esigenze contrastanti: da una parte la necessità che le misure di favore disposte dai singoli Stati siano coerenti con i principi di un'economia liberale così come auspicata all'interno dell'Unione; dall'altra, la necessità di consentire ai singoli Stati membri la conservazione di un'autonomia decisionale in ordine alla scelte di politica economica e tributaria nazionale.

Nel prospettato contesto si inserisce l'articolata disciplina degli aiuti di Stato così come delineata dall'art. 107 TFUE; è interessante notare che i profili che attengono agli effetti che la disciplina sugli aiuti di Stato produce sul diritto nazionale, costituiscono oggi il maggior terreno di scontro tra i vari operatori economici e del diritto che devono "mediare" tra diritto comunitario e diritto interno, essenzialmente in virtù del primato del primo sul secondo e della sua applicazione d'ufficio da parte dei giudici nazionali⁸.

Il mantenimento di un delicato equilibrio tra i due sistemi è volto a contenere le spinte egoistiche degli Stati configgenti con il processo di integrazione comunitaria e ad assicurare il mantenimento di uno *status quo* giuridico dato dall'abbattimento delle

⁷ In proposito, amplius, G. Tesauro, *Diritto Comunitario*, Padova, 2005, p. 775; C. Fontana, *Gli aiuti di stato di natura fiscale*, Torino, 2012, p. 4, ss.

⁸ Cfr. F. Gabriele, *Introduzione*, in F. Gabriele-G. Bucci-C.P. Guarini, *Il mercato: le imprese, le istituzioni, i consumatori*, Bari, 2002, IX; E. Altieri, *Sovranità fiscale degli stati membri tra integrazione e decentramento*, (*Atti del convegno di Ravenna, del 13 e 14 Ottobre 2006*), in, *Giur. Imp.*, n. Speciale 1/2006, p. 256. Sul tema, M. Ingrosso, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 7, in cui si legge: "Tra Unione e Stati membri vige un riparto di attribuzioni per cui la tributari età è un campo d'azione riservato ai secondi, ancorchè sottoposto all'incidenza o all'influenza del diritto comunitario e dei sui meccanismi".

frontiere, oltre che a promuovere il definitivo superamento della diversità delle discipline tributarie interne ai singoli Stati.

Si procede in tal modo alla verifica dei singoli elementi che compongono la nozione di aiuto di Stato, ponendo l'attenzione su ogni termine nella consapevolezza che ciascuno di essi è carico di problemi, significati ed è stato oggetto di svariate pronunce della Corte di Giustizia.

L'evoluzione giurisprudenziale della materia viene trattata congiuntamente alla prassi della Commissione che, nel tentativo di mediare tra esigenze interne e interessi dell'Unione, orienta le scelte di politica economica degli Stati membri, ponendo in discussione ed analizzando gli interventi posti da questi ultimi a favore delle imprese allocate sul territorio.

In quest'ottica, viene in evidenza l'elemento della selettività, analizzata sotto il duplice profilo materiale e regionale, sull'assunto che il trasferimento delle sedi decisionali dallo Stato verso gli Organi dell'Unione europea va di pari passo con il progressivo affidamento di rilevanti funzioni di governo alle autonomie territoriali.⁹

Di seguito si procede con la disamina degli aiuti compatibili *de iure*, e *juris tantum*, prospettando margini di compatibilità nell'utilizzo di forme fiscali di vantaggio per le aree depresse alla luce dei nuovi orientamenti delle Autorità europee.

Nel corso della ricerca vengono, inoltre, riportati elementi di maggiore novità introdotti in tale settore e le sentenze di maggiore rilievo in materia.

Svolto un esame in merito ai profili sostanziali, anche sulla scorta della più recente evoluzione giurisprudenziale relativa al regime fiscale delle società residenti a Gibilterra¹⁰, si procede all'indagine della procedura di controllo sugli aiuti di Stato *ex art. 108 TFUE*, analizzandone i riverberi sul sistema tributario nazionale.

Si procede poi all'analisi del modello di aiuti tracciato nei Trattati, distinguendo, essenzialmente, tra aiuti "nuovi" ed aiuti "esistenti"; ed esaminando la portata del'obbligo di notifica posto a capo degli Stati, oltre che le conseguenze della mancata osservanza della clausola di *stand still*, che impone agli Stati l'obbligo di

⁹ Cfr. G. Luchena, *Aiuti pubblici e vincoli comunitari*, Bari, 2006, p.14 ss.

¹⁰ Corte di giustizia, sentenza del 15.11.2011, cause riunite C- 106/09 P e C- 107/09 P.

sospendere l'esecuzione degli aiuti sino a quando non vengano autorizzati dalla Commissione.

Nel capitolo successivo, seguendo un *iter* logico-procedurale, si dà conto del contenuto dell'obbligo di recupero degli aiuti erogati illegittimamente, analizzandone le ricadute anche rispetto anche alle ipotesi in cui i destinatari degli aiuti siano stati dichiarati falliti, o nel caso in cui lo stesso vada effettuato nei confronti di soggetti diversi da coloro che abbiano originariamente fruito dei benefici connessi all'aiuto.

Da ultimo, si analizza la procedura di recupero, ponendo in luce le competenze spettanti ai giudici nazionali e i meccanismi di collaborazione tra organi domestici, Commissione e Corte di Giustizia.

Nella stessa prospettiva si dà, infine, conto della recente emanazione della Legge Comunitaria 24 Dicembre 2012 n. 234, rubricata "*Norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa delle politiche dell'Unione Europea*"¹¹.

Nel richiamato contesto normativo, il legislatore ha, invero, proceduto alla modifica della Legge n. 11, del 2005, per adeguarne il contenuto alle disposizioni introdotte a seguito dell'emanazione del Trattato di Lisbona, operando una riforma delle norme che regolano la partecipazione dell'Italia all'attuazione della politica europea; il punto della suindicata normativa che merita maggiore interesse è, invero, quello relativo alla materia degli aiuti di Stato¹².

Particolare attenzione viene, quindi, riservata: a) alla devoluzione al giudice Amministrativo di tutte le controversie in tema di aiuti di Stato, data la perfetta sintonia che la stessa presenta con le esigenze di uniformità e snellezza avvertite dall'Unione europea; b) al diritto di rivalsa¹³ riconosciuto allo Stato nei confronti delle Regioni o altri enti pubblici responsabili di violazioni; c) alla tutela cautelare in tema di aiuti di Stato, alla luce del riassetto del processo amministrativo.¹⁴

¹¹ In GU n. 3 del 4.01.2013.

¹² Invero si fa riferimento agli artt. 49 e 50 della Legge n. 234/2012.

¹³ Ex art. 43 della Legge 234/2012.

¹⁴ Cfr. G. Chinè, *Un mese in cinque minuti*, Diritto e Pratica Amministrativa, il Sole 24 ore, del 04.02.2013.

Un ulteriore aspetto osservato riguarda il tema del recupero degli aiuti erogati dallo Stato Italiano alle imprese colpite da calamità naturali.

Il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea annovera, invero, tra gli aiuti compatibili *de jure* con il mercato interno, quelli “*destinati ad ovviare ai danni arrecati da calamità naturali o da altri eventi eccezionali*” così come indicato all'art. 107, par. 2, lett. b).

La *ratio* di tale norma attiene alla necessità di risarcire i danni subiti dalle attività economiche interessate e cercare di ripristinare il normale livello di produttività.

Pertanto il non facile compito della Commissione è, essenzialmente, quello di valutare l'esistenza di un legame diretto tra i danni causati dall'evento eccezionale e l'aiuto di Stato¹⁵, poiché solo l'esistenza di tale nesso può giustificare una deroga al principio generale del divieto di aiuti di Stato con il mercato comune sancito ex art. 107 TFUE.

L'Esecutivo dell'Unione, nutre, ad esempio, seri dubbi sulla compatibilità con il TFUE delle misure fiscali adottate dall'Italia sin dal 2002 in conseguenza di taluni eventi calamitosi.¹⁶ Per tale motivo, conformemente all'art. 11 del Regolamento n. 659/99, ha ingiunto al nostro Paese la sospensione dell'erogazione di tutti gli aiuti in questione e ove dovesse concludere per la loro incompatibilità con la normativa Comunitaria, potrà ordinarne il recupero presso i beneficiari.

Il possibile esito negativo dell'indagine aperta dalla Commissione per verificare se le agevolazioni fiscali e previdenziali introdotte dall'Italia a favore delle imprese delle zone colpite da calamità naturali – principalmente terremoti e inondazioni – rispettano la normativa dell'Unione sugli aiuti di Stato sembra, invero, particolarmente interessante e potrebbe rappresentare, in futuro, un vero e proprio

¹⁵ Corte di Giustizia, sentenze 25.06.2008, causa T- 268/06, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies / Commissione*; sentenza 23.02.2006, cause riunite C-346/03 e C 529/03, *Atzeni e a.*, in Racc. p.I-1857, p. 79, e giurisprudenza ivi citata. Conforme a tale giurisprudenza, l'operato della Commissione, decisione C(2004) 3893, del 20.20.2004, in GUUE L100 del 20.04.2005, in cui si ribadisce la necessità di un collegamento diretto tra il fatto che ha provocato il danno e l'aiuto di Stato destinato a risarcirlo, cit. p. 45.

¹⁶ Stando alle informazioni della Commissione, l'Italia ha introdotto una serie di misure agevolative negli anni 2000, 2003, 2006, 2007, 2008, 2011 a favore di zone colpite da calamità naturali, cfr. in tal senso GUUE, C 381/32, del 11.12.2012.

leading case in materia attenendo l'ordine rivolto ad un settore, come quello delle calamità naturali, generalmente considerato in deroga.

Ebbene, a seguito del breve *excursus* circa l'indagine svolta, appare chiaro che il *focus* di ricerca prende le mosse dagli strumenti di tutela predisposti dall'Ordinamento Europeo per il recupero dell'erogazione di aiuti concessi in dispregio dell'art. 108 TFUE; assume quindi grande importanza l'esigenza di un effettivo ripristino della situazione antecedente la concessione dell'aiuto, congiuntamente ai principi settoriali elaborati dalla giurisprudenza europea.

Vengono, così, in rilievo, non solo, le criticità determinate dalla necessità di assicurare l'effettività del recupero degli aiuti indebitamente erogati ed il rispetto dei richiamati principi europei¹⁷, tra cui, essenzialmente, quello di proporzionalità, di equivalenza¹⁸ e il principio di Deggendorf¹⁹; ma, anche, dall'utilizzo del sistema giurisdizionale nazionale come mero "strumento tecnico"²⁰.

Innanzi a tali evenienze, si pone, anzitutto, il problema dell'inapplicabilità e soprattutto del recupero dell'aiuto illegale ed incompatibile con l'ordinamento europeo²¹; per questa via, assumono, inoltre, interesse gli effetti che lo stesso

¹⁷ Per un'ampia trattazione della materia v. la decisiva *Comunicazione della Commissione, UE 2007/C 272/05*, verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali ed incompatibili, in GUUE, C del 15.11.2007, n. 272; per una consultazione delle parti fondamentali cfr. *Giust. Trib.*, 2008, p. 189. Inoltre sull'argomento trattato, v. C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in L. Salvini (a cura di), op. ult. cit., p. 351, ss; L. Del Federico, *I principi di equivalenza e di effettività nelle procedure di recupero di aiuti fiscali*, in L. Salvini (a cura di) op. ult. cit., p. 353, ss; Id, *Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive*, in UDA-DGS, *Working papers*, n. 2/2012 p. 5, ss.

¹⁸ Tali principi trovano un'apposita esplicitazione nell'art. 14, par. 3 del regolamento CE del 22.03.1999, n. 659/1999, recante modalità di attuazione dell'art. 88 del Trattato CE, ora 108 TFUE che a seguito delle innovazioni introdotte dal Trattato di Lisbona del 13.12.2007 prende la denominazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

¹⁹ Corte di Giustizia, sentenza del 15.05.1994, causa C- 188/92, TWD Textilwerke Deggendorf gmbh contro Bundesrepublik Deutschland, in cui è disposto che la Commissione può richiedere ad uno Stato la sospensione dell'erogazione di un nuovo aiuto valutato compatibile ad un'impresa fino a quando la stessa impresa non effettui il rimborso del precedente aiuto incompatibile ed oggetto di una decisione di recupero.

²⁰ In tal senso v. C. Simone, *Il recupero degli aiuti fiscali incompatibili con l'ordinamento comunitario*, in *Dir. prat. Trib.*, n. 3/2012, p. 383, ss.

²¹ Per questa via, giova rilevare come il significato delle disposizioni laconiche del Trattato sugli aiuti di Stato in ambito fiscale, sia stato colmato dalla consuetudine della Commissione di ricorrere a provvedimenti non vincolanti erga omnes (decisioni), ovvero ad atti atipici (comunicazioni), nell'ottica di realizzare una politica tesa a "preservare le proprie prerogative di discernimento discrezionale" Cfr. *Comunicazione della Commissione UE 2007/C 272/05*, già citata, Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato. Tale profilo è evidenziato da E. Moavero Milanese, *La partecipazione dello Stato nella disciplina comunitaria degli aiuti pubblici*, in *Riv. dir. eur.*, 1990, p.530. Invero in tale sede, per mero tuziorismo, bisogna far

determina sul piano del diritto interno, per l'applicazione del principio di autonomia processuale e procedimentale degli Stati membri nell'attuazione del diritto europeo²². L'art. 14, par. 3 del Regolamento n. 659/99, dispone, in specie, che, a meno che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea non ne ordini la sospensione, il “recupero” degli aiuti fiscali dichiarati incompatibili dalla Commissione “*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*”²³ medesima.

Tale impostazione pare acclarare l'attenzione riservata a livello comunitario alla questione del recupero degli aiuti di Stato, la quale trova ulteriore conferma anche nella Comunicazione della Commissione CE 2007/C 272/05²⁴.

In siffatta prospettiva, emblematica appare, del resto, l'intitolazione della Comunicazione “*Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali ed incompatibili*”, che intende porre all'attenzione degli Stati membri la necessità che il ripristino della concorrenza violata a seguito della concessione di aiuti sia tempestiva, invitandoli a rimuovere tutti gli ostacoli che possono intralciare il raggiungimento di tale obiettivo.²⁵

presente che anche l'operato della Commissione, specie in merito alla procedura di controllo, non è esente da critiche. L'incertezza applicativa causata dalla mancanza di definizioni precise in merito alla procedura di controllo antecedente alla emanazione del Regolamento 659/99, permane anche a seguito dell'iter legislativo che ha condotto a quest'ultimo. Numerose sono difatti le problematiche derivanti dall'applicazione della previsione in tema di controllo degli aiuti di Stato. Siffatto meccanismo di controllo, articolato in due momenti, esame preliminare e indagine formale, può essere censurabile sotto molteplici profili. Alla mancanza di chiarezza nello svolgimento, si associa la mancata trasparenza dell'operato della Commissione e un'ulteriore criticità che appare opportuno affrontare, è quella relativa alla mancata determinazione di un termine di durata ragionevole per la conclusione del procedimento stesso.

²² cfr. L. Del Federico, op. ult. cit. p., 5 ss.

²³ La necessità di garantire immediatezza ed effettività alle decisioni in tema di recupero degli aiuti è stata già esaminata dalla Corte di Giustizia, sentenza 05.10.2006, causa C- 232/05, *Commissione c. Francia*. Sul punto inoltre M. R. Viviano, *L'ordine di recupero*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, cit; E. Fontana, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Napoli, 2006, p. 51; F. Gallo, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di stato e le sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 2276; A. Fantozzi, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della commissione*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 2254; C. Fontana, *Certezza del diritto ed effettività del primato del diritto europeo nelle procedure di recupero degli aiuti fiscali incompatibili: il ruolo del giudice nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2011, p. 127, cit.

²⁴ In GUCE del 15.11.2007, n. C-272.

²⁵ Così A. Pace, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2008, cit. p. 868, si legge: “*va ricordato che l'attuazione delle decisioni di recupero della Commissione è rimessa agli Stati membri che vi procedono utilizzando procedure interne e ciò viene considerato l'anello debole della catena a causa del conflitto di interesse che*

In quest'ottica, il punto 52 della Comunicazione chiarisce, invero, che in merito alla procedura applicabile: *“Il diritto comunitario non prescrive la procedura che lo Stato membro deve applicare per eseguire una decisione di recupero. Tuttavia gli Stati membri dovrebbero essere consapevoli del fatto che la scelta e l'applicazione di una procedura nazionale sono subordinate alla condizione che detta procedura consenta l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione. Ciò implica che le autorità responsabili devono vagliare attentamente l'intera gamma di strumenti di recupero disponibili in base al diritto nazionale e selezionare la procedura più idonea a garantire l'esecuzione immediata della decisione²⁶. Esse dovrebbero, ove possibile, utilizzare procedure rapide previste dall'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro. Secondo i principi di equivalenza ed effettività, queste procedure non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario²⁷”*.

Ebbene, in virtù della libertà concessa agli Stati in merito alle modalità con cui procedere al recupero dell'aiuto, gli stessi dovrebbero essere consapevoli di come la scelta della procedura nazionale sia subordinata alla condizione che consenta l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione.

*viene a determinarsi dato che lo Stato membro, da un canto, è l'autorità che prima concede la misura riconosciuta come aiuto e, dall'altro è l'autorità che deve procedere al recupero della stessa”*ciò fa sì che *“ le ingiunzioni di recupero non godono di un'alta priorità negli Stati membri”*. Cfr. anche *Relazione della Commissione UE sul Quadro di valutazione degli aiuti di stato presentato dalla Commissione*, Bruxelles, 20.04.2004, COM(2004), in *Riv. giur. mezzogiorno*, 2004.

²⁶ A questo proposito bisogna illustrare il recente tentativo delle autorità tedesche di dare esecuzione a un ordine di recupero nel caso *KvaernerWarnowWerft* in cui l'aiuto era stato concesso in base ad un accordo di diritto privato. Quando il beneficiario ha rifiutato di rimborsare l'aiuto, l'autorità competente ha deciso di non adire i tribunali civili, ma ha adottato un atto amministrativo in cui ordinava l'immediato rimborso dell'aiuto. Inoltre, ha dichiarato che l'atto era immediatamente esecutivo. Il Tribunale amministrativo superiore di Berlino-Brandeburgo ha ritenuto che l'autorità competente non era obbligata a recuperare l'aiuto nello stesso modo in cui era stato concesso e ha ammesso che l'effetto utile della decisione della Commissione esige che l'autorità competente potesse recuperare l'aiuto attraverso un atto amministrativo. Qualora tale sentenza sia confermata in ulteriori procedimenti, si può prevedere che in Germania, in futuro, il recupero degli aiuti in principio sarà effettuato secondo norme di diritto amministrativo.

²⁷ Causa C-13/01, *Safalero*, Racc. 2003, parte I, pag. 8679, punti 49-50.

Ciò comporta che le autorità nazionali siano tenute a vagliare l'intera gamma di strumenti di recupero in base al diritto interno e a scegliere quella più idonea e rapida a garantire l'esecuzione.

Gli unici due limiti posti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia²⁸, riguardano i principi di equivalenza e di effettività²⁹: le procedure scelte non devono, invero, essere meno favorevoli rispetto a quelle previste per casi analoghi di natura interna e la disciplina nazionale non deve essere tanto restrittiva da rendere impossibile l'esercizio dei diritti conferiti nell'ordinamento giuridico europeo.

La fondamentale esigenza di certezza del diritto, la necessità di salvaguardare il legittimo affidamento, i principi di sussidiarietà, legalità ed uguaglianza inducono, infatti, a connotare negativamente interventi legislativi *ad hoc* nazionali, contingenti e giustificati in base alle patologie del momento.³⁰

L'orientamento assunto dai Legislatori nazionali e, in particolar modo, dal Legislatore italiano, di non attuare le procedure già esistenti ma di emanare disposizioni specifiche dedicate al recupero di ogni singolo aiuto, sembra, peraltro, non rispettare gli interessi europei e al contempo le esigenze di tutela dei singoli, creando incertezze e molteplici inconvenienti normativi.³¹

Per tale via, uno dei maggiori profili di criticità è senza dubbio alcuno rappresentato dalla creazione di un "microsistema processuale", che vede come nucleo normativo il D. Lgs. n. 59/2008 contenente disposizioni in materia di recupero di aiuti di Stato "innanzi ad organi di giustizia civile" art.1, ed "innanzi agli organi di giustizia

²⁸ Corte di Giustizia, *ex multis* sentenza 16.03.2006, causa C-234/04; sentenza 7.01.2004, *Wells*, causa C- 201/02; 16.05.2000, *Preston e a.*, C-78/98; 17.11.1998, *Aprile*, causa C- 228/96; 9.02.1999, *Dilexport*, causa C-343/96, in www.curia.eu.it

²⁹ V. F. Amatucci, *I vincoli della giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. dir. trib.* n. 1/2000, p. 291; M. Grandinetti- S. Monzani, *L'effettività della tutela giurisdizionale nell'ottica comunitaria: riflessioni in ordine alla violazione del diritto comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2008, p. 927.

³⁰ In tal senso: A. Pace, *Recupero degli aiuti di Stato e tutela cautelare*, op. ult. cit; L. Del Federico, *Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive*, op.ult.cit. p. 11; C. Fontana, *Certezza del diritto ed effettività del primato del diritto europeo nelle procedure di recupero degli aiuti fiscali incompatibili: il ruolo del giudice nazionale*, op. ult. cit.p. 129; C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, op.ult.cit.p. 403, ss; E.M.Bagarotto, *Il recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi e il regime della moratoria fiscale*, in *Dir. prat. Trib.*, n. 1/2008, p. 497, ss.

³¹ Tale disagio risulta palese nel caso italiano del recupero delle società *ex municipalizzate*, in attuazione della decisione della Commissione 5.06.2002, 2003/193/CE, di cui si darà seguito in maniera più dettagliata nelle successive pagine di questo lavoro.

tributaria”; a tale decreto è dovuta l’emanazione dell’art. 47 *bis* nel D.Lgs. n. 546/1992, rubricato “*Sospensione degli atti volti al recupero degli aiuti di Stato e definizione delle relative controversie*”.

La creazione di un così anomalo intervento legislativo, giustificata³² dalle molteplici procedure d’infrazione pendenti contro in nostro Governo per il mancato recupero degli aiuti di Stato, rappresenta, invero, l’ennesimo freno all’azione di recupero stessa del diritto processuale interno³³.

La realizzazione di dette norme processuali speciali, poste nel vano tentativo di risolvere le carenze in tema di recupero, “configura un comodo alibi” nei rapporti con le Istituzioni comunitarie, che oltre a non sanare le inadempienze dello Stato, crea scompiglio nell’assetto ordinario del sistema di tutela del contribuente e del giusto processo³⁴. Risulta così evidente come oltre al mancato rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, la previsione di regimi di tutela differenziata³⁵ tra le fattispecie di rilievo nazionale e quelle di rilievo europeo, sia censurabile anche sul piano dei nostri principi costituzionali(artt.3, 24 e 113 della Costituzione).

Alla luce di quanto detto, la valutazione complessiva in merito alla vicenda è senza dubbio negativa.

³² V. in tal senso la relazione al Disegno di Legge di conversione del D.L. n. 59/2008, Atto Camera dei Deputati.

³³ Corte di Giustizia, sentenza 22.12.2010, *Commissione c. Italia*, causa C- 304/09, e relativa nota di F. Tundo, *Aiuti di Stato e tutela cautelare: interviene la Corte di giustizia UE, ma la pronuncia ha effetti limitati*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 1338, ss.

³⁴ Cfr. L. Del Federico, op.ult. cit.p. 19.

³⁵ Interessante è l’aspetto sottolineato da A. Quattrocchi, *Sul recupero di aiuti di Stato alle società miste*, in *dir. prat. trib.*, n. 6/2009, p. 1137, ss.in cui si legge: sotto il profilo della previsione di un regime di tutela privilegiato, occorre verificare se il rinvio al diritto interno per esperire il recupero, sia tale da determinare anche l’applicazione dei termini decadenziali previsti dalla legge, ovvero sia un mero rinvio “strumentale”. Sulla natura di tale rinvio, da un lato vi è chi ritiene sia necessario seguire le procedure ordinarie fiscali, di accertamento e riscossione(in tal senso P. Russo, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, *Riv. it.dir.pubbl.comm.*, 2004, 330), dottrina altrettanto autorevole(così A. Fantozzi, *Problemi di adeguamento all’ordinamento fiscale nazionale*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 2266; F. Gallo, *L’inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e le sue conseguenze sull’ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 2281, ss) osserva che il ritenere sempre applicabili, ai fini dell’adempimento dell’obbligazione restitutoria, le procedure di carattere fiscale, determinerebbe l’applicazione delle norme decadenziali.(...)Ad avviso della medesima dottrina le criticità procedurali potrebbero essere superate, dalla *specialità* dei provvedimenti normativi diretti al recupero degli aiuti. Dato questo presupposto, si potrebbe ritenere che il ricorso ad una disciplina speciale di recupero(...) appare quale espediente formale per escludere l’opponibilità al fisco dell’intervenuta decadenza.

Si è, invero, assistito alla tendenza degli Stati dell'Unione a porre in essere interventi legislativi a scopo elusivo, oltre che alla negligenza palesata dagli stessi nel dar corso alle procedure di recupero in tempi soddisfacenti³⁶.

Poste tali generali premesse, ad avviso di chi scrive, il recupero degli aiuti fiscali determina un ulteriore rilievo critico che pare fungere da viatico per le recenti modifiche normative intervenute sul tema.

La materia in discorso è, infatti, andata ad arricchire la giurisdizione delle Commissioni tributarie³⁷, pur non rappresentando, di per sé una vera e propria controversia tributaria.³⁸

Il recupero è difatti lo strumento per attuare la decisione della Commissione, basata sul dettato normativo degli artt. 107 e 108 TFUE, al fine di evitare effetti distorsivi della concorrenza tra imprese e mercato comune, pertanto non vengono in rilievo profili applicativi ed interpretativi di norme tributarie.

La conferma di quanto detto, ossia che non siamo in presenza di un istituto intrinsecamente fiscale, è data proprio dal fenomeno appena descritto della tendenza del Legislatore di avvalersi di leggi *ad hoc*, amplificato dalla attribuzione di volta in volta della relativa competenza al fine di addivenire al recupero di somme illegittimamente corrisposte anche ad organi diversi³⁹.

L'annosa mancanza di un apposito e specifico regime europeo, le esperienze degli Stati membri proiettate schizofrenicamente ad oscillare dalla più assoluta iniziale negligenza nell'avviare azioni di recupero, all'implementazione di meccanismi normativi sistematici e mortificatori di qualsivoglia esigenza di tutela⁴⁰, i dubbi sulla

³⁶ Così risulta da uno studio comparativistico sull'attuazione e il rispetto della politica sugli aiuti avviato dalla Commissione nel 2004 in differenti Stati membri, *Study of the enforcement of State aid law and National level*, in cui si legge che: "l'eccessiva durata dei procedimenti di recupero è un tema ricorrente per vari paesi".

³⁷ La Corte Costituzionale ha più volte ribadito la non affidabilità alla cognizione delle Commissioni tributarie di materie non strattamente qualificabili come tributarie, cfr. ordin. n. 35, 2006; n. 94 del 2006; n.395, del 2007; n. 64 del 2008.

³⁸ Cfr. M. Galano, *Il recupero degli aiuti di Stato nei confronti delle società ex municipalizzate*, in Dir. prat.trib., n. 4/2009, p. 745, cit.

³⁹ Un esempio di tale genere è il caso del recupero degli aiuti di cui hanno beneficiato gli autotrasportatori(credito d'imposta introdotto con d.m. 28.02.1992, dichiarato incompatibile con decisione della Commissione n. 93/496/CEE del 9.06.1993) che è stato affidato dal d. l. 20.03.2002, n. 36 al Ministero dei Trasporti e non all'Agenzia delle entrate.

⁴⁰ Cfr. L. Del Federico, op. ult. cit.p. 12; sul tema *amplius*, v. F. Raccioppi, *Principali patologie di aiuti fiscali*, in L. Salvini(a cura di), op.ult. cit.p. 471 ss.; Bagarotto, *Il recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi*, Dir. prat. trib. n. 3, 2008 cit. p. 497 ss.

natura dell'istituto del recupero e sulla scelta degli organi deputati all' effettivo compimento dello stesso, hanno trovato soluzione nella previsione della recente e già citata Legge comunitaria del 24 Dicembre 2012, n. 234⁴¹.

Invero, la novità rilevante della suindicata norma è la devoluzione al giudice amministrativo di decidere sulle controversie in tema di aiuti di Stato⁴².

Le disposizioni degli artt. 48⁴³, 49 e 50⁴⁴, della Legge Comunitaria, hanno il fine di eliminare la frammentazione delle competenze giudiziarie in un campo assai complesso, quale quello degli aiuti di Stato. A tale scopo si accompagna l'esigenza di assicurare certezza giuridica agli operatori interessati, nonché garantire speditezza all'azione giudiziaria⁴⁵.

Conviene peraltro interrogarsi sull'idoneità delle misure legislative atte a realizzare tali scopi. A parere di chi scrive, un campo in cui l'azione del Giudice Amministrativo potrebbe manifestare le più ampie potenzialità è senza dubbio quello delle misure cautelari.

⁴¹ Legge del 24.12.2012, in GU n. 3 del 4.01.2013.

⁴² Un'anticipazione della devoluzione al G.A. può essere rappresentata dal citato caso delle autorità tedesche di eseguire un ordine di recupero non in via giudiziaria ordinaria, ma in via amministrativa, cfr. caso *Kvaerner Warnow Werft*.

⁴³ L'articolo 48 della legge 234/2012 affronta la spinosa problematica del recupero, presso i beneficiari, degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili per effetto di decisioni in tal senso, emesse dalla Commissione ai sensi dell'articolo 14 del regolamento (Ce) n. 659/1999 del Consiglio. La norma, in particolare, con riferimento alle decisioni di recupero adottate successivamente all'entrata in vigore della legge in esame, distingue due diversi soggetti competenti al recupero degli aiuti incompatibili, a seconda che il concedente sia un'amministrazione statale o un ente territoriale. Nel caso in cui il soggetto che ha erogato l'aiuto sia lo Stato o comunque un'amministrazione centrale, l'incarico di procedere all'espletamento di tutte le procedure di riscossione degli importi da restituire per effetto di decisioni di recupero è affidato a Equitalia Spa, a prescindere dalla forma dell'aiuto (comma 1). Nel caso in cui, invece, l'ente competente sia diverso dallo Stato, le attività di riscossione sono effettuate dal concessionario per la riscossione delle entrate dell'ente territoriale interessato (comma 3) e il provvedimento che costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati è adottato dalla regione, dalla provincia autonoma o dall'ente territoriale competente.

⁴⁴ Sulla giurisdizione esclusiva del G.A.: Gli articoli 49 e 50 assegnano alla competenza esclusiva del giudice amministrativo le controversie concernenti la materia degli aiuti di Stato, mediante modifiche al Codice del processo amministrativo, di cui all'allegato 1 del decreto legislativo 104/2010. Il comma 2 dell'articolo 49, in particolare, attribuisce alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'ha concesso, tutte le controversie riguardanti: gli atti e i provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 14 del regolamento (Ce) n. 659/1999 del Consiglio. In proposito, si ricorda che rientrano tra gli atti e i provvedimenti del primo gruppo quelli emessi in violazione sia dell'obbligo di notifica alla Commissione europea dei progetti diretti a istituire o modificare aiuti di Stato, sia del divieto di dare esecuzione alle misure concepite prima che la procedura di esame da parte dell'esecutivo comunitario abbia condotto a una decisione finale (cosiddetto obbligo di standstill). Cfr. G. Goglia, *Gli aiuti di stato, la disciplina Ue, in Fisco Oggi*, del 28.02.2013.

⁴⁵ *Sulla Giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo in materia di aiuti di Stato illegittimi: problemi vecchi e nuovi*, in *Lex24ore*, del 22.01.2013.

Difatti, i provvedimenti cautelari così come predisposti dal nuovo Codice sul processo amministrativo, sono caratterizzati da una notevole elasticità⁴⁶; l'utilizzo di misure cautelari atipiche, che superano la classica misura "sospensiva", consentendo l'emanazione al di misure cautelari *ad hoc*, potrebbe risultare meglio rispondente alle esigenze dell'Unione e all'effettivo recupero degli aiuti illegittimamente concessi.

Ad esito della ricerca condotta, senza alcuna velleità di trarre conclusioni in merito ad una materia in costante evoluzione, a sommosso parere della scrivente la circostanza che il processo di riforma europeo⁴⁷ sia ancora oggi in corso, congiuntamente al fatto che la giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo in tema di controversie sugli aiuti di Stato sia entrata in vigore a pochi mesi dalla definizione del lavoro in oggetto, determinano la necessità di sospendere qualsivoglia giudizio sugli esiti che sarà in grado di produrre.

Di certo, una semplificazione e una velocizzazione delle procedure è da ritenersi auspicabile data la definizione di una corsia processuale accelerata rispetto alla controversie in tema di aiuti di Stato, prevista anche dalla possibilità di applicare il cd. "*rito abbreviato*"⁴⁸ ai sensi dell'art. 119 del Codice del processo amministrativo⁴⁹.

Tale rito risponde alle esigenze acceleratorie che derogano alla tradizionale disciplina processuale amministrativa; invero la caratteristica saliente di suindicato strumento è la connotazione dei termini processuali i quali risultano tutti dimezzati, rispetto alla loro natura ordinaria.

L'immediata fissazione d'ufficio dell'udienza di merito, da celebrare *ratione materiae* con priorità assoluta, la circostanza che per il giudizio di primo grado si

⁴⁶ Così, F. Caringella, *Manuale di diritto Amministrativo*, Roma, 2012, p.1840, ss.

⁴⁷ In tal sede si fa riferimento alla proposta di "*modernizzazione*" della disciplina degli aiuti di Stato, cfr. Comunicazioni della Commissione del 1.03.2012(COMP/DG/2012/022543) e del 8.05.2012(COM/2012/209), in cui si palesa l'esigenza di una modifica del controllo sugli aiuti di Stato da parte della Commissione, congiuntamente alla proposta di revisione e razionalizzazione del *regolamento di applicazione* 659/1999, e l'eventuale ampliamento del *regolamento generale di estensione per categoria*, allo scopo di migliorare l'instradamento di risorse pubbliche verso obiettivi meritevoli. V. *amplius* nota n.21

⁴⁸ Siffatta possibilità è sancita *ex* Art. 49, comma 1, della Legge n. 234/2012.

⁴⁹ Cfr. Riti speciali di cui al Libro IV del Codice del processo amministrativo.

preveda l'obbligo di pubblicazione immediata del dispositivo dopo la decisione della causa, sembrano, quindi, sposarsi perfettamente con l'esigenza di definizione della controversia, allorché si dia luogo all'esecuzione immediata ed effettiva del recupero.

CAPITOLO I

IL PROCEDIMENTO DI CONTROLLO SUGLI AIUTI DI STATO IN MATERIA FISCALE

SOMMARIO: **1.** Lineamenti generali; **2.** La nozione di aiuto di Stato vietato rilevante in materia fiscale; **3.** Le deroghe al divieto; **4.** Le distinzioni rilevanti *ex art. 1, Reg. (ce) n. 659/99*: aiuti “nuovi”, “esistenti”, “illegali”, “abusivi”; **5.** L’obbligo di notifica; **5.1** Efficacia sospensiva della notifica e clausola di *stand still*; **5.2** Le “eccezioni” all’obbligo di notifica: i regolamenti di esenzione e la regola *de minimis*; **6.** Il regime procedimentale degli aiuti nuovi; **6.1** Il controllo preventivo; **6.2** Il controllo formale; **7.** Il controllo permanente sugli aiuti esistenti.

1. LINEAMENTI GENERALI

Uno degli aspetti più controversi in sede di applicazione del diritto dell’Unione alla fiscalità diretta sugli affari è riferibile alle interferenze che la disciplina di cui agli artt.107 ss., TFUE esercita sulla libertà degli Stati membri di introdurre misure di incentivazione agli investimenti diretti, mediante i propri sistemi di imposizione sulle imprese⁵⁰.

D’altra parte, com’è noto, i Trattati non definiscono la nozione di “aiuto di Stato”, né, tanto meno, quella di “aiuto di natura fiscale”, le quale, emerge, piuttosto, dalla prassi elaborata dalla Commissione; nonché, dalle numerose sentenze emesse dalla Corte di Giustizia nell’ultimo cinquantennio.

Il concetto perfezionato da questi Organi di matrice eminentemente economica basa la distinzione tra regimi fiscali generali e aiuti di Stato, in larga misura, sul criterio della regola e dell’eccezione. Più precisamente, se l’esonero (totale o parziale) dal prelievo fiscale appare giustificato *dalla natura o dalla struttura del sistema*, lo stesso costituisce espressione della regola su cui informa l’ordinamento nazionale e, come tale, non può essere verificato, dal punto di vista delle regole della concorrenza; se, invece, non è possibile addurre tale giustificazione, la misura costituisce

⁵⁰ Cfr. ROSSI-MACCANICO P., *Gli aiuti di Stato ed i regimi fiscali agevolati*, in DI PIETRO A. (a cura di), *Regimi fiscali agevolati e il divieto di aiuti di Stato*, in www.finanze.it.

un'eccezione che, ove presenti, altresì, il requisito della selettività, deve considerarsi aiuto di Stato *ex art.107, n.1, TFUE*.⁵¹

All'atto pratico, tuttavia, chiarire quando si realizzi ciascuna delle richiamate ipotesi, nell'ambito di ordinamenti tributari complessi come quelli odierni, non è semplice; a meno che non ci si limiti a constatare che il *quantum* del prelievo per alcuni contribuenti è minore di quello previsto per la generalità degli stessi.

Tanto comporta che una trattazione mirata dell'argomento, più che dalle "forme" in cui gli aiuti statali si realizzano, debba prendere le mosse dall'analisi degli effetti distorsivi che gli stessi possono riverberare sulla concorrenza tra le imprese in ambito europeo.

In quest'ottica, particolarmente dibattuta risulta la questione se l'aiuto sia un istituto giuridico di integrazione negativa, in quanto tale da intendersi come strumento atto a difendere la libera concorrenza, di modo che il divieto interpretato in senso assoluto, precluderebbe ogni intervento extrafiscale da parte dello Stato in quanto distorsivo della concorrenza; ovvero se l'aiuto sia uno strumento di integrazione positiva, e allora il divieto, da intendersi come relativo, permetterebbe l'assunzione di forme fiscali di promozioni degli investimenti e dell'occupazione.⁵²

Pacifico è il dato che la regolamentazione sugli aiuti di Stato e il "divieto" costituiscono parte integrante dell'articolato e disomogeneo complesso normativo preposto dal legislatore europeo al fine di tutelare la concorrenza.

Obiettivo fondamentale dell'Unione Europea⁵³ è, invero, la creazione ed il raggiungimento di un mercato unico europeo da intendersi come mercato interno⁵⁴

⁵¹ Cfr.: LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rivista di Diritto Pubblico Comunitario*, n. 1/2004, p. 91 ss.

⁵² In tal senso, P.Boria, *Diritto tributario europeo*, cit. pag., 66 e ss.; G. Fransoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, cit., 29 e ss., M. Ingrosso e G. Tesaro, *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, cit. 52 ss.; M. Basilavecchia, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, p. 391 ss; G. Palmieri, *Gli aiuti di Stato alle attività produttive ed il loro regime comunitario*, Bologna, 1992, p. 100 ss.

⁵³ Vedi l' art. 2 del Trattato di Roma che testualmente prevedeva a carico della Comunità " *...Il compito di promuovere mediante l'instaurazione di un mercato comune, e il graduale riavvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni tra Stati che ad essa partecipano.* "

⁵⁴ Si fa riferimento in tal senso anche all' effettiva tutela delle libertà fondamentali , v. L'art. 14 TCE, il quale definisce mercato interno uno " *spazio senza frontiere in cui è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali* ".

che consenta agli operatori economici di competere ad armi pari, sulla base delle loro rispettive potenzialità, e di contro permetta ai consumatori di effettuare le proprie scelte sulla base della qualità e convenienza economica⁵⁵.

Mercato che, per funzionare correttamente deve essere scevro da quelle operazioni *cross-border* che comporterebbero inefficienze del sistema.⁵⁶

D'altra parte, come sostenuto dalla più autorevole dottrina⁵⁷, un ambiente concorrenziale non esclude del tutto interventi pubblici, purché questi ultimi risultino finalizzati ad obiettivi di interesse generale e comportino effetti benefici per la collettività.

In un quadro giuridico così delineato, volto al principio di un'economia di mercato aperta, ispirata alla libera concorrenza, trova la sua ragion d'essere anche la disciplina sugli aiuti di Stato di cui agli artt. 107 e ss. TFUE⁵⁸.

⁵⁵ G. Tesauro, *Diritto Comunitario*, Padova, 2008, 630 ss.

⁵⁶ La Corte Europea, nella sua funzione nomofilattica, ha più volte precisato che la sana concorrenza auspicata dall'art. 3 del Trattato "implica l'esistenza sul mercato di una concorrenza efficace (*workable competition*), cioè di un'attività concorrenziale sufficiente a far ritenere che siano rispettate le esigenze fondamentali e conseguite le finalità del Trattato e- in particolare- la creazione di un mercato unico che offra condizioni analoghe a quelle di un mercato interno"(cfr. Corte di Giustizia, sentenza 25 ottobre 1977, 26/76, 20, *Metro*; Corte di Giustizia, sentenza 21 Febbraio 1973, 6/72, 25-26, *Continental Can*; Corte di Giustizia, sentenza 13 Febbraio 1979, 38, *Hofmann-La Roche*).

⁵⁷ In tal senso si veda M. Monti, *Concorrenza e regolazione dell'Unione Europea*, in AA.VV. (G. Tesauro e M. D'Alberti), *Regolazione e concorrenza*, Bologna, 2000, 82 ss.

⁵⁸ **L'articolo 107** (ex articolo 87 del TCE) **del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea** è composto di tre commi. Il 1° contiene la nozione di aiuto di Stato "incompatibile"; il 2° prevede delle deroghe de iure alla incompatibilità; l'articolo 107; il 3° prevede delle ipotesi in cui la Commissione Europea può discrezionalmente dichiarare compatibile l'aiuto. Testualmente dispone:

1. 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.

2. Sono compatibili con il mercato interno:

- a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;
- b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;
- c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.

3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

- a) gli 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, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;
- b) gli 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;
- c) gli 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) gli 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.

In realtà, il divieto di comportamenti anticoncorrenziali assume diretta rilevanza ai fini fiscali proprio in virtù della definizione generica del suindicato articolo che nell'utilizzare il termine di "aiuto" concesso dagli Stati, si riferisce non solo alle prestazioni positive, del genere delle sovvenzioni, ma a qualsiasi vantaggio economicamente apprezzabile accordato ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, indipendente dalla forma giuridica attraverso cui lo stesso si realizza.⁵⁹

Rientrano quindi in quest'ambito anche le agevolazioni di natura fiscale, che pur non concretizzandosi in un esborso da parte dello Stato, collocano parimenti i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi".⁶⁰

In tale ottica, il predetto divieto è diretto ad impedire che il supporto pubblico alteri quella neutrale potenzialità degli operatori del mercato economico, guardando con sospetto le ipotesi in cui lo Stato attui politiche protezionistiche *"per favorire i produttori nazionali, attribuire loro vantaggi sul piano della concorrenza, evitare i necessari adattamenti strutturali, in breve per trasferire le difficoltà verso i concorrenti degli altri Stati."*⁶¹

Un'assoluta diffidenza nei confronti di questa materia si evince anche dal *modus operandi* della Commissione e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale negli anni ha manifestato una graduale mitigazione avverso la disciplina degli aiuti di Stato.

Si è ormai superato un primo orientamento⁶², secondo cui l'effetto distorsivo della concorrenza viene ad essere sostanzialmente presunto, e che la stessa sia falsata ogni qual volta l'intervento pubblico modifichi i costi di produzione di un'impresa

⁵⁹Cfr. sentenze Corte di giustizia, 23.02.1961, causa C- 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. L'Alta Autorità della Ceca, in Racc. I-3. In argomento, C. Fontana, *Gli aiuti di stato di natura fiscale*, Torino, 2012,29 ss., *"il concetto di aiuto è tuttavia più comprensivo di quello di sovvenzione, dato che esso vale a designare non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti"*.

⁶⁰ CdG, sentenza 15 marzo 1999, causa C-387/92, *Banco de Credito Industrial Sa, divenuto Banco Exterior de Espana Sa c. Ayuntamiento de Valencia*, Racc., I-877, p.14.

⁶¹ Cfr. Relazione sulla Politica di concorrenza, 1986, p.158.

⁶² In tal senso U. Leanza, *Commento all'art. 92*, in Commentario CEE, Milano, 75, 722.

beneficiaria⁶³; quanto appena detto ha generato negli anni una superficialità nelle motivazioni spesso laconiche della Commissione, che rilevando l'esistenza di un aiuto di per sé comportante un beneficio per un destinatario, lasciava a carico di quest'ultimo l'incombente onere di dover dimostrare che non vi era stata alcuna alterazione della concorrenza, né attuale, né potenziale.

Tale interpretazione è stata criticata da una più recente dottrina⁶⁴, la quale ha evidenziato la fallacità della richiamata corrente di pensiero che, se fosse seguita, perverrebbe alla conclusione che l'unica ipotesi in cui un aiuto concesso non determini un'alterazione della concorrenza sia quella dell'oligopolio, ovvero detto beneficio viene concesso ad un'impresa che non sia in competizione con altre imprese.

Quest'ultima dottrina, conformemente ad una diversa interpretazione fornita dalla Corte Lussemburghese, ha sostenuto l'inesistenza di una presunzione generale in base alla quale qualsiasi aiuto, di per sé, falsa la concorrenza⁶⁵.

Difatti, i giudici comunitari, in un differente filone interpretativo, hanno precisato che spetta alla Commissione il dovere di provare che, analizzando il caso concreto⁶⁶, l'intervento pubblico a favore dell'impresa ha di fatto avuto, o può avere, l'effetto di falsare la concorrenza.⁶⁷

Ciò implica che non è sufficiente per la Commissione provare che l'aiuto incide sull'assetto concorrenziale, ma è altresì necessario valutare se tale influenza sia sì grave da non poter essere in alcun modo tollerata nemmeno in virtù del

⁶³ Questa è la posizione assunta dalla Commissione in diverse decisioni: decisione n.87/585CEE, 15 Luglio 87, *Francia/Bussac Saint Frères*; decisione n. 92/329 CEE, 25 Luglio 1990, *Italia/Industrie ottiche riunite IOR*; decisione n. 91/474 CEE, 16 Agosto 1991, *Italia/Società Italgrani*; decisione 93/133CEE, 4 novembre 1992, *Spagna/Merco*; mentre in merito all'orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia *ex plurimis*: CdG, 17 Settembre 1980, C-730/79, *Philip Morris c. Commissione, II*. Si riporta peraltro uno stralcio delle conclusioni della sentenza sopra citata redatte dall'avvocato generale Capotorti: "la distorsione della concorrenza è una conseguenza costante e necessaria del beneficio accordato mediante l'aiuto".

⁶⁴ M. Orlandi, *La nozione di aiuto di stato*, in AA.VV. (a cura di A. Santa Maria), *Concorrenza e aiuti di Stato*, Torino, 2006.

⁶⁵ Cfr. M. Orlandi, cit., 185.

⁶⁶ Cfr. sentenza 6 Settembre 2006, cause riunite T304/04 e T-316/04, *Rrepubblica Italiana e Wam S.p.a. c. Commissione*, la Corte ha affermato che "La mera partecipazione della Wam agli scambi intracomunitari non basta a dimostrare l'incidenza sugli scambi medesimi o la distorsione della concorrenza e, pertanto, richiede un'analisi approfondita degli effetti degli aiuti".

⁶⁷ D. Casale, *Aiuti di Stato e distorsioni alla libera concorrenza*, in AA.VV. (a cura di M. Ingrosso e G. Tesauero), *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato* cit., 166.

perseguimento di altri obiettivi di tutela comunitari, quali ad esempio l'occupazione o il compenso degli squilibri regionali.⁶⁸

Appare evidente che il pregiudizio negativo nei confronti degli aiuti di Stato non è però assoluto, tanto detto si evince anche dalla portata normativa del già citato articolo 107 TFUE, che ai paragrafi 2 e 3, espressamente prevede una serie di deroghe rispetto alla citata regola della incompatibilità.

Nello specifico, il paragrafo 2 individua le deroghe definite *de jure o ex lege* (aiuti sicuramente compatibili poiché il giudizio di compatibilità è statuito aprioristicamente dal legislatore comunitario); il paragrafo 3, *deroghe discrezionali*, comprendente gli aiuti potenzialmente compatibili, subordinati al giudizio della Commissione).⁶⁹

L'ottica delle previsioni delle deroghe al divieto generale della concessione dell'aiuto sta nel fatto che il sostegno operato a determinati soggetti o produzioni rifletta i propri benefici non solo a favore dei diretti destinatari, ma contribuisca alla crescita e alla coesione economica e sociale dell'intera Comunità⁷⁰, basandosi sui principi della contropartita (le distorsioni del mercato devono essere controbilanciate dai vantaggi che questo riceve) e della trasparenza (che impone la verifica della effettiva natura e portata degli aiuti).⁷¹

In effetti è proprio dall'esistenza di succitate fattispecie che si giustifica il sistema di controllo e di autorizzazione preventivo, in forza del quale non solo per gli Stati

⁶⁸ A tal proposito, Corte di Giustizia 14 Novembre 1984, *causa Intermillis c. Commissione* 3809; La Commissione deve operare un *Balancing test* tra il principio di libera concorrenza e altri obiettivi comunitari, così nella sentenza *Intermillis*, la Corte ha censurato l'operato della Commissione sia perché "non aveva fornito alcuna concreta indicazione circa la natura dell'asserito pregiudizio della concorrenza" sia perché non aveva dimostrato che la ricorrente a seguito della concessione dell'aiuto, aveva dato un nuovo *brand* alla sua produzione evitando la chiusura.

⁶⁹ Art. 107.2 TFUE: aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, purché accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; aiuti conferiti per rimediare ai danni causati da calamità naturali; aiuti concessi alle regioni tedesche per compensare gli svantaggi della divisione; Art. 107.3 TFUE: aiuti destinati allo sviluppo economico delle regioni a basso tenore di vita o con forme di sottoccupazione; aiuti destinati a promuovere progetti economici di interesse europeo o per porre rimedio a turbamenti dell'economia di uno Stato membro; aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche; aiuti destinati a promuovere la cultura o conservazione del patrimonio; categorie di aiuti determinate da Consiglio su proposta della Commissione.

⁷⁰ F. Tenuta, *Deroghe al principio di incompatibilità*, in AA.VV. (a cura di L.Salvini), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

⁷¹ In tal senso D. Casale e C. Fontana, cit.

membri è previsto un obbligo di notifica degli stessi aiuti⁷² alla Commissione, ma sussiste contestualmente in capo ad essi un dovere di sospendere l'esecuzione previa indagine formale, verifica di compatibilità e autorizzazione della Commissione.⁷³

Dal quadro normativo appena tratteggiato, si comprende il ruolo centrale che, nella disomogenea disciplina degli aiuti di stato, riveste la Commissione; è ben vero infatti che l'attività di qualificazione della misura in discorso presenta in alcuni casi difficoltà interpretative, legate all'esigenza di sussumere dalla fattispecie concreta (misura statale), la fattispecie astratta (nozione di aiuto di Stato)⁷⁴.

Il quadro appena riferito, offre un'interessante occasione di riflessione, nel cogliere come la disciplina in discorso consenta di percepire alcuni aspetti dell'integrazione Europea che si pongono in un'ottica dicotomica rispetto ai sistemi tributari nazionali. Il primato dell'evoluzione del diritto dell'Unione sui sistemi tributari, viene in luce non solo in virtù della discrezionalità valutativa sull'idoneità dell'aiuto, ma soprattutto in funzione della cosiddetta discrezionalità tecnica, in cui la Commissione interviene anche in merito alla scelta, indicando allo Stato correzioni o integrazioni necessarie⁷⁵. Si potrebbe così configurare una discrezionalità mista⁷⁶ della Commissione che si sostanzia in un delicato giudizio su diversi interessi in gioco; interessi sul piano pubblicistico-quelli della Comunità Europea-e sul piano privatistico- quello dello Stato membro concedente l'aiuto.

⁷² La stessa Commissione ha peraltro precisato con lettera agli Stati membri del 27 Aprile 1989, che "la notifica del progetto di aiuto deve essere effettuata prima dell'attuazione dell'aiuto stesso" intendendosi per attuazione dell'aiuto, non la sua materiale erogazione, ma il perfezionamento dell'iter normativo dell'adozione della misura agevolativa, di cui la predetta notifica diviene elemento costitutivo dell'efficacia. In tal senso A. Pace, *Le liti sulle agevolazioni fiscali*, cit 277.

⁷³ Art 108.3 TFUE (ex art 88.3 TCE) testualmente dispone che: *Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.*

⁷⁴ A. Persiani, *Le fonti e il sistema istituzionale*, in AA.VV. (a cura di L. Salvini), *Aiuti di stato in materia fiscale*, cit., 22.

⁷⁵ È bene precisare che il provvedimento della Commissione, non abroga né dichiara illegittima la singola disposizione nazionale, ma si limita a condizionare la legittima erogazione dell'aiuto (v. vincolo di destinazione). A quanto detto si aggiunga poi il pericolo di incappare in un provvedimento di incompatibilità dell'aiuto, e di un ricorso per sanzionare i comportamenti dello Stato membro presso le competenti istituzioni comunitarie.

⁷⁶ F. Caringella, Corso, 1244 ss.

In quest'ottica si può pertanto concludere come la materia esaminata della disciplina della concorrenza sia di difficile trattazione muovendosi tra diversi interessi in campo.

In una prima battuta verrebbe facile da pensare che l'interesse comunitario e quello del singolo stato siano sempre contrapposti e che il secondo soccomba rispetto al primo⁷⁷, ciò anche dall'analisi della struttura vincolistica della normativa in tema di aiuti, che porta a ritenere che l'interesse comunitario si identifichi meramente nel rispetto della salvaguardia della concorrenza, e che quello degli Stati membri persegua un fine sociale diametralmente opposto alla prospettiva mercantilistica.

Tuttavia, com'è stato evidenziato⁷⁸, la concorrenza non può essere considerato unico obiettivo, ma è il collante principale per la realizzazione di un mercato interno nel perseguimento dell'interesse Comune⁷⁹ cui gli organi dell'Unione sono funzionali.

Alla luce di quanto esposto possiamo concludere che il giudizio circa la compatibilità o meno di un aiuto, e le valutazioni in merito alle possibili deroghe, debba quindi essere formulato tenendo conto di molteplici obiettivi che concorrono a determinare la nozione di interesse comune, costantemente mutevole e legata ai cambiamenti economici, rilevante ai fini della politica sugli aiuti stessi.⁸⁰

2. LA NOZIONE DI AIUTO DI STATO RILEVANTE IN MATERIA FISCALE

Chiarita, brevemente, la *ratio* della disciplina esaminata, occorre individuare una definizione di aiuto di Stato passibile di essere utilizzata anche in ambito fiscale.

In proposito, appare, anzitutto, opportuno dare conto di come sia i Trattati, sia le fonti derivate del diritto europeo abbiano mancato di rendere una nozione e compiuta della

⁷⁷ Sul punto C.Pinotti, *Aiuti*, 15 ss.

⁷⁸ C. Buzzacchi, *Aiuti*, 629 ss.

⁷⁹ Sentenza Corte Costituzionale n.14, del 13 Gennaio 2004, 247” *i principi comunitari del mercato e della concorrenza(...)non sono svincolati da un'idea di sviluppo economico-sociale e sarebbe errato affermare che siano estranei alle istituzioni pubbliche compiti di intervento sul mercato*”. Si tratta di un indirizzo interpretativo dei Giudici Costituzionali, inteso ad inserire nella materia della tutela della concorrenza gli interventi di politica economica a sostegno delle imprese. Tale orientamento negli ultimi tempi ha avuto discreta affermazione: sentenze n. 107, 134, 162, 175, 336, del 2005.

⁸⁰ A.Pappalardo, *Commento all'art 90, in Commentario CE*, Milano, 1965, 669 ss.

fattispecie esaminata, la quale si ricava piuttosto dalla prassi applicativa della Commissione e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.⁸¹

Le ragioni di tale lacuna normativa⁸² vengono, generalmente, spiegate adducendo a giustificazione la considerazione che una precisa elencazione delle misure rientranti nel divieto, oltre che particolarmente difficile, sarebbe stata controproducente poiché avrebbe favorito la naturale propensione degli Stati membri⁸³ a porre in essere forme dissimulate di ausilio alle imprese domestiche, potenzialmente lesive del corretto funzionamento del mercato interno.⁸⁴

⁸¹ V. art. 4 del Trattato CECA, il quale indicava il divieto di “*sovvenzioni o aiuti concessi dagli Stati (...) in qualunque forma*”, senza dare degli stessi una compiuta definizione; tale nozione laconica si ritrova anche nell’art.87, n.1 TCE, ora art. 107, n. 1 TFUE, che si limita a disporre “(.....) sono incompatibili con il mercato comune (...) gli aiuti che falsino o minaccino di falsare la concorrenza”, senza però precisare cosa debba intendersi per aiuto. Sulla stessa scia vanno interpretate le decisioni e le comunicazioni della Commissione che di volta in volta, riferendosi a casi specifici che integrano la fattispecie dell’aiuto, non ne forniscono alcuna indicazione.

⁸² Per un’attenta ricostruzione storica della disamina l’evoluzione degli aiuti di Stato può essere analizzata sotto tre angolazioni differenti: la prima è legata all’opera dei Trattati, i quali hanno volutamente evitato di rendere una definizione puntuale della nozione di aiuto; la seconda angolazione è quella della Corte di Giustizia, che per oltre Cinquanta anni, ha cercato di sopperire alle lacune dei Trattati, con un atteggiamento casuistico, adeguando il contenuto delle relative disposizioni ai mutevoli assetti sociali ed economici cui le controversie sono andate inserendosi; la terza angolazione è quella legata alla prassi della Commissione. Quest’ultima può essere sintetizzata in cinque fasi: la prima va dall’istituzione della CEE, nel ‘57 fino a tutti gli anni ‘70-pochi sono gli aiuti notificati, e poche sono le decisioni oggetto di una pronuncia negativa. In tale fase la Commissione assume un atteggiamento pragmatico, con cui non contrasta apertamente gli atteggiamenti protezionistici degli Stati, in linea con le esigenze di carattere politico che ne stanno alla base. La seconda fase si snoda lungo tutti gli anni ‘80 fino alla metà dei ‘90 e si caratterizza per una netta inversione di tendenza; aumentano le misure notificate e le decisioni negative, in virtù dei mutati rapporti tra Stati e Ue, di guisa un aiuto può essere accettato solo se rispondente al superiore interesse comunitario. La terza fase va dagli anni ‘90 fino alla crisi del 2008, si distingue per aver segnato un bilanciamento degli interessi in gioco, si dà maggior peso agli aspetti solidaristici, in perfetta linea con l’evoluzione della Comunità Europea che diventa Unione; tale fase è caratterizzata da un generale ammorbidimento della Commissione, alcune attività precedentemente ricondotte nella nozione di impresa ne vengono escluse in funzione del loro carattere sociale e i regolamenti di esenzione per categoria si allargano. La penultima fase è quella che fa seguito alla crisi globale ed ai massicci interventi statali posti in essere dai legislatori nazionali al fine di porre riparo alla recessione; in questa fase viene innalzata la soglia del de minimis da 200.000 a 500.000€-e la Commissione offre precisazioni sul modo in cui intende applicare l’art.107, n.3, lett.b”*aiuti destinati a porre rimedio ad un grave turbamento dell’economia di uno stato Europeo*”. La Quinta fase è quella in corso, formalmente aperta con la comunicazione della Commissione del 8.05.2012, in cui è stato manifestato l’intento di “modernizzare”la disciplina sugli aiuti, definendo in maniera dettagliata la nozione di aiuto, intervenendo sulla procedura di controllo, intensificare i rapporti con gli Stati membri in modo da semplificare e sveltire tutta la procedura.

⁸³ G. Luchena, *Aiuti pubblici e vincoli comunitari*, Bari, 2006, p.22 e ss.

⁸⁴ Sul punto *ex multis*: C. Fontana, cit; P. A. Cinti- G. Savini, *l’attività normativa statale e la “tutela della conoscenza”*, in *Amministrazione in cammino*, [www. Amministrazioneincammino.luiss.it](http://www.Ammministrazioneincammino.luiss.it); L. Buffoni, *La “tutela della concorrenza” dopo la riforma del titolo V: il fondamento costituzionale e il riparto di competenze legislative*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2003, p. 345 ss.; E. Bozza, *Misure Statali anticoncorrenza e responsabilità delle imprese*, in *Il Diritto dell’Unione Europea*, 2001, p. 525; P. Manzini, *Note sulle relazioni pericolose tra Stato e imprese nel quadro del diritto comunitario*, in *Il Diritto dell’Unione Europea*, 2002, p. 487; O. Porchia, *Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*, cit.; G. Tesauro, *Intervento pubblico nell’economia e art. 90, n. 2, del trattato CE*, in *IL Diritto Dell’Unione Europea*, 1996, p.719; M. Tondino-P. Cassinis, *Misure normative e applicabilità alle imprese della disciplina della concorrenza*, cit.p.381; J. Wouters-B. Wanhees, *Les entreprises publiques et le règlement européen en matière d’aides d’Etat*, cit., p.35.

Per questa via, ogni possibile chiarimento circa le fattispecie passibili di rientrare nel divieto di cui all'art.107 TFUE è stato fornito, nel tempo, dalla prassi dell'Esecutivo europeo⁸⁵ che ne ha dilatato la portata fino a ricomprendervi “*qualunque provvedimento della pubblica amministrazione, o di chi per conto di quest'ultima gestisce risorse pubbliche, che implica un trasferimento di risorse dallo Stato o da altri Enti pubblici, ad imprese, pubbliche o private che siano*”.⁸⁶

Nella stessa ottica, particolarmente rilevante è risultata l'interpretazione resa dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, cui deve, soprattutto, ascrivere il merito di aver chiarito entro quali margini l'attività di incentivazione e supporto pubblico alle imprese nazionali sia compatibile con il mercato interno e quindi non censurabile.

A tali elaborazioni si è, peraltro, aggiunta l'opera della dottrina, che ha attribuito alla nozione di aiuto, una portata interpretativa sì vasta da ricomprendere ogni possibile tentativo di aggiramento da parte dello Stato, del vincolo europeo.

Si è così delineata una nozione di aiuto caratterizzata dalla presenza cumulativa di quattro elementi costitutivi: 1. trasferimento di risorse statali; 2. vantaggio economico in capo all'impresa beneficiaria derivante dalla misura pubblica che comporta un alterazione della libera concorrenza; 3. selettività o specificità della misura, volta solo a favorire alcune imprese e non la totalità della stesse; 4. incidenza della misura sul commercio infra-comunitario.⁸⁷

Questa definizione, invero, assai ampia è atta a ricomprendere qualunque vantaggio economicamente apprezzabile fornito ad un'impresa mediante un intervento statale, indipendentemente dalla forma giuridica e tecnica attraverso cui lo stesso è effettuato.⁸⁸

⁸⁵ Tale organo, nel corso degli anni ha emanato sia atti non vincolanti *erga omnes* (decisioni), che atti atipici (comunicazioni) al fine di chiarire di volta in volta la reale portata di siffatta materia, manifestando la chiara intenzione di “preservare le proprie prerogative di discernimento discrezionale, nel settore di aiuti di Stato alle imprese”. In tal senso, E. Moavero Milanesi, *Partecipazione dello Stato nella disciplina comunitaria degli aiuti pubblici*, in *Rivista di diritto europeo*, 1990, p. 530.

⁸⁶ A. Marotta, *Aiuti di stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in AA.VV. *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit.

⁸⁷ Per un attento rendiconto di tali requisiti si rimanda a: R. Succio, *Il divieto di aiuti di stato*, in C. Sacchetto, *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale*, Torino, 2011, p.163; J. W. Kuipers-V. Hernandez Guerrer, *Fiscal State Aid-The European Commission on a Mission*, in *International Tax Journal*, July-August, 2008, p.54.

⁸⁸ A titolo esemplificativo, si veda Tribunale di I grado, 6.03.2000, cause riunite T-127-129-148/99, *Territorio Istorico de Alva/Commissione* in *Racc.*, 2000, II-1275. Il tribunale afferma che costituisce aiuto di Stato il trattamento di favore

Esposta nei succitati termini ricade, dunque, nel divieto in parola ogni misura nazionale che produca l'effetto di sollevare un'impresa da oneri normalmente gravanti a suo carico⁸⁹. Tali misure, comunemente definite sovvenzioni, si concretizzano in prestazioni in denaro o in natura e sono concesse per sostenere un'impresa, indipendentemente da quanto i clienti di quest'ultima paghino per i beni o servizi da essa prodotti.⁹⁰

Per consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, la nozione di "aiuto" appare, del resto, ben più ampia di quella di sovvenzione, constando non "solo delle prestazioni positive, ma anche degli interventi che in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio dell'impresa e che di conseguenza senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e ne producono identici effetti".⁹¹

Le forme che un aiuto può assumere sono, invero, molteplici potendo consistere: a) nella cessione di beni pubblici ad un prezzo inferiore al valore di mercato, comportando una perdita di capitale per lo Stato e un vantaggio per il beneficiario⁹²; b) nelle assegnazioni di appalti e contratti di fornitura di beni o servizi la cui misura potrebbe operare nel senso di creare una riserva nell'aggiudicazione dei contratti a favore di determinati contraenti, ovvero rendere un'impresa più forte economicamente rispetto ad altre concorrenti sino al punto di farle praticare condizioni contrattuali tali da far aggiudicare un appalto, o ancora nel senso che le

consistente nella differenza tra il prezzo di mercato e quello effettivamente corrisposto per l'acquisto di un terreno appartenente alla pubblica autorità locale. La stessa materia del contendere e lo stesso criterio decisionale è stato adottato in *Toyota*(GU L 6 del n11.01.1992), *Daimler Benz* (GU C- 48 del 22.02.1992) e *Sony*(GU L 263 del 9.09.1992).

⁸⁹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze 15.03.1994, causa C- 387/1992; 8.05.2003, causa C- 328/1999, *Spagna c. Commissione*; 14.09.2004, causa C-276/2002.

⁹⁰ F. Rasi, *I confini della nozione*, in AA.VV. L. Salvini, *Aiuti di Stato in materi fiscale*, cit.

⁹¹ In tal senso, Corte di Giustizia, causa C-53/00, *Ferring*, sentenza 22 Novembre 2001; si veda anche le precedente pronuncia: Corte di Giustizia CE, 15.03.1994, causa C387/92, *Banco Exterior de Espana*, proprio in tale pronuncia la Corte per la prima volta ha avuto modo di precisare che la nozione di aiuto concesso ad uno Stato valeva a designare non solo le prestazioni positive(del genere delle sovvenzioni), ma anche prestazioni negative(riduzione dei costi) che pur non essendo erogazioni di denaro in senso stretto tuttavia ne producono gli stessi effetti.

⁹² Decisione della Commissione n. 92/465/CEE, 14.04.1992,(v. nota 37) riguardante un aiuto del Land di Berlino alla *Daimler-benz*, quest'ultima ha ravvisato l'esistenza dell'aiuto, nell'acquisto da parte di tale impresa di un terreno ad un prezzo inferiore rispetto a quello di mercato; situazione analoga si può rinvenire nel caso inverso in cui sia lo Stato ad acquistare ad un prezzo superiore a quello di mercato, V. acquisto da parte delle autorità spagnole di terreni della società siderurgica *Tubacex* (XXV Relazione della politica sulla concorrenza, 1995)

condizioni dell'appalto potrebbero essere talmente favorevole da mascherare sussidi⁹³; c) nelle agevolazioni nella riscossione e attenuazione della misura dei contributi previdenziali; ed infine d) nello sgravio da oneri fiscali e sociali, avverso i quali la prassi della Commissione ha sempre manifestato un'avversione, fondata sulla constatazione che le stesse non abbiano alcun effetto benefico per le imprese, ma ne prolunghino semplicemente l'agonia⁹⁴.

Quello che si sta argomentando circa gli aiuti di Stato va approfondito ponendo l'accento sulle connotazioni fiscali del divieto di istituire aiuti pubblici.

Tenendo conto di quanto sin d'ora argomentato, alla luce delle mutevoli forme che gli aiuti possono assumere, la giurisprudenza europea ha, anzitutto, chiarito come per

⁹³ "un vantaggio economico può essere conferito ad imprese pubbliche mediante la stipulazione di contratti esclusivi di fornitura di servizi o prodotti allo Stato, qualora tali contratti prevedano remunerazioni superiori al normale prezzo di mercato", in tal senso si è espressa la Commissione nel caso *Istituto Poligrafico e zecca dello Stato*, 664/98, ex 95/97, citato nella *XXVIII Relazione sulla politica di concorrenza* riferita al 1998. Il caso riportato è di fondamentale importanza poiché il criterio adottato per valutare le misure in oggetto è stato quello dell'investitore privato. La Commissione, ha esaminato se il comportamento dello Stato potesse essere assimilato a quello di un investitore operante in normali condizioni di mercato. Poiché la decisione del governo italiano di accordare le misure all'Istituto Poligrafico avveniva in un periodo storico in cui lo stesso si trovava in una situazione economica e finanziaria molto difficile, la Commissione ha concluso che lo Stato italiano aveva agito senza aspettarsi un normale rendimento di mercato dal suo investimento. Le misure in questione pertanto costituiscono aiuti di Stato giacché sono state accordate a condizioni che non sarebbero state accettabili per un mero investitore operante in economia di mercato. Tuttavia nel caso specifico la Commissione ha considerato dette misure compatibili con il mercato interno in base agli *Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà* (GU C-288 del 9.10.99 modificati in GU C-244 del 1.10.04)

⁹⁴ Tale linea di condotta è espressa nella *IV Relazione sulla politica di concorrenza del 1976*, ed è stato confermato dalla Corte di Giustizia del 2.07.74, causa 173/73, *Italia/ Commissione* in Racc., 1974, I-709. La causa riguardava assegni familiari per i lavoratori dell'industria tessile; la Corte ha ritenuto che le agevolazioni concesse tramite enti di previdenza sociale, rientrassero tra gli aiuti di Stato poiché comportano uno sgravio degli oneri sociali per le imprese del settore tessile attraverso l'erogazione di fondi derivanti da contributi obbligatori di derivazione statale. La Corte non ha accolto le richieste dello Stato Italiano argomentando che né il carattere fiscale, né il carattere sociale del provvedimento in discorso sarebbero sufficienti a sottrarlo all'applicazione dell'art. 92, poiché lo stesso "non distingue gli interventi di cui trattasi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce solo in funzione dei loro effetti". Caso analogo più recente è quello del *Banco Exterior de Espana*, (in Racc., I-877, 1994) dove si legge che "un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale la quale, pur non implicando trasferimenti da parte dello Stato collochi i beneficiari in una situazione più favorevole di quella di altri soggetti tributari passivi, costituisce aiuto di Stato ai sensi del art. 92, n. 1 del Trattato". Nella stessa linea argomentativa si pone la sentenza 15.12.2005, causa C-66/2002, *Italia/Commissione*, (in Racc. I-10901, 2005), relativa alle agevolazioni fiscali nel sistema bancario. La Corte richiamandosi ad una giurisprudenza costante ha affermato che: "la nozione di aiuto di Stato è più generale di quella di sovvenzione dato che essa non designa soltanto le prestazioni positive del genere delle sovvenzioni, ma anche interventi, i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio dell'impresa e che di conseguenza senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti". Da quanto riportato ne deriva che un provvedimento fiscale- una riduzione di imposta o un rinvio nel pagamento dell'imposta normalmente dovuta- pur non concretizzandosi in un trasferimento di risorse da parte dello Stato, che tuttavia collochi i beneficiari in una posizione finanziaria più favorevole di quella di altri contribuenti, costituisce aiuto di Stato ex art. 87 TCE. Per una più completa disamina della questione del rapporto aiuti di Stato e agevolazioni fiscali si vedano: F. Fiorentino, *Agevolazioni Fiscali e aiuti di Stato*, in M. Ingrosso e G. Tesaurò (a cura di), *agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, Napoli, 2009, p. 375 e ss.; L. Del Federico, *agevolazioni fiscali nazionali e aiuti di Stato, tra principi costituzionali e ordinamento comunitario*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2006, p.19; F. Fichera, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1, 84-137, 1998.

qualificare una misura statale come aiuto fiscale occorra verificarne gli effetti prodotti sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri.

In quest'ottica, assumono, pertanto, rilievo gli interessi dell'Unione, mentre le finalità che spingono il singolo Stato ad adottare misure fiscali che si discostino dal regime normale in vigore servono al più per valutare se un aiuto rientri o meno nelle deroghe previste nei par. 2 e 3, dell'art. 107 TFUE.

Posto, quindi, che le agevolazioni rappresentano una deroga rispetto al trattamento fiscale ordinario vigente in un ordinamento nazionale e che tutte le agevolazioni possono astrattamente rientrare nel campo di applicazione del succitato art. 107 TFUE, sembra comprensibile che l'interesse del Tribunale di I grado, della Corte di Giustizia e della prassi della Commissione appaiano, principalmente, rivolte agli aiuti di Stato disposti mediante vantaggi tributari.⁹⁵

L'utilizzo crescente delle misure agevolative come strumento per alterare la concorrenza leale e libera tra gli Stati membri e rientrare nella disciplina degli aiuti di Stato ha spinto la Commissione Europea ad emanare una *“Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese”*.

Tale Comunicazione è parte del *“pacchetto fiscale”*⁹⁶, approvato dal Consiglio Ecofin il 1 dicembre 1997, contenente per lo più un Codice di condotta in materia di fiscalità per le imprese e rappresenta un parametro di riferimento tutte le volte in cui si debba analizzare una misura agevolativa di natura fiscale, per valutarne la sua configurabilità come aiuto di Stato al fine di rimuoverla, qualora sia effettivamente dannosa.⁹⁷

⁹⁵ Sul punto vedi: 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 *Rass. Trib.* 2003, p. 330 e ss.; Laroma Jezzi, *Principi comunitari e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 1074 e ss.; F. Gallo, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 2282 e ss.; A. Fantozzi, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di giustizia europea e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 2262 e ss.; L. Del Federico, *agevolazioni fiscali nazionali e aiuti di Stato, tra principi costituzionali e ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. Int.*, 2006, p. 3 e ss.; F. Tesauro, *processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3365 e ss.; G. Franzoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Ospedaletto 2007.

⁹⁶ Detto anche *“pacchetto Monti”*.

⁹⁷ Il richiamato documento è di fondamentale importanza poiché ha riconosciuto la necessità di valutare gli *effetti* degli aiuti concessi sotto forma fiscale al fine di valutare il loro impatto sul mercato comune.

Per mero tuziorismo giova chiarire che l'identificazione della misura agevolativa come aiuto di Stato non è affatto agevole poiché l'analisi potrebbe tanto avvenire tenendo conto di un sistema fiscale "integrato", a livello europeo in ordine a cui valutare le legislazioni nazionali, quanto di un approccio "positivo" sulla base quindi delle legislazioni interne.⁹⁸

Tali generali, ma pur necessarie osservazioni, fungono da presupposto per la breve disamina dei cinque elementi cumulativi caratterizzanti la nozione di aiuto fiscale:

l'origine statale dell'aiuto, il vantaggio economico accordato ai suoi beneficiari, la nozione d'impresa, la selettività e l'incidenza sugli scambi comunitari.

L'origine statale dell'aiuto, emergente dalla locuzione dell'art. 107 n. 1 TFUE "aiuti concessi dagli Stati o mediante risorse statali", pur sembrando prima facie di facile comprensione, tuttavia comporta delle criticità.

Come evidenziato dalla più recente dottrina⁹⁹, il nesso intercorrente tra aiuto e fonte statale si presta ad essere spiegato sulla base di due differenti interpretazioni: particolarmente, secondo l'interpretazione "economica", la statalità di un aiuto è ravvisabile tutte le volte in cui il vantaggio conseguito da un'impresa sia dovuto all'impiego di risorse pubbliche; mentre, per l'interpretazione "giuridica", andrebbero ricomprese in tale nozione anche le tipologie di aiuto concesse da enti pubblici o privati designati o istituiti dallo Stato, in cui lo stesso intervenga solo normativamente, pur facendo poi ricadere l'onere economico sui privati.

La questione acquista maggiore spessore se si considera che in campo fiscale la concessione di un aiuto non si concretizza, solo, nell'erogazione di risorse statali

⁹⁸ E' senza ombra di dubbio preferibile il secondo approccio, poiché date le discrasie tra ordinamento interno e comunitario, se si tenesse conto di una nozione di transnazionale agevolazione, lo Stato potrebbe essere censurato ingiustamente vedendo sacrificata la prerogativa nazionale in virtù di una ampiezza che connota la nozione di aiuto in ambito europeo- Cass., sez. trib., 10.12.2002, n.17564, in Riv. dir. fin. sc. fin. ,n. 2/2004, p.3, G.Bizioli, *Prevalenza e diretta efficacia delle decisioni in tema di aiuti di Stato nell'ordinamento tributario interno fra questioni nuove(art. 117, comma I, Cost.) e questioni teoriche ancora irrisolte(la rilevanza della riserva in materia di prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 Cost.*

⁹⁹ Cfr. A. Garcea, *L'origine*, in L. Salvini, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova , 2007, p. 90 ss.

(aspetto positivo), quanto, piuttosto, nella rinuncia da parte dell'erario ad un'entrata di carattere tributario (aspetto negativo).¹⁰⁰

La duplice causa del “depauperamento” della finanza pubblica dovuta ora alla positiva erogazione di risorse, ora alla rinuncia al gettito, comporta anche diverse prospettive di indagine. Mentre per la concessione di un beneficio economico, si tratta di accertare la sussistenza di un fatto, nel caso di un aiuto negativo bisogna procedere in senso probabilistico, tenendo conto dell'entrata che lo Stato avrebbe percepito se non avesse scelto un altro regime tributario.¹⁰¹

Va osservato, sul punto, che nel corso degli anni la giurisprudenza della Corte di Giustizia è stata altalenante.

Si è passati da una prima fase in cui si interpretava la portata dell'articolo in senso “ristretto”, ovvero la misura dell'aiuto poteva essere conferita dallo Stato o erogata con risorse Statali¹⁰², in altre parole era sufficiente che la misura fosse posta in essere dallo Stato senza valutare anche gli oneri per il bilancio; successivamente la Corte ha ribadito l'approccio “alternativo”, mentre in altre ha affermato che” i vantaggi concessi con mezzi diversi dalle risorse statali esulano dall'ambito di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato”¹⁰³.

¹⁰⁰ F. Vitale, *Le prospettive di sviluppo*, in L. Salvini, op. cit.

¹⁰¹ Si veda, T. Ballarino e L. Bellodi, *Aiuti*, 28 e ss. Tuttavia bisogna evidenziare come non sia semplice rinvenire la causalità tra comportamento commissivo ed omissivo, e se la valutazione in merito agli aiuti negativi è probabilistica, bisognerà tener conto anche dell'influenza di fattori estranei. Difatti spesso a fronte di un'immediata perdita del gettito fiscale, che potrebbe far pensare al divieto di aiuti, lo stesso è poi destinato ad aumentare nel medio periodo portando entrate allo Stato.

¹⁰² In tal senso: C- 82/77, *Van Tiggele*, La CdG affermò che non potesse raffigurarsi un aiuto di Stato relativamente alla normativa norvegese che fissava un prezzo minimo della vendita a dettaglio del gin, poiché il vantaggio alle imprese proveniva dai consumatori e non si rinveniva l'utilizzo di risorse statali; Cause riunite C-213-215/1981, *Fleishkontor*, è il caso delle norme olandesi in tema di importazione di carne bovina congelata da paesi esteri. Nel Caso suindicato, la Corte non ritenne che la misura fosse qualificabile come aiuto di Stato, poiché concesse utilizzando risorse comunitarie e non statali.

¹⁰³ *Sloman Neptun*, la Corte ritenne invero che i vantaggi concessi con mezzi differenti dalle risorse statali, non rientrassero nell'ambito applicativo delle norme in discorso, poiché la definizione di “aiuti concessi dagli Stati” e “aiuti concessi mediante risorse statali” sarebbe stata diretta a ricomprendere sia gli aiuti diretti, sia quelli concessi mediante enti, pubblici o privati, istituiti o designati dagli Stati ai fini dell'attribuzione del vantaggio al beneficiario. Nello stesso senso v. la successiva pronuncia *Petra Kirsammer*, in riferimento ad un'anorma tedesca che escludeva i lavoratori delle piccole imprese dalla disciplina dei licenziamenti illegittimi; in tale sentenza la ricorrenza dell'aiuto vietato fu esclusa proprio in virtù della mancanza del trasferimento di risorse statali.

Tale presa di posizione è stata ribadita anche in seguito, e trova il suo *leading case* nella sentenza *PreussenElektra*¹⁰⁴, in cui è stato sancito che ogni volta in cui l'azione dello Stato si traduce in un beneficio, ma il costo di tale beneficio sia finanziato solo da operatori privati non si è in presenza di aiuti di Stato.

Alla luce di tutto quanto detto, sembra chiarito che, secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia, l'aiuto per avere carattere statale, deve essere finanziato con risorse provenienti dallo Stato, indipendentemente dalla circostanza che le stesse promanino direttamente o da organismi secondari che operino sulla scorta di un mandato conferito da quest'ultimo.¹⁰⁵ I vari ripensamenti e cambi di rotta che hanno caratterizzato l'operato della Corte mostrano invero come sia estremamente difficile determinare una linea di confine tra soggetti pubblici e privati al fine di chiarire chi sia l'autore dell'erogazione e da quale fonte la stessa sia determinata.

Secondo tali giudici del resto, per quanto sia altamente probabile che gli Stati pongano in essere condotte elusive, magari facendo pesare in capo ai privati il costo dell'aiuto, è pur vero che estendere l'ambito applicativo del divieto di cui all'art.107, n.1 TFUE anche ai casi in cui l'aiuto non sia finanziato dallo Stato, comporterebbe un eccessivo ampliamento della materia.

Il secondo elemento che integra la nozione di aiuto rilevante ex. art 107 TFUE, è quello del *vantaggio economico*. Ciò che connota l'esistenza dell'aiuto è che lo stesso deve conferire all'impresa cui è rivolto, un vantaggio che in condizioni normali di attività, la stessa non avrebbe conseguito.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Il caso riguarda una norma tedesca che imponeva i distributori regionali di energia elettrica ad acquistare, ad un prezzo superiore a quello di mercato, una certa quota di energia prodotta con fonti rinnovabili, nella stessa zona di fornitura, addebitando al gestore nazionale una quota del maggiore costo.

¹⁰⁵ Cfr. Corte di Giustizia, *Ecotrade*, sentenza 1.12.1998, causa C-200/1997, in cui si discute se siano da qualificare come aiuti di Stato le disposizioni italiane per l'amministrazione straordinaria delle imprese in crisi. Tali disposizioni riguardavano un'industria del settore siderurgico a cui venivano corrisposte delle misure di favore per consentirle di proseguire e cercare di risanare la propria attività, evitando il fallimento. Ebbene, nello specifico, la Corte ha chiarito che la previsione normativa volta a regolare le previsioni debitorie di un'impresa insolvente non può rientrare nel novero del divieto di aiuti, in cui però rientra quella parte di normativa volta ad escludere la produzione degli interessi maturati per i debiti contratti dall'impresa-anche quelli fiscali-, che comporterà sicuramente una perdita per l'erario di netto superiore a quella conseguita ricorrendo alle procedure concorsuali previste dal nostro Codice.

¹⁰⁶ Cfr. le sentenze della Corte di Giustizia, *Italia/ Commissione*, causa C-173/73, cit. n. 26 e *Banco Exterior de Espana*, cit. n. 12 e 13, già citate precedentemente in nota.

La difficoltà nell'individuazione e nella perfetta comprensione della nozione in oggetto sta inoltre nel fatto che risulta del tutto irrilevante lo strumento utilizzato per fruire di tale vantaggio, sicchè potremmo avere sia interventi di diritto privato che strumenti di diritto pubblico.¹⁰⁷

Pertanto rientrano nel concetto di vantaggio economico, tutti gli interventi che sollevano un'impresa da oneri normalmente gravanti sul suo carico, e che la pongono in una posizione di favore rispetto alle sue dirette concorrenti sul mercato.

Anche in questo caso, in via preliminare occorre rilevare che il criterio principale per la valutazione della misura è quello dell'analisi sugli effetti, ovvero la Commissione¹⁰⁸ non si limita alla qualificazione giuridica della misura, né alla sua strutturazione, ma tiene conto dell'incidenza che questa è in grado di produrre sul mercato interno.

Si pensi poi alle complicazioni dovute alla trasposizione nel campo tributario del requisito del “vantaggio economico idoneo a falsare la concorrenza”, la misura introdotta sarà rispondente al novero delle agevolazioni fiscali, la cui area di applicazione è senza dubbio vasta e la natura è discussa.¹⁰⁹ Ricostruire l'aiuto di Stato fiscale come agevolazione, comporta la necessità di identificare per ogni misura “eccezionale” esaminata, il regime fiscale ordinario.¹¹⁰

Senza ombra di dubbio, la consapevolezza di tali e tante difficoltà, ha spinto la Commissione a chiarire, tramite la Comunicazione del 1998, cosa si dovesse

¹⁰⁷ Si pensi ad es. al caso della vendita allo Stato di un terreno da parte di un'impresa ad un prezzo superiore a quello di mercato, o al conferimento di capitale di rischio ad un'impresa da parte dello Stato a condizioni più favorevoli rispetto a quelle del libero mercato.

¹⁰⁸ Ad esempio nella sentenza *Alitalia* 2000, «la valutazione da parte della Commissione della questione se un investimento soddisfi il criterio dell'investitore privato implica una valutazione complessa...[per la quale essa] gode di un ampio potere discrezionale ed il sindacato giurisdizionale di tale atto...si limita a verificare il rispetto delle regole riguardanti la procedura e la motivazione, l'esattezza materiale dei fatti accolti per compiere la scelta contestata, l'assenza di errori manifesti nella valutazione di tali fatti oppure l'assenza di sviamento di potere» Sentenza *Alitalia*, cit., n. 105 (in termini sentenza *Belgio c. Commissione*, cit., n. 11; *Air France*, cit., n.71; *Efim-Breda*, cit., n. 81; Tribunale di primo grado 25 giugno 1998, T-371/94 e 394/94, *British Airways*, in *Racc.* 1998, II-2405, n. 79).

¹⁰⁹ Tra i molti, v. M. Basilavecchia, *Agevolazioni*, 153 e ss.

¹¹⁰ Tale ampasso procedurale potrebbe essere facilmente superato e/o accelerato, tenendo conto che il divieto degli aiuti di Stato non è di carattere assoluto, ma relativo, con le conseguenza che saranno vietate solo le misure di vantaggio predisposte dai singoli Stati unilateralmente e non anche quelle disposte dagli organi comunitari, sia in maniera diretta che indiretta. Così, P. Russo, *Le Agevolazioni*, p. 333.

intendere per “vantaggio economico di natura fiscale”¹¹¹. L’elencazione è stata volutamente lasciata aperta sulla consapevolezza dei possibili sviluppi e delle difficoltà legate all’applicazione pratica di tali concetti; le esemplificazioni sono così generiche da non fornire una risposta al problema di individuare quanto la misura tributaria assegni indebito vantaggio ai beneficiari.¹¹²

Si comprende dunque il perché, la prassi applicativa Commissione e la giurisprudenza della Suprema Corte, utilizzino il criterio del “*normale investitore privato*”, quale elemento distintivo dell’aiuto illegittimo, il cui acronimo è *M.E.I.P* (*Market Economy Investor Principle*).

La Commissione, compara il comportamento tenuto dallo Stato con quello dell’investitore privato, chiedendosi se questo avesse operato allo stesso modo, devolvendo capitali in un’impresa che versi in serie difficoltà.

Di conseguenza secondo la Corte, un socio privato può conferire capitale necessario a supportare un’impresa temporaneamente in crisi, solo se la stessa in medio periodo sia in grado di ritornare in attivo.

La Corte ha precisato poi che una holding pubblica può riparare le perdite della controllata solo se ci siano prospettive di redditività a lungo termine.¹¹³

Così è un beneficio illegittimo l’apporto statale che non possa considerarsi redditizio concesso ad un’impresa che non versi in una situazione che le consenta di reperire sul mercato i mezzi sufficienti per futuri investimenti la cui situazione finanziaria ed il cui indebitamento, escludono rendimenti normali in tempi ragionevoli.

¹¹¹ Nella Comunicazione del 1998, si chiariscono una serie di tipologie tramite le quali può realizzarsi una riduzione dell’onere fiscale, facendo riferimento ad una riduzione della base imponibile (ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio...), o ad una riduzione totale o parziale dell’imposta (credito d’imposta, esenzione...).

¹¹² La difficoltà sta nel tener distinti i casi in cui una misura risponda ad esigenze di politica fiscale, in cui il la misura- es. il differimento del debito fiscale- concessa non comporta alcun vantaggio economico all’impresa, bensì un mero vantaggio finanziario. L.Greco, A. Zanardi, *Federalismo*.

¹¹³ Alcune vicende hanno coinvolto anche lo Stato Italiano: *Alfa Romeo*, 21.03.1991, C-305/89; *Lanerossi*, 21.03.1991, C-303/88; 3.10.1991, C-261/89, *Alumnia e Comsal*. L’oggetto vagliato dalla S.C. sono stati i conferimenti di capitali effettuati dallo stato italiano (attraverso Holding pubbliche) per ripianare le perdite aziendali subite dall’Alfa Romeo, dalla Lanerossi e dalla Alumnia. Al riguardo la Corte ebbe a precisare che «*il comportamento dell’investitore privato, cui deve essere raffrontato l’intervento dell’investitore pubblico che persegue obiettivi di politica economica, anche se non è necessariamente quello del comune investitore che colloca capitali in funzione della loro capacità di produrre reddito a termine più o meno breve, deve quantomeno corrispondere a quello di una holding privata o di un gruppo imprenditoriale privato che persegue una politica strutturale, globale o settoriale, guidato da prospettive di redditività a più lungo termine*” quando i conferimenti di capitali di un investitore pubblico prescindano da qualsiasi prospettiva di redditività, anche a lungo termine, essi vanno considerati aiuti»

Pertanto uno Stato che si trovi in una condizione simile a quella di una holding privata, può decidere di rinunciare ad una parte del guadagno purchè riconosca nel suo sacrificio una contropartita, e non si limiti a tenere l'azienda artificialmente in vita, così pregiudicando lo scambio tra imprese concorrenti.

Seguendo la lettera dell'articolo in esame, da cui si evince che gli aiuti sono erogati a favore di *talune imprese o produzioni*, sembra opportuno passare ora all'analisi della *nozione di impresa*.

L'osservazione al fine di indicare una nozione di impresa rilevante per il diritto interno, deve prendere le mosse dal concetto *economicità*; difatti, come è noto, nel nostro ordinamento la disciplina delle attività economiche ha come focus la figura dell'imprenditore, che ai sensi dell'art. 2082 c.c., viene definito come "*colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi*". Detta fattispecie tuttavia non è unitaria, poiché il nostro codice, distingue differenti tipi di impresa e imprenditori, sulla base di tre criteri di selezione operanti su piani differenti.

Difatti tenuto conto *dell'oggetto dell'impresa*, si individuano le due tipologie riconosciute nel nostro ordinamento, quella dell'impresa commerciale e dell'impresa agricola; *La dimensione dell'impresa* dà luogo alla distinzione tra piccolo e medio-grande imprenditore; ed infine la *natura del soggetto* che esercita l'impresa comporta un distinguo tra impresa individuale o impresa collettiva che inoltre può assumere differenti forme giuridiche¹¹⁴.

Data una breve premessa sui requisiti civilistici, dobbiamo però tener conto che la nozione di impresa e di imprenditore così come vagliata, solo tendenzialmente corrisponde alla stessa nozione che riguarda però altri settori del nostro ordinamento, tra cui quello tributario¹¹⁵, che qui interessa.

¹¹⁴ L'impresa collettiva può assumere forme giuridiche differenti: società, associazione, fondazione, impresa pubblica, consorzi tra imprenditori con attività esterna.

¹¹⁵ Nel diritto tributario il concetto di attività economica, non rileva per individuare l'impresa, ma soprattutto al fine di distinguere gli enti commerciali, da quelli non commerciali; o le attività commerciali da quelle non commerciali. Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni*, p. 76. Sul punto anche A. Fantozzi, *Impresa e imprenditore*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma,

L'art. 55 del d.p.r. del 22 Dicembre 1986, n. 917¹¹⁶ (approvazione del testo unico imposte sui redditi detto TUIR), non fa alcun riferimento alla nozione di attività economica.

Invero è negli anni prevalsa la tesi¹¹⁷ secondo cui il rinvio operato dall'articolo suindicato all'art. 2195 c.c. comporta implicitamente anche un rinvio all'art.2082 e che dalla lettura congiunta di tali articoli si possa pacificamente dedurre che è imprenditore colui che svolge attività economica.

Al riguardo, in carenza di espressioni normative univoche, la dottrina maggioritaria¹¹⁸, ha individuato i requisiti che, ove ricorrenti, varrebbero ad indicare un'iniziativa economica: a) l'attività deve essere indirizzata al mercato; b) L'introito ricavato deve essere in grado di remunerare i fattori produttivi impiegati.

Date queste brevi premesse, occorre procedere all'analisi della nozione di impresa che sia rilevante per il diritto comunitario, per cercare di chiarire in che ambito e come vada letto il disposto dell'art. 107 n. 1 TFUE, che vieta gli "aiuti concessi a talune imprese e produzioni".

Il punto di partenza per individuare cosa si debba intendere per impresa, sono i Trattati istitutivi e le relative norme attuative¹¹⁹, ma a bene vedere dall'analisi e dalla lettura di tali atti non sembra ricavabile un'unica nozione di impresa valida per tutti i

1989, p.2, da cui si rileva come il nostro legislatore abbia ampliato la nozione civilistica di imprenditore comprendendo ogni ipotesi di attività commerciale organizzata o meno.

¹¹⁶ Il Capo VI - Redditi di impresa Articolo 55 (*Redditi d'impresa*) 1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa. 2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.; b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32135, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa. 3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.

¹¹⁷ In tal senso E. Nuzzo, *Questioni*, p. 115; A. Fedele, *Disciplina*, p.34; M. Miccinesi, *Aspetti*, p. 950 e ss.; M. Interdonato, *Regime*, p. 98 e ss.

¹¹⁸ Va chiarito che molti autori ritenevano che per individuare un'attività economica non era indispensabile indagare sul movente o sull'intento del soggetto- scopo di lucro- ma si doveva aver a riguardo il carattere oggettivo dell'attività, il "metodo", così G. Oppo, *Impresa*, p.5 ss.; F. Galgano, *Impresa*, p. 59 e ss. Mentre altri tra cui A. Asquini, *Profili*, ritengono connesso al concetto stesso di impresa lo scopo di lucro.

¹¹⁹ Per una panoramica delle differenti disposizioni europee che si riferiscono alla nozione di impresa si v. A. Grazioli, *Impresa Comunitaria*, in Enc. Giur. Treccani, XVI, Roma, 1986.

settori dell'ordinamento comunitario; la stessa risulta invero connotata di una relatività tale da risultare adeguata a cogliere le differenti esigenze a cui far fronte, ed subordinata alle finalità del settore in cui di volta in volta viene ricompresa.¹²⁰

Quanto affermato trova spiegazione nella diversità di oggetti di interesse tra l'ordinamento comunitario e gli ordinamenti interni¹²¹: ciò che interessa alla normativa comunitaria è l'organizzazione dell'impresa e il modo in cui la sua attività ha dei riverberi sul mercato infrastatale, mentre per il legislatore statale, ciò che conta

¹²⁰ G. Afferini, la nozione di impresa comunitaria, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, (diretto da) F. Galgano, II, p. 134 e ss. A tal proposito, si noti come la mancata definizione della nozione di impresa sia in perfetta rispondenza con le linee orientative delle Istituzioni Europee, le quali preferiscono evitare definizioni fisse di uno stesso concetto, preferendo dar rilevanza a caratteri che meglio rispondono nel singolo caso alle finalità dell'Unione. In quest'ottica si è già in parte analizzato come lo stesso atteggiamento si sia stato assunto anche rispetto alla nozione di "aiuti di Stato" ex art. 107 TFUE.

¹²¹ La discrasia esistente tra la nozione di impresa in ambito nazionale rispetto a quella scaturita dalla prassi e dalla giurisprudenza europea, ha fatto sorgere interessanti dibattiti e questioni di compatibilità anche nel nostro paese. La vicenda che ci occupa è quella delle agevolazioni concesse dal legislatore italiano alle fondazioni di origine bancaria. Con legge delega del 30.07.1990, n. 218, rubricata "disposizioni in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico" (legge Amato), cui fu data attuazione con D.Lgs. 20.11.1999, n. 356, si era avviato un processo di privatizzazione del sistema bancario pubblico italiano, prevedendo la possibilità, per gli enti creditizi pubblici-casse di risparmio- di incorporarsi, attribuendo l'azienda bancaria a società per azioni conferite, il cui pacchetto di controllo veniva gestito ex art. 1 del suindicato decreto, agli enti di nuova costituzione (enti conferenti) cui poi spettava la collocazione delle proprie azioni sul mercato. Un successivo intervento si ebbe con la Legge Ciampi del 23.12.1998, n. 461 e dal D. Lgs. 17.05.1999, n. 153, il quale aveva previsto l'abrogazione degli artt. 11, 12, 13 e 14. Orbene siffatto decreto, stabiliva che le fondazioni bancarie che avessero adeguato il loro statuto alle disposizioni di cui al I Capo costituissero enti non commerciali; e prevedeva inoltre specifiche agevolazioni fiscali in materia di imposte dirette e indirette, sia per gli enti conferenti, sia per le società conferitarie proprio allo scopo di favorire le operazioni di ristrutturazione del sistema bancario. Suddetto regime impositivo, fino alla abolizione dei regimi privilegiati ex lege n. 191/2004, ha avuto una evoluzione tormentata, caratterizzata da fasi alterne. La problematica alla base del sofferto iter è la *vexata questio*, sulla natura da assegnare alle fondazioni bancarie, se considerarle enti commerciali, o enti non commerciali. Nella prima fase, amministrazione finanziaria, giurisprudenza amministrativa e parte della giurisprudenza di legittimità, negavano il riconoscimento dell'agevolazione, sul presupposto che detti enti, rappresentavano un continuazione degli enti creditizi, il cui scopo sarebbe consistito nell'amministrazione delle partecipazioni e non in un fine di utilità sociale. Sul fronte opposto si schierava parte della dottrina prevalente (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 istitutivo della Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2000, p. 814 e ss.; F. Gallo, *Il regime fiscale delle fondazioni bancarie tra rilevanza degli scopi e presunzione legale di non commercialità*, in *Le imprese strumentali alle fondazioni bancarie*, Napoli, 2005) le fondazioni amministravano semplicemente le partecipazioni così che alla gestione conservativa poteva riconoscersi natura strumentale rispetto alla finalità sociale. L'ultima fase del dibattito è quella che va dalla sentenza della CdG n. 222/2004 a quella delle Sezioni Unite del 2006, e che in *de iure condendo* prevede un sostanziale riconoscimento della natura di enti non commerciali, previo monito dalla Corte di Giustizia ai giudici nazionali, poiché, spetta agli stessi la valutazione in merito all'attività effettivamente svolta "Solo se a seguito di tale valutazione, dovesse essere riconosciuta natura imprenditoriale alla fondazione, le agevolazioni concesse dovranno essere considerati aiuti". Cfr. in tal senso, P. Laroma Jezzi, *Gli aiuti fiscali, i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2004; T. Tassani, *Il regime fiscale delle ristrutturazioni bancarie*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2004; S. Gianoncelli, *Gli incentivi fiscali alla riforma del sistema bancario italiano al vaglio della Corte di Giustizia europea*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2006; V. Mercurio, *Sul diniego delle agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie tra presunto esercizio di attività commerciale, onere di allegazione e sospetto abuso di forme organizzatorie non profit*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2009; S. Moratti, *L'esclusione delle fondazioni bancarie dalle agevolazioni fiscali: la presunzione di esercizio di attività bancaria*, in *Riv. dir. fin.sc.fin.*, n. 1/2012.

è il fatto imprenditoriale del soggetto che crea e che svolge l'attività economica¹²² al fine del trattamento fiscale.

Si comprende, a tal riguardo, la riassuntiva dicitura della Commissione e della Corte di Giustizia che hanno sostenuto la necessità di sottoporre al divieto in oggetto, gli aiuti concessi a “qualsiasi” attività economica, volgendo il punto di analisi al requisito della destinazione al mercato, piuttosto che al metodo economico, criterio che nell'ordinamento italiano indica i profili dell'attività citata.¹²³

Poste queste premesse, si potrà maggiormente comprendere il divario esistente tra diritto interno e comunitario, tenendo conto che è del tutto irrilevante perché si possa avere attività economica ai sensi dell'Unione Europea: a) l'esistenza dello *scopo di lucro*¹²⁴; b) non risulta necessario che l'attività venga gestita secondo un metodo volto alla remuneratività (*pareggio del bilancio*)¹²⁵; c) lo *status*¹²⁶ ovvero la veste giuridica dell'entità cui gli aiuti sono destinati.

¹²² Cfr F. Amatucci, *Identificazione dell'attività di impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2009, p. 781” mentre la verifica dell'attività commerciale è, per l'ordinamento tributario italiano, strettamente connessa all'interesse fiscale e (nell'imposizione sul reddito delle società) alla corretta individuazione delle categorie di reddito e della base imponibile, oltre a rappresentare, in alcuni casi, un elemento di valutazione ai fini del (dis)conoscimento dei trattamenti fiscali favorevoli e della soggettività passiva, nell'ordinamento comunitario, l'interesse garantito dalla verifica dell'attività d'impresa ai fini applicativi di norme che incidono, profondamente, sulla sfera delle imposte dirette, è, unicamente la libera concorrenza e la salvaguardi del mercato interno” ; ID. , I requisiti non commerciali dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali, in *Rass. Trib.*, 2006 P. 134

¹²³ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 26.03.1987, causa C- 235/1985, *Commissione/Paesi Bassi*, punti 7 e 8, “ nella nozione di attività economica vi sono incluse tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi(...). L'analisi di queste definizioni mette in rilievo la vastità della sfera di applicazione determinata dalla nozione di attività economiche, (...) nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dalle sue finalità o dai suoi risultati”, pertanto il concetto di attività economica viene di volta in volta arricchito e ampliato a seconda del tema affrontato.

¹²⁴ L'assenza di scopo di lucro da parte di chi svolge una determinata attività, che ha come fine quello di immettere beni e servizi sul mercato, non elimina l'effetto di alterare la concorrenza; ogni qual volta si verifica tale circostanza, l'aiuto concesso dallo Stato a chi pone in essere tale attività, può essere astrattamente lesivo.

¹²⁵ Celebre il caso della sentenza 23.04.1991, C-41/90, *Hoefner e Elser*. Detta fattispecie riguardava il caso di un ente pubblico, la *Bundesanstalt fuer Arbeit*, avente un diritto esclusivo di collocamento nel mettere i richiedenti lavoro in contatto con i datori. Tra le questioni sollevate innanzi alla CdG vi era quella di stabilire se si trattasse di un monopolio giustificato da motivi di ordine e sicurezza pubblici. Il governo tedesco addusse a sua difesa la circostanza che l'applicazione delle norme sulla concorrenza non poteva trovare riscontro sulla base dell' assunto che non vi potesse essere “impresa” stante la gratuità dell'operato dell'ente. Ebbene tale circostanza fu considerata irrilevante ai fini della sussistenza dell'attività economica.

¹²⁶ Corte di Giustizia, sentenza 28.06.2005, cause riunite C-189/2002 P, C- 202/2002P a C-208/2002 P e C- 213/2002 P. E' impresa anche la persona fisica che si assuma il rischio di impresa e che svolga almeno una delle fasi di produzione e distribuzione di beni e servizi. In tal modo anche le professioni liberali rientrano nel concetto di impresa e la nozione di “ soggetto giuridico” non esclude le persone fisiche. Assistiamo ad una progressiva tendenza del diritto interno verso quello comunitario, difatti la nostra giurisprudenza amministrativa ha affermato che: “E' del tutto logico che gli esercenti delle professioni intellettuali siano considerati imprese ai fini specifici della tutela della libera concorrenza in quanto la loro attività consiste nella offerta sul mercato di prestazioni suscettibili di valutazione economica e di acquisto delle stesse dietro corrispettivo”. Così TAR Lazio, sez. I, 28.02.2000, n. 446.

Per questa via, sembra quindi emergere una nozione di impresa, a livello comunitario, fondata sul requisito della “destinazione al mercato dell’attività”.

Non riconoscere l’esistenza di un’attività economica ove mancassero alcuni requisiti necessari a qualificare l’impresa nell’ordinamento nazionale, pur essendo presente la vocazione al mercato, significherebbe rinnegare gli obiettivi della Comunità europea.

Un ulteriore tratto distintivo per riconoscere la sussistenza di un aiuto vietato è la *selettività o specificità* di una misura. E’ pertanto necessario verificare se la misura agevolativa benefici una o alcune imprese e se di conseguenza non possa essere considerata come generale, in quanto applicabile all’interno dello Stato in maniera indiscriminata a tutte le imprese e settori economici.

La misura deve quindi non solo essere statale, ma anche selettiva, idonea ad alterare equilibri tra imprese, i settori beneficiari e in loro concorrenti.¹²⁷

Se letta in modo estensivo e non restrittivo, detta norma censura solo i meccanismi passibili di addivenire ad una discriminazione tra le imprese e non censura quelle misure che producono effetti trasversali su tutti i settori dell’economia, ovvero di portata generale. Ciò però non vuole dire che le misure di portata generale non siano astrattamente idonee a falsare la concorrenza¹²⁸, tanto più se si considera che dei due concetti, di generalità e specificità, neanche le elaborazioni della Corte di Giustizia¹²⁹ consentono una sicura linea di confine.

¹²⁷ Così si legge nel Piano di azione nel settore degli aiuti di Stato-“aiuti di stato meno numerosi e più mirati: itinerario di riforma degli aiuti di Stato 2005-2009”-dove la Commissione osserva che :” *Il controllo degli aiuti di Stato, che è parte integrante della politica di concorrenza comunitaria, contribuisce al mantenimento di mercati concorrenziali. Il trattato che istituisce la Comunità europea vieta gli aiuti di Stato che falsano o minacciano di falsare la concorrenza sul mercato comune (articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE). Gli aiuti di Stato possono infatti determinare distorsioni della concorrenza, in quanto favoriscono determinate imprese o produzioni. Il controllo degli aiuti di Stato garantisce pertanto uguali condizioni di concorrenza per tutte le imprese operanti sul mercato interno*”

¹²⁸ Si pensi a quelle misure economiche a carattere generale e non particolare mancanti del carattere di specificità che tuttavia costituiscono “aiuti”. La Corte di giustizia ha inoltre riconosciuto che anche il trattamento degli operatori economici su base discrezionale può conferire all’applicazione individuale di una misura generale le caratteristiche di una misura selettiva:“(…)interventi i quali a prima vista, sono applicabili alla generalità delle imprese, possono presentare una certa selettività e , quindi, essere considerati come misure destinate a favorire talune imprese o talune produzioni. Ciò accade segnatamente quando l’amministrazione chiamata ad applicare la regola generale disponga di un potere discrezionale quanto all’applicazione dell’atto.”Causa C-241/94, *Repubblica Francese c. Commissione*.

¹²⁹ Va però precisato che gli orientamenti resi dalla giurisprudenza europea in tema di selettività materiale, si sono di recente arricchiti, nella sentenza 15.11.2011, emessa in cause riunite C-106/09 e C-107/09, *Commissione e Spagna c. Government of Gibraltar e Regno Unito*. Il caso aveva ad oggetto la riforma del sistema di tassazione delle imprese da parte del governo di Gibilterra. Il sistema di tassazione introdotto dalla riforma fiscale e applicabile a tutte le società

Per una doverosa analisi della definizione d'indagine, consta rilevare che la selettività può essere di due specie: materiale e geografica.

Dei due concetti, per selettività materiale, si intende quello in cui la disposizione agevolativa individua il settore specifico cui si riferisce e i suoi beneficiari.¹³⁰

Selettiva è una misura che non ha portata generale, sul punto giova precisare come nel novero delle misure generali, possano farsi rientrare le misure fiscali predisposte a favore di tutti gli agenti economici operanti in uno Stato membro; per essere effettivamente tali devono essere destinate a tutte le imprese e il loro ambito non deve di fatto essere ridotto dal potere discrezionale dello Stato nella loro concessione.¹³¹

Questa concezione non restringe la facoltà riconosciuta ai singoli Stati di scegliere la politica fiscale più adatta alle esigenze interne e di ripartirne la pressione sui differenti fattori di produzione. Non sono, difatti vietate le misure tecnica fiscale che perseguono obiettivi di politica economica generale; semmai dette misure, sostenendo l'equilibrio del sistema nel suo insieme, producono effetti che sono destinati a ripartirsi tra più settori produttivi presenti sul territorio nazionale.¹³²

In quest'ottica, meglio può comprendersi la difficoltà che l'interprete chiamato a fornire una definizione di selettività, soprattutto in ambito fiscale, incontra.¹³³

Inoltre, il requisito della selettività¹³⁴, così individuato, va di volta in volta messo a confronto con il "normale" sistema di tassazione nello stesso ambito di riferimento.

stabilite a Gibilterra è costituito da un'imposta sul monte salari (*payroll tax*), da un'imposta sull'occupazione di beni immobili a uso commerciale (*business property occupation tax*) e da una tassa di registro (*registration fee*). Sul punto la Commissione già nel 2004, si era espressa in senso negativo, ritenendo dette misure selettive e incompatibili con il mercato interni e quindi inattuabili. Avverso detta decisione, il governo di Gibilterra e il regno unito impugnavano, ottenendo l'annullamento della decisione. In tale contesto Commissione e Spagna proponevano impugnazione innanzi alla CdG. Ebbene da tale sentenza è derivato che il tribunale aveva commesso un errore, considerando che la proposta di riforma non conferisse vantaggio anche alle società *offshore*. La Corte ha statuito che la circostanza che le società *offshore* sfuggissero al regime impositivo, non era casuale, ma era il risultato del fatto che le due imposte, basando i loro criteri di imposizione su dipendenti e proprietà immobiliari, consentivano a queste ultime (che ne erano prive), di beneficiare di vantaggi selettivi.

¹³⁰ Un aspetto problematico è che si può qualificare come selettiva anche una misura che non sia "positiva", quindi che non consista in un'agevolazione o sgravio, ma di selettività in "negativo", quando cioè vi sia un aggravio fiscale solo per alcune imprese o produzioni.

¹³¹ Cfr. Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, 98/C, 384/2003, in GU C2, 6.01.1998, n. 13, p.3.

¹³² F. Fichera, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in Riv. trib., fin., 1998, p.115.

¹³³ Cfr. G. Graziano, *La selettività e gli aiuti regionali*, in AA. VV., *Aiuti di Stato*, di L. Salvini (a cura di), Padova 2007, p.221 e ss.; M. Ebner-E. Gambaro, *La nozione di aiuto di Stato*, in A. Santa Maria (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato*, p.31; T. Ballarino- L.Bellodi, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 55.

Lo stesso metodo comporta che la nozione di selettività debba essere esaminata non solo rispetto a determinati settori dell'economia, ma anche rispetto a determinate regioni o territori, ovvero sulla base di una discriminazione geografica.

La selettività geografica pone problemi più complessi di quelli rilevanti per la selettività materiale, soprattutto con riferimento ad alcune recenti pronunce della Corte di Giustizia, originate da decisioni della Commissione emesse in correlazione con il cd. Federalismo fiscale.

Prima di procedere ad una breve ma necessaria digressione in ordine al problema succitato, si può rilevare sinteticamente che le misure geograficamente selettive sono tutte le misure che comportano un vantaggio concorrenziale solo ad imprese collocate in una determinata zona all'interno dello Stato membro, e che per tale definizione vengono ricondotte nell'alveo degli aiuti di Stato.

L'interpretazione finora seguita degli aiuti ex art. 107 TFUE, ha rappresentato un punto di chiusura¹³⁵ all'introduzione in Europa di sistemi fiscali federali, laddove per essi si intende la cessione di porzione di autonomia tributaria dello Stato a favore di enti territoriali non Statali, in antitesi al sistema veterocentrista.

Tuttavia, le Istituzioni europee, avendo avvertito un pericoloso ostracismo avverso ogni istanza di federalismo, negli ultimi anni hanno manifestato un cenno di apertura verso i modelli di decentramento fiscale.¹³⁶

In via preliminare si può quindi affermare che una misura geograficamente selettiva, ben può essere giustificata in base a quanto previsto dall'art. 107, paragrafi 2 e 3 del TFUE, per gli aiuti regionali, sulla base della meritevolezza.

¹³⁴ Si è detto come la selettività sia esaminata sul piano materiale, quando si tratta di misure applicabili a determinati settori dell'economia o determinate forme di impresa, per una ulteriore specificità, giova menzionare che siffatta selettività può essere "settoriale", quando riferita ad solo alcuni tipi di attività, o "orizzontale" quando sia legata a situazioni in cui si trovano le imprese. V. P. Rossi Maccanico, *Community review of direct Business tax Measures*, *EstAL*, 4/2009, p. 297.

¹³⁵ A. Carinci, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli al Trattato dell'unione Europea*, in *Rass. Trib.*, 4/ 2004, p. 1217 e ss.

¹³⁶ Rapporto *Hockmark*-Relazione sulla riforma degli aiuti di Stato 2005/2009, reperibile in www.europarl.europa.eu in cui si era già fatto presente quanto fosse necessario un approccio più efficiente agli aiuti regionali in una nuova tendenza di orientamento verso gli stessi. Si prospetta di valutare la compatibilità positiva di un aiuto quando si genera un valore aggiunto o un beneficio in una Regione creando investimenti per infrastrutture e per apportare un sostegno alle quelle più svantaggiate.

In tale contesto di *de jure condendo* la stessa Commissione¹³⁷ ha manifestato, seppur con un certo rigore, la necessità di una verifica di un elevato grado di autonomia in capo all'ente locale tale da giustificare la selettività di una misura fiscale "regionale" e non meramente derogatoria rispetto al sistema nazionale.¹³⁸

Si può, alla luce di quanto detto, capire come gli orientamenti della Commissione siano con gli anni notevolmente mutati: gli organi comunitari hanno difatti spostato la loro attenzione dal fine al quale l'aiuto era funzionale, al contesto istituzionale in cui l'aiuto è concesso.¹³⁹

Ebbene, l'approccio fortemente restrittivo e diffidente della Comunità Europea avverso le forme di decentramento fiscale, si spiega con il timore che in realtà tale mezzo sia solo lo strumento per aggirare i divieti e vincoli comunitari.

A parere di chi scrive, è come se la Commissione fosse incappata nella sua funzione di "controllo" e dalla stessa si fosse lasciata fuorviare, dando per scontata l'esistenza di aiuti anche quando si è trovata innanzi a fenomeni lontani da finalità

¹³⁷ Relazione Commissione 2004, op. cit.

¹³⁸ Così, F. Vitale, *Le prospettive di sviluppo*, in AA.VV. *Aiuti di Stato in materi fiscale*, op.cit.

¹³⁹ L'espressione non è molto chiara né la traduzione italiana della relazione è di facile intuizione, tuttavia a chiarire concetti e ambiti di operatività in cui è possibile concedere aiuti selettivi, ma non necessariamente vietati, è intervenuta la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia *Leading case* a riguardo è la famosa sentenza- Corte di Giustizia, 6.09.2006, C- 88/03, repubblica *Portoghese/Commissione*- riguardante la riduzione dell'aliquota dell'imposta erariale sul reddito, stabilita dalla regione portoghese delle *Azzorre*. Aderendo alle conclusioni dell'Avvocato generale, Geelhoed, la Corte è andata contro il parere della Commissione, specificando che per valutare una misura come selettiva, occorre tenere presenti tre situazioni differenti. La prima si verifica quando è il governo centrale a decidere unilateralmente la riduzione dell'aliquota su un'imposta erariale solo per un determinata area geografica; una misura di questo tipo è sempre selettiva poiché presa dall'autorità centrale con riferimento solo ad una porzione del territorio statale. La seconda riguarda il caso in cui tutti gli enti territoriali sono autorizzati, sulla base di una facoltà "asimmetrica", a stabilire l'aliquota per il loro territorio; ebbene le misure adottate in tale contesto non sono selettive, e (seguendo le conclusioni dell'Avvocato generale) se ogni ente può liberamente fissare nel territorio di sua competenza l'aliquota d'imposta indipendentemente dallo Stato centrale, allora non avrà senso prendere come riferimento la totalità del territorio nazionale per vagliare l'esistenza della selettività. Complessa si presenta la terza situazione in cui eventuali variazioni fiscali concesse da un ente locale, sono espressione di un potere "speciale", di cui non godono gli altri enti di pari livello. Pertanto sulla scorta delle argomentazioni addotte, la Corte ha individuato come centro nevralgico d'analisi, il contesto giuridico e l'effettiva autonomia di cui l'ente gode rispetto al governo centrale. Per autonomia effettiva, un ente deve essere dotato di autonomia procedurale(la decisione deve escludere il governo centrale; autonomia istituzionale(abbia un proprio statuto e sia totalmente indipendente dall'autorità centrale); autonomia finanziaria(essere in grado di supportare economicamente il rischio delle proprie scelte, senza la possibilità di essere supportata con forme compensative dalla Stato centrale). Ebbene, proprio sulla base di tali premesse la Corte ha valutato negativamente il caso *Azzorre*, perché la previsione di trasferimenti compensatori provenienti dallo Stato centrale, ha escluso un completa autonomia finanziaria.

anticoncorrenziali, in quanto essenzialmente rispondenti a logiche politico-istituzionali domestiche.¹⁴⁰

La Corte di Giustizia e la Commissione hanno tentato di mitigare le loro posizioni cercando di definire la nozione di selettività regionale entro margini più ristretti, tendendo la mano alla natura e alla struttura del sistema nazionale statale, giustificando ogni eventuale deroga solo alla luce del rispetto dei detti principi informativi.

L'ultimo elemento rilevante ai fini dell'analisi della compatibilità di una misura nazionale di favore con l'ordinamento europeo è dato dalla idoneità dello stesso a *falsare la concorrenza e ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri*.

Dette condizioni, seppur menzionate separatamente nel corpo normativo dell'art. 107 TFUE, sono in realtà quasi simbiotiche e strettamente connesse.

Appare infatti evidente che un aiuto concesso ad un'impresa, che operi nel mercato comunitario, è di per sé idoneo a falsare la concorrenza tra gli Stati membri.¹⁴¹

Tale orientamento, sostenuto dalla più autorevole dottrina, appare rafforzato dalle decisioni in tema della Corte di giustizia, la quale ha più volte ribadito che "per qualificare una misura nazionale come aiuto di Stato, basta esaminare se tale aiuto sia idoneo a incidere su tali scambi e falsare la concorrenza".¹⁴²

Quanto detto comporta che gli scambi intracomunitari siano influenzati dall'aiuto qualora la posizione di un'impresa di uno Stato risulti rafforzata negli scambi intracomunitari rispetto alla posizione di altre imprese concorrenti.¹⁴³

Ciò implica la necessità di provare che un aiuto alteri effettivamente la concorrenza, poiché se vigesse una presunzione di assoluta incompatibilità delle misure fiscali di favore rispetto al mercato interno, allora non avrebbero motivo di esistere le deroghe

¹⁴⁰ Non è detto che la decisione di attuare un federalismo asimmetrico, in cui diversi enti locali hanno differente autonomia tributaria, risponda ad un'alogica incentivante e quindi sia incompatibile con il divieto in parola. Cfr. L.Greco, A. Zanardi, *Federalismo*.

¹⁴¹ *Ex plurimis*, in tal senso, A. Mattera Ricigliano, *Il mercato unico europeo*, Torino, 1990, p. 69 e ss.

¹⁴² In tal senso, Corte di Giustizia, sentenza 8.09.2011, C- 78-80/08; così anche sentenza 29.04.2004, *Italia c. Commissione*, in Racc. I-3679; *Cassa di Risparmio di Firenze e a.*, in Racc., I- 289, p.140.

¹⁴³ In proposito: Corte di Giustizia, 17.09.1980, Causa 730/79, *Philip Morris Holland c. Commissione delle Comunità europee*, in <http://eur-lex.europa.eu>, punto 11.

ai punti n. 2 e 3 dell'art. 107 TFUE, che dichiarano la compatibilità dell'aiuto in presenza di particolari condizioni.¹⁴⁴

In tal senso la Corte di Giustizia, ha assegnato alla Commissione l'attività di istruttoria relativa all'individuazione degli elementi atti a far desumere la potenziale lesività della concorrenza, attività questa di non facile attuazione poiché anche elementi che potrebbero far ipotizzare l'assenza di effetti sul mercato comunitario, in realtà celano tutt'altro.¹⁴⁵

E' invero possibile che il beneficio finanziario accordato a soggetti che operino solo nel mercato interno abbia ripercussioni anche su quello comunitario; il potenziamento delle imprese domestiche potrebbe inibire la penetrazione di imprese dello stesso settore che operano in altri Stati.¹⁴⁶

La suindicata incidenza sugli scambi avrebbe un effetto anticoncorrenziale duplice: le imprese nazionali beneficiarie incrementerebbero le esportazioni, pregiudicando la sopravvivenza delle imprese straniere nel proprio mercato; l'aiuto concesso alle imprese domestiche farebbe acquistare alle stesse una competitività tale da riuscire ad

¹⁴⁴ A tal proposito, M. Orlandi, *Gli aiuti di Stato*, cit. p. 85, esistono anche aiuti che sono dichiarati dalla Corte incompatibili aprioristicamente, è il caso degli aiuti concessi ad imprese operanti in settori caratterizzati da sovraccapacità produttive. Sentenza Corte di Giustizia, 21.03.1991, Causa C- 305/89, *Italia c. Commissione*, in cui si legge " *Quando un' impresa opera in un settore caratterizzato da sovraccapacità produttive, nel quale viene esercitata un' effettiva concorrenza da parte di produttori di vari Stati membri, qualsiasi aiuto essa riceva dalle autorità pubbliche è idoneo ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri ed a pregiudicare la concorrenza, in quanto la permanenza della stessa impresa sul mercato impedisce ai concorrenti di accrescere la loro quota di mercato e frena le loro possibilità di incrementare le esportazioni verso tale Stato membro.* "

¹⁴⁵ Si legge infatti: " *La consistenza relativamente esigua di un aiuto, o le dimensioni relativamente modeste dell'impresa beneficiaria, non escludono a priori l'eventualità che si abbiano ripercussioni negli scambi tra gli Stati membri, o che la concorrenza non ne risulti falsata* ", Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 29.04.2004, causa C-278-00, *Repubblica ellenica C. Commissione*, in Dir. pr. Trib., n 4/2006, la controversia sottoposta all'esame della Corte di Giustizia, riguardava il regime di aiuti attuato dalla Grecia a favore delle cooperative agricole. In questo caso, si può maggiormente notare come la verifica dell'esistenza dell'aiuto sia legata anche al particolare settore in cui lo stesso opera; secondo la Corte infatti l'esiguo importo degli aiuti e la loro ripartizione tra numerosi agricoltori che avevano ricevuto, ciascuno, una parte di aiuto trascurabile sul piano nazionale o comunitario non costituiva elemento scriminante, posto che la consistenza relativamente esigua di un aiuto o la dimensione relativamente modesta dell'impresa beneficiaria non escludono a priori l'eventualità che si abbiano ripercussioni tra gli scambi tra gli Stati membri o che la concorrenza ne risulti falsata. Nella valutazione degli effetti di una misura adottata dallo Stato membro, possono infatti svolgere un ruolo determinante altri elementi come il carattere cumulativo dell'aiuto o la circostanza che le imprese beneficiarie operino in un settore particolarmente esposto alla concorrenza.

¹⁴⁶ Cfr. il caso *Philip Morris*, cit. in nota, il governo Olandese intendeva concedere alla società Philip Morris Holland una sovvenzione sotto forma di "premio supplementare per grandi progetti", grazie al quale le società avrebbe potuto aumentare la produzione e di contro le esportazioni, provocando un duplice effetto: falsare la concorrenza e influenzare il flusso degli scambi comunitari. Pertanto come sostenuto dalla Corte di Lussemburgo: " *allorchè un aiuto finanziario concesso dallo Stato rafforza la posizione di un'impresa nei confronti delle altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari, questi sono da considerarsi influenzati dall'aiuto* ".

influenzare i prezzi dei prodotti rendendoli inferiori rispetto a quelli simili e similari degli altri paesi, inibendo del tutto le importazioni.

Verrebbe così pregiudicata la possibilità delle imprese non residenti di immettersi in tale mercato, alterando così il regolare flusso dei commerci.

Come per altre definizioni, anche in questo caso, quella di “mercato rilevante” appare poco chiara e non apertamente definita, contribuendo a creare una pericolosa presunzione dell’incidenza sul commercio tutte le volte che si è in presenza di aiuti di Stato.

Orbene, la Commissione nel rispetto della trasparenza della propria azione e seguendo le indicazioni della Corte di Giustizia, ha chiarito in una Comunicazione¹⁴⁷ come il mercato rilevante vada definito sotto due profili: quello del prodotto e quello geografico. Tale analisi si è posta come strumento per stabilire se lo stanziamento di determinate somme comporti concorrenti effettivi che siano in grado di condizionare il comportamento delle imprese interessate e di valutare il livello di concorrenza effettiva sul mercato. Ebbene le nozioni succitate sono state definite come segue: *il mercato del prodotto rilevante comprende tutti i prodotti e/o servizi che sono considerati intercambiabili o sostituibili dal consumatore, in ragione delle caratteristiche dei prodotti, dei loro prezzi e dell'uso al quale sono destinati; il mercato geografico rilevante comprende l'area in cui le imprese interessate forniscono o acquistano prodotti o servizi, nella quale le condizioni di concorrenza sono sufficientemente omogenee*¹⁴⁸. Si può constatare come l’intento chiarificatore della Commissione, sia stato volto ad individuare criteri certi che consentano di analizzare il comportamento delle imprese sul mercato e le condizioni specifiche del mercato rilevante. Tuttavia, tale metodo sufficientemente flessibile e versatile deve tener conto del tipo di problema di concorrenza in questione e pertanto può portare a risultati diversi, a seconda delle singole circostanze.

Per questa via, diventa possibile determinare quali siano i concorrenti delle imprese beneficiarie, verificando se risultino anche potenzialmente danneggiati. Detta analisi

¹⁴⁷ Comunicazione 97/C 372/03.

¹⁴⁸ V. supra.

più dettagliata è basata sul concetto di sostituibilità. *Le imprese soggette ad un regime concorrenziale devono rispettare due vincoli principali: la sostituibilità sul versante della domanda e la sostituibilità sul versante dell'offerta. Un mercato è competitivo se i consumatori possono scegliere fra una gamma di prodotti con caratteristiche simili e se il fornitore non incontra ostacoli a fornire prodotti o servizi su un dato mercato*¹⁴⁹.

Orbene anche se non può essere riconosciuto a tali definizioni carattere cogente, tuttavia le stesse sono state un valido strumento per la Corte e la Commissione e non si può omettere di considerare che contribuiscono ad individuare circostanze concrete in base a cui valutare l'incidenza degli aiuti sugli scambi intracomunitari in chiave più realistica e meno approssimativa.

3. LE DEROGHE AL DIVIETO

Il divieto imposto *ex art. 107 n. 1 TFUE*, di erogare aiuti che possano pregiudicare la creazione di un mercato libero e neutrale, risulta fortemente attenuato dalla lettera dei paragrafi n. 2 e 3 dello stesso articolo, che introducono deroghe in base alle quali agli Stati è concessa la facoltà di erogare misure di supporto che sono (*deroghe de jure*) o possono essere considerate compatibili (*deroghe discrezionali*), poichè destinate al perseguimento di obiettivi parimenti auspicati dall'Unione Europea -sviluppo armonioso¹⁵⁰ ed equilibrato delle economie degli stati membri¹⁵¹-per il raggiungimento dei quali sono anche ammesse forme potenzialmente lesive della concorrenza¹⁵².

¹⁴⁹ Comunicazione della Commissione, 97/C 372/03.

¹⁵⁰ Per l'obiettivo dello sviluppo economico come valore sociale si veda: P. Russo, *Disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, in *Rass. Trib.*, Ibis, 2003.

¹⁵¹ Cfr. C. Tozza, *Le deroghe al divieto di aiuti di Stato*, (a cura di) M. Ingrosso e G. Tesauro, op. cit.

¹⁵² Tali decisioni sarebbero giustificate perché concesse a territori dell'unione particolarmente disagiate e deboli, al fine di favorire le condizioni per la loro sussistenza nel mercato interno. Si pensi alla Relazione sulla politica di concorrenza, Bruxelles, 1995, in cui la Commissione, pur ribadendo la pericolosità dell'utilizzo di fondi strutturali a favore di alcune regioni del Mezzogiorno d'Italia, tuttavia ne ha stabiliti l'ammissibilità motivandola con la debolezza economica che da tempo contraddistingue questi territori. In tal senso Cfr. A. Pace, *Gli aiuti di stato sotto forma di tutela della concorrenza?*, in *Giur. cost.*, 2004, p. 260 e ss.

Parte della dottrina non condivide l'opinione appena espressa per cui lo sviluppo omogeneo di tutti i territori dell'unione è da considerare come un valore ultroneo della Comunità, ma inverte i termini della questione, ritenendo che il divieto di aiuti sia la regola, a cui in casi eccezionali, si sostituisce l'eccezione.¹⁵³

Quest'ultima tesi, pure autorevolmente sostenuta¹⁵⁴ ritiene che posto il divieto in capo agli Stati di erogare aiuti pubblici, si trasferisce la competenza della tributarietà di favore alla Commissione europea, cui spetta il potere di autorizzare la concessione di dette misure agevolative.

In quest'ottica non sarà più necessario parlare di divieto relativo, posto che il divieto all'art. 107 TFUE, ha natura assoluta. Il legislatore europeo, dalla lettura congiunta dell' 107 e 108 TFUE, ha di fatto inibito agli Stati l'impiego di aiuti, decretando la Commissione come unica in possesso di tale potere.¹⁵⁵

Date tali premesse di natura generale, in ogni caso si può notare come la disciplina degli aiuti sia in una situazione *borderline*, tra integrazione positiva, che tiene conto dei principi "sociali" presenti nell'unione, e integrazione negativa, ossia fondata su meri divieti.

Tanto detto, le deroghe previste dall'art. 107, ai paragrafi n. 2 e 3, possono essere distinti in aiuti *de iure* compatibili e aiuti che sono *discrezionalmente* compatibili previo vaglio della Commissione.

Per aiuti compatibili *de iure* all'art. 107 al paragrafo n. 2 indica: a) aiuti concessi ai singoli consumatori purchè accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) aiuti conferiti per rimediare a danni causati da calamità naturali; c) gli aiuti concessi alle regioni tedesche per compensare gli svantaggi della divisione.¹⁵⁶

¹⁵³ P. Laroma Jezi, *Aiuti fiscali e ordinamento comunitario*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2003, p. 1097 e ss.op. cit.

¹⁵⁴ M. Ingrosso, *La comunitarizzazione del diritto tributario*, cit, p. 59.

¹⁵⁵ Così, M. Ingrosso, op cit.

¹⁵⁶ Si fa subito presente che questa terza categoria di aiuti appare invero anacronistica, in virtù dell'ormai avvenuta unificazione del paese, di modo che detti aiuti casomani dovrebbero ritenersi aiuti ex art. 107 n. 3 lett. a e c del Trattato e, quindi qualificati come aiuti regionali. In proposito bisogna segnalare che nel Trattato sul funzionamento dell'unione europea si sia dato conto di tale obsoleta definizione, difatti in modifica al art. 87, n. 2 lett. c, l'art. 107, n. 2 alla lett. c ha aggiunto che: "cinque anni dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera." Si veda, M. Megliani, *La politica di concorrenza*, in U. Dreatta-N. Parisi, (a cura di), *Elementi di diritto dell'unione Europea*, parte speciale, *Il diritto sostanziale*, Milano, 2003, p. 146, in cui si dà conto della concessione da parte della Commissione di un aiuto alla

Si tratta di ipotesi tassativamente previste dalla legge, il cui elemento comune sembra quello della tutela di un obiettivo di sviluppo ad ampio raggio che favorendo zone svantaggiate, non sia in grado di influenzare la concorrenza.

Nonostante la compatibilità sancita dalla legge, tuttavia questi aiuti saranno pur sempre sottoposti all'obbligo di notifica alla Commissione previsto all'art. 108 TFUE.¹⁵⁷

La Commissione, pur non vantando per tali fattispecie alcuna discrezionalità, valuterà la compatibilità dell'aiuto e la sussunzione dello stesso dall'alveo delle ipotesi contemplate nell'articolo.¹⁵⁸

Prima di passare ad analizzare le effettive ipotesi contemplate sub lettere a) b) e c), non si può sottacere che qualunque sia la motivazione che ha spinto il legislatore a ritenere tali aiuti compatibili, alla Commissione spetta in ogni caso il compito di valutare che le misure considerate presentino le caratteristiche tali da farle rientrare in una delle tre tipologie previste dalla norma.¹⁵⁹

a) gli aiuti concessi ai singoli consumatori;

la prima categoria di aiuti esentata, riguarda “gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti”. Dalla lettera della norma, si può desumere che la configurabilità della deroga presuppone la presenza di due elementi al fine della automatica esenzione dal divieto: che l'aiuto sia rivolto esclusivamente ai consumatori finali, e che sia accordata senza discriminazioni.

Sarà quindi volto alla verifica della sussistenza di tali requisiti, l'operato della Commissione che terrà conto esclusivamente del beneficiario dell'aiuto senza soffermarsi sul soggetto che fornisce il prodotto o il servizio.

Daimler-Benz del Land di Berlino, susseguente alla caduta del muro, motivandola con l' assunto di compensare gli svantaggi economici presenti in quell'area del paese(C-3/91ex NN 5/91).

¹⁵⁷ Si può ben comprendere la *ratio* di tale obbligo. La Commissione è l'organo deputato alla tutela assoluta della concorrenza, pertanto deve valutare la compatibilità comunitaria dell'aiuto, e a seguito del controllo preventivo può anche formulare osservazioni sul progetto di aiuto o dettare determinate condizioni per la sua realizzazione. Sul tema, G. Cottani, *La procedura di controllo*, in L. Salvini, (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, op. cit.

¹⁵⁸ M. Ingrosso, *Agevolazioni tributarie e aiuti di Stato, Il caso Almeria*, in *Rass. Trib.*, 5/2004, p. 1778 e ss; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, p. 236 e ss.

¹⁵⁹ C. Fontana, *Gli aiuti di stato di natura fiscale*, Torino, 2012, p. 158 e ss.

Pertanto sono stati considerati compatibili gli aiuti erogati nel settore dei trasporti pubblici in favore di fasce deboli della popolazione, anziani e giovani, rispetto a quali si è superata anche la nozione di selettività dell'aiuto sottolineando come proprio il carattere selettivo dello stesso sia utilizzato in positivo, per differenziare detta categoria da eventuali aiuti al consumo, che sarebbero vietati.¹⁶⁰

Nell'ottica di chi scrive potrebbero farsi rientrare nella disposizione in discorso tutte le agevolazioni fiscali concesse ai disabili nel settore automobilistico, perché in possesso dei requisiti richiesti dalla norma e per la loro concessione a categorie di cittadini meritevoli di tutela in virtù delle limitate capacità fisiche possedute.

Alla stessa stregua, la concessione della deroga è subordinata alla condizione che l'aiuto venga destinato effettivamente al consumatore finale, il quale deve fruirne a prescindere dal soggetto economico che lo fornisce, poiché in caso contrario si avrebbe un vantaggio per un particolare operatore che ne decreterebbe il diniego.¹⁶¹

b) gli aiuti conferiti per rimediare ai danni causati da calamità naturali o da altri eventi eccezionali;

E' prassi costante della Commissione, valutare "calamità naturali" o "eventi eccezionali" in maniera restrittiva.

Nella prima definizione rientrano i terremoti, le valanghe, le frane, le inondazioni, abbondanti nevicate e mareggiate¹⁶²; tra le seconde sono state ricomprese le guerre, i disordini interni, gli scioperi, e in funzione della loro incidenza, sono stati ricompresi

¹⁶⁰ Corte di Giustizia, sentenza 1.06.2006, cause riunite C- 442/2003 P e C- 471/2003 P, *Vizcaya c. Commissione*. La disputa riguardava l'istituzione di un servizio di traghetti tra Bilbao e Portsmouth con ingenti sovvenzioni in capo alla società marittima *P & O European Ferries (Vizcaya)* unica impresa presso cui poter fruire del buono viaggio. Tralasciando la descrizione dettagliata dell'iter procedurale, si può concludere dicendo che la P & O Ferries riceveva un importo annuale predeterminato, a prescindere dai biglietti venduti effettivamente ai consumatori, situazione che la poneva in un vantaggio di cui la stessa non avrebbe beneficiato in normali condizioni di mercato, ecco perché la Corte ha concluso dicendo che non si poteva considerare l'aiuto come un aiuto accordato ai singoli consumatori *senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti*, pur non negando il nobile fine dell'intento.

¹⁶¹ Cfr. *Azcaya c. Commissione*, cit. supra; Corte di Giustizia, sentenza 15.06.2010, C- 177/07, la Corte ha pienamente seguito l'orientamento della Commissione, e ha valutato negativamente la concessione da parte dello Stato Italiano di incentivi sull'acquisto del decoder, poiché non soddisfano soggetti bisognosi, ma arrecano un indebito vantaggio alla *MediaSet s.p.a.*, la quale avrebbe indirizzato gli utenti alla propria piattaforma digitale.

¹⁶² Queste ultime sono state inserite a seguito della Lettera della Commissione del 7.06.2005 C (2005) 1622.

anche alcuni incidenti industriali o nucleari, tra cui possiamo annoverare, l'esplosione della centrale di Chernobyl¹⁶³.

Altre volte la Commissione ha inglobato in tali concetti anche sovvenzioni concesse al settore agricolo, qualora si siano verificati eventi avversi, quali neve, pioggia, siccità che abbiano danneggiato il raccolto.¹⁶⁴

Appurata la presenza dell'evento eccezionale o della calamità, è accreditato che potranno essere compensati solo quei danni dipendenti dall'evento catastrofico. L'operato della Commissione sarà volto alla valutazione del nesso di dipendenza tra danno e calamità, effettuando, ai fini dell'erogazione di un aiuto, una valutazione puntuale dei possibili danni subiti, da cui verranno scomputati eventuali altri importi ricevuti tramite polizze o provvedimenti di altra natura.

Quanto assunto porta a statuire che non è legittimo un aiuto che seppur in presenza di calamità naturali, porti un arricchimento che vada oltre il danno subito.¹⁶⁵

Affinchè le misure agevolative siano considerate ammissibili deve sussistere un nesso di interdipendenza tra l'evento eccezionale e i danni cagionati, difatti dal momento in cui sarà ristabilita la condizione pre-esistente, la stessa misura non troverà più giustificazione e potrà essere oggetto di declaratoria di incompatibilità da parte della Commissione.

¹⁶³ G. Clerico, *Il ruolo dello Stato e del Mercato nei rischi di catastrofe*, in Econ. Dir. Terz., 1999, p. 391 e ss; C. Meoli, *Calamità pubbliche*, in Dig. Disc. Pubbl., II, Torino, 1987, 439.

¹⁶⁴ La Commissione ha accettato di assimilare tali eventi a calamità naturale se il danno raggiunge una determinata soglia, fissata al 20% per le zone svantaggiate e al 30% nelle altre zone. Un caso simile è quello trattato dalla CdG, sentenza 29.04.2004, *Grecia c. Commissione*, C- 278/00. La Repubblica Ellenica affermava che le misure di favore volte al consolidamento dei debiti contratti da cooperative agricole, ed in particolare gli aiuti concessi alla cooperativa AGNO, potevano essere considerati come aiuti di Stato destinati a rimediare ai danni causati da calamità naturali o a seguito della catastrofe di Chernobyl. Ebbene la Corte di giustizia ritenne "che l'ampia portata di tali disposizioni e il fatto che la Grecia non avesse in alcun modo dimostrato il nesso diretto tra gli aiuti e la catastrofe nucleare di Chernobyl, e in più che gli importi degli aiuti non corrispondessero effettivamente ai danni prodotti, gli aiuti in questione non potessero beneficiare della deroga contemplata dall'art. 87, n. 2 lett b), trattato CE" in *Dir.Pr.trib. Rass.* N. 4/2006.

¹⁶⁵ In seguito ad eventi sismici, che hanno colpito alcune zone dell'Italia nel 2002, il legislatore nazionale ha, con D. L. N. 282 del 24.12.2002 e nello specifico all'art.5-*sexies*, prorogato una serie di agevolazioni fiscali per le imprese con sedi operative nei comuni colpiti dal sisma. La Commissione ha ritenuto incompatibili con la ratio della deroga ex art. 87, par. 2 lett b), le agevolazioni in oggetto per la mancanza tra fatto generatore del danno e l'aiuto, e perché potevano godere di dette agevolazioni anche ditte che non avevano subito alcun danno, ma semplicemente che avevano deciso di effettuare investimenti in queste zone. Altre volte la stessa Commissione ha mostrato un atteggiamento opposto ed ha anche autorizzato aiuti non connessi a calamità naturali, ma volti semplicemente alla prevenzione degli stessi eventi, è il caso del 14.12.2000, n. 433/2000, con cui sono stati ritenuti compatibili gli aiuti concessi alla *protezione civile* come strumenti preventivi o limitativi dei danni cagionati dal verificarsi di ulteriori eventi eccezionali. Al fine di una più completa disamina della fattispecie in esame si rimanda la cap. III.

La Commissione infatti, ha sempre manifestato un atteggiamento di sfavore verso quelle agevolazioni che prorogate dopo l'evento dannoso, potrebbero essere fonte di mero arricchimento in capo ad alcuni beneficiari, vengo così a stravolgere il senso della deroga.

c) aiuti concessi alle regioni tedesche per compensare gli svantaggi della divisione; Non sfugge, anche alla scrivente, la palese inattualità dell'ultima deroga trattata, tuttavia solo per fini informativi un breve cenno alla stessa è dovuto.

La norma nacque quando a seguito della spartizione in due blocchi della Germania dopo la fine della seconda guerra mondiale, per compensare gli svantaggi economici conseguenti a tale divisione. Invero la separazione aveva determinato conseguenze negative su alcuni territori della repubblica federale, tali da giustificare il ricorso ad aiuti per ripristinare vie di comunicazione o sbocchi commerciali. Date queste premesse appare logico che, così come formulata, la norma non avrebbe più senso di esistere, specie dopo che nel 1989 è avvenuta la riunificazione della Germania a seguito della caduta del muro di Berlino e la definitiva abolizione della frontiera inter-tedesca.

Sul punto si è espressa anche la Corte di giustizia che con numerose sentenze ha chiarito la sua posizione, specificando che la norma seppur non abrogata, deve essere però attuata in maniera restrittiva, limitatamente ai casi in cui gli aiuti possano trovare giustificazione in situazioni di svantaggio o di riqualificazione per lo sviluppo dei nuovi Lander, che sono conseguenza del vecchio assetto politico-economico della Germania.¹⁶⁶

Descritto l'ambito di operatività delle deroghe *de jure*, di seguito si passa ad esaminare la fattispecie di aiuti contemplate nell'art. 107 al paragrafo 3, che

¹⁶⁶ *Ex pluris*: Corte di Giustizia, sentenza 30.09.2003, C- 301-96, *Repubblica federale di Germania c. Commissione* "il rispetto dell'obbligo di interpretazione restrittiva delle deroghe al principio generale di incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, pertanto, consente unicamente di compensare gli svantaggi economici provocati direttamente dalla divisione geografica della Germania", in *Dir. pr.trib.*, n. 4/2006.

afferiscono al novero degli aiuti compatibili, preventivamente sottoposti alla Commissione, che discrezionalmente¹⁶⁷ ne verificherà la compatibilità.¹⁶⁸

Si tratta degli aiuti “juris tantum”¹⁶⁹ compatibili, e in particolare:

a) aiuti destinati allo sviluppo economico di regioni a basso tenore di vita o con gravi forme di sottoccupazione; b) aiuti destinati a promuovere progetti economici di interesse europeo o per porre rimedio a turbamenti dell’ economia di uno Stato membro; c) aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o talune regioni economiche; d) aiuti destinati a promuovere la cultura o la conservazione del patrimonio; e) categorie di aiuti determinate dal Consiglio su proposta della Commissione.¹⁷⁰

Dette categorie di aiuti, secondo un’opinione ormai invalsa della dottrina e anche della giurisprudenza, possono essere suddivise in distinte categorie¹⁷¹.

Nella prima categoria di aiuti rientrano gli aiuti definiti “regionali”, di cui alla lettera a) e c) del paragrafo 3 del suindicato articolo. Tali fattispecie promuovono come fine quello di migliorare le condizioni socio economiche di determinate zone territoriali caratterizzate da un tenore di vita notevolmente più basso rispetto alla comunità nel suo complesso.

Questo tipo di aiuti, considerati compatibili dalla Commissione, si sostanzia in sovvenzioni erogate al fine di riequilibrare una disparità regionale¹⁷², in vista del perseguimento di obiettivi meritevoli di tutela da parte dell’Unione Europea.

¹⁶⁷ A. Persiani, *Le fonti e il sistema istituzionale, in Aiuti di Stato in materia fiscale*, op. cit.

¹⁶⁸ Anche in questo caso si noti la genericità concettuale nel formulare tali concetti. Sul punto v. F. Tenuta, *Deroghe al divieto di aiuti di Stato*, in L. Salvini (a cura di) *Aiuti di Stato in materia fiscale*, p.259 e ss.; G. Tesaurò, *Diritto Comunitario*, p. 798.

¹⁶⁹ Probabilmente proprio la lettera dell’art. 107, n. 3 TFUE, rappresenta la base normativa su cui si giustifica l’emanazione del regolamento 994/1998, con cui il Consiglio ha dato delega alla Commissione di individuare in via regolamentare le categorie di aiuti compatibili con il mercato interno e non soggette all’obbligo di notifica, indicate dall’art. 1 del medesimo regolamento, tra cui si inseriscono: gli aiuti diretti a promuovere le piccole e medie imprese, la ricerca e lo sviluppo, la tutela dell’ambiente, la formazione e l’occupazione.

¹⁷⁰ Cfr. M. Scuffi, *Aiuti di Stato e misure fiscali*.

¹⁷¹ Tali categorie sono ampiamente accettate da parte della dottrina, G. Franzoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli Aiuti di Stato*, cit. p. 20; di contro, C. Tozza, *Le Deroghe al divieto di aiuti di stato*, che evidenzia come tali ripartizioni siano in realtà limitative essendosi realizzate misure partecipate di più categorie.

¹⁷² Questi infatti realizzano un sostegno agli investimenti e alla creazione di prospettive occupazionali, attraverso l’ampliamento delle attività economiche delle imprese localizzate in aree depresse. Il vantaggio concesso all’impresa, si propone un duplice effetto: per un verso, renderla competitiva, operante sul mercato fondato sulla libera concorrenza; e l’effetto di ritorno, cioè la ricaduta sociale dell’intervento in termini di investimento e di occupazione. In tal senso,

Pur se assemblati nella stessa categoria di aiuti a finalità regionali, tali fattispecie di aiuti non hanno la stessa portata e presentano differenti difficoltà.

Un primo distinguo può essere rappresentato dalla base di partenza, la gravità di condizioni è maggiore nel primo caso(lett. a), mentre nel secondo la situazione a cui far riferimento è di gravità minore.

Quanto detto comporta una inversione in termini di valutazione da parte della Commissione, ovvero peggiore è la condizione di partenza, meno rigorosa sarà la stima della Commissione. Più astrattamente gli aiuti sub c) si rivolgono a regioni meno svantaggiate rispetto a quelle che trovano tutela nella precedente lett. a), per questo l'analisi sarà più specifica e rigida, relativamente alla incidenza dell'aiuto in una politica sia coerente con il quadro nazionale sia con quello europeo.

Specificatamente si può dire che gli aiuti regionali sono in grado di far fronte alle condizioni di disparità tra le imprese, all' interno dell'unione intervenendo in aree più svantaggiate. Tali aiuti sono sempre funzionali alla promozione della concorrenza promuovendo la coesione economica e sociale¹⁷³ degli Stati membri e dell'unione nel suo complesso.

Lasciare campo libero ai singoli ordinamenti nazionali nella statuizione del "se" e "in che modo" erogare l'aiuto per le suddette zone degradate, comporterebbe andar contro i principi della Comunità, poiché il singolo Stato tenderebbe a innescare meccanismi protezionistici, che andrebbe contro l'instaurazione del libero mercato.

A limitare i danni dati dall'attuazione senza regole di tali aiuti, è intervenuta la Commissione che ha fornito un orientamento, definito NUTS¹⁷⁴ - nomenclatura delle

Corte di Giustizia 19.09.2000, C- 156/98, punto 68 *"l'aiuto è funzionale quando sia atto a promuovere lo sviluppo durevole ed equilibrato dell'attività economica"*.

¹⁷³ I richiamati obiettivi sono sanciti nel Titolo XVII del Trattato di Roma, sono espressione del principio di solidarietà presente nell'ordinamento europeo anche se ispirato a principi liberisti, in tema, A. E. La Scala, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2005 p. 1503 e ss.

¹⁷⁴ Le statistiche regionali sono una pietra miliare del Sistema statistico europeo. Sono usate da un numero elevato di utenti e per scopi molteplici. I dati regionali degli Stati membri dell'Unione europea sono inter alia usati per assegnare i fondi strutturali in modo razionale e coerente. Le statistiche regionali sono pertanto la base statistica oggettiva di importanti decisioni politiche. Tutte le statistiche regionali si devono basare su una divisione geografica del territorio studiato. L'Eurostat, in collaborazione con altri servizi della Commissione, ha creato agli inizi degli anni '70 la Nomenclatura delle unità territoriali per la statistica (NUTS) come unico, coerente sistema per ripartire il territorio dell'Unione europea allo scopo di elaborare i dati statistici regionali per la Comunità. Questa classificazione NUTS ha assunto un'importanza crescente negli ultimi anni come banca dati regionali poiché ne consente l'armonizzazione e

unità territoriali statistiche-in cui calcolando il PIL pro capite regionale degli ultimi anni, misurato in SPA(standard potere di acquisto), tenuto conto del costo della vita e del livello salariale, confronta questi dati con la media europea, riuscendo ad individuare le zone necessitanti un intervento.

Risulta chiaro che tali aiuti, a prescindere dalle quantità e dalla gravità della zona interessata, possono svolgere un ruolo incidente solo se utilizzati in modo parsimonioso, transitorio e proporzionato¹⁷⁵, tenendo certo presente gli obiettivi di sviluppo, ma anche le ripercussioni che gli stessi possono avere in determinati settori.¹⁷⁶

Seguendo la distinzione in categorie, nella seconda troviamo gli aiuti “settoriali”, cui appartengono gli aiuti “destinati a favorire talune attività menzionati nella già citata lett. c), gli aiuti “destinati a favorire un progetto di comune interesse” lett. b), ed infine quelli “destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio”.

Può repentinamente osservarsi che le ultime due ipotesi di aiuti, hanno una finalità del tutto differente; non mirano ad assecondare il riequilibrio economico e sociale di un territorio o fronteggiare una crisi strutturale ma la scelta della destinazione di tali strumenti sembra piuttosto dettata dall’esigenza di promuovere e tutelare, oltre che la politica di sviluppo industriale globale, anche valori che attengano alla sfera “ideale”.

La deroga prevista dall’art. 107, n. 3, lett b) si riferisce ad aiuti volti alla realizzazione di un progetto di comune interesse europeo, parte di un programma sostenuto

dunque la comparazione. NUTS è utilizzata come riferimento per la raccolta, lo sviluppo, l’armonizzazione e la diffusione delle statistiche regionali della Comunità. Sul punto, *amplius* G. Pepe, le Deroghe al divieto di aiuti di Stato, p. 257 e ss.

¹⁷⁵ Così, A. E. La Scala, *gli Aiuti a finalità regionale tra autonomia statutaria, solidarietà e libero mercato*, cit. p. 766. “*Gli stessi devono consentire di mantenere in vita un’impresa in difficoltà per un periodo corrispondente al tempo necessario ad elaborare un piano di ristrutturazione o di liquidazione, affinché la Commissione possa pronunciarsi in merito a detto piano; mentre, la ristrutturazione deve fondarsi su un piano realizzabile, coerente e di ampia portata volto a ripristinare la capacità di operare a lungo termine dell’impresa*”.

¹⁷⁶ Cfr. Conclusioni dell’Avv. Generale Yves Bot, del 6.03.2011, nelle cause riunite C-75/05 e C-80/05 P, *Repubblica federale di Germania C. Kronofrance SA*, p.22, *Comunicazione della Commissione sui regimi di aiuti a finalità regionale*, punti 10-12(GU 1979, C 31, p.9); *Comunicazione sul metodo di applicazione dell’art. 87 n. 3 lett. a) e c) CE agli aiuti regionali* punti 1, 2, 3, 6 (GU 1988, C212, p.2)

transnazionalmente¹⁷⁷, o che sia frutto di un'azione concordata da diversi Stati membri, per far fronte ad una comune minaccia, o ad una turbativa così grave da costituire difficoltà di eccezionale ampiezza per l'attività economica.¹⁷⁸

Per costante giurisprudenza, l'esistenza del comune interesse deve essere dimostrata verificando le effettive potenzialità del progetto¹⁷⁹ che deve essere fonte di progresso nel rispetto degli obiettivi posti dall'Unione, così come per porre rimedio ad un grave turbamento si debba tener presente non solo l'ambito nazionale¹⁸⁰, ma quello comunitario nel suo complesso.¹⁸¹

La seconda parte della lett. c) dell' art. 107, n. 3, prevede gli aiuti destinati a "talune attività economiche", tali fattispecie hanno come fine quello di risolvere i problemi di lungo periodo adeguando le imprese operanti in specifici settori alla concorrenza europea cercando di rimediare all'incapacità di mezzi alle stesse necessari allo sviluppo.¹⁸²

Detta deroga consente alla Commissione di autorizzare anche iniziative che perseguano obiettivi orizzontali, che comprendono interventi pubblici che non sono diretti ad una regione o un settore economico, ma destinati a tutte le imprese quale che sia la localizzazione settoriale o regionale al fine di modernizzare l'attività di crescita. Vanno quindi ricompresi in tale ambito gli aiuti alla R&S, quelli per la tutela dell'ambiente, per l'occupazione e la formazione.¹⁸³

¹⁷⁷ Anche se non è necessario che tutti gli Stati membri partecipino.

¹⁷⁸ M. Ingrosso, op. ult. Cit., p., 1778.

¹⁷⁹ Il progetto deve inoltre essere "concreto, preciso, definito, importante dal punto di vista qualitativo e quantitativo oltre che servire all'insieme dell'unione", A. Tizzano, *Trattati dell'Unione Europea e della Comunità Europea*, cit, p. 607.

¹⁸⁰ *In tal senso la giurisprudenza ha chiarito che il contesto e la ratio della disposizione impongono di ritenere che il turbamento di cui si parla, debba incidere sull'economia dello Stato membro e non possa integrare gli estremi della deroga, il turbamento che colpisca solo l'economia di una delle sue regioni o di parti del suo territorio, oppure solamente un settore dell'economia dello Stato.*(Corte di Giustizia, sentenza 30.09.2003, C- 301/96 cit. punti, 105 e 107)

¹⁸¹ Può in questo contesto spiegarsi la Comunicazione del 13.10.2008 sull' "applicazione delle regole in materia di aiuti di Stato adottate per le istituzioni finanziarie nel contesto dell'attuale crisi finanziaria mondiale"

¹⁸² Tali aiuti devono essere utilizzati per risolvere problemi di lungo periodo e non limitarsi a preservare lo status quo, devono inoltre avere una durata limitata ed essere connessi con obiettivi di ristrutturazione del settore.

¹⁸³ Per un panoramica completa delle politiche della commissione in queste materie Cfr. A. Amatucci, *Agevolazioni fiscali ambientali, aiuti di Stato e incompatibilità comunitaria*, in *Riv. Dir. trib. Int.*, 2005, p. 81; B. Leonardo, *la nozione di micro impresa, di piccola e media impresa negli aiuti alle attività produttive*, in *Corr. Trib.*, 2005, p. 2213; Comunicazione della Commissione, *orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà*, (2004/C 244/2002), in *GUCE*, C244, 1.10.2004.

Sempre nell'ambito degli aiuti settoriali, va annoverata anche la lett. d) dell'art. 107, n. 3 del TFUE, la categoria degli aiuti volti alla cultura e alla conservazione del patrimonio.

Ripercorrendo un *excursus storico* della nozione, possiamo rilevare come nella formulazione originaria del Trattato di Roma tale categoria non venisse minimamente menzionata, invero è stato con il Trattato di Maastricht¹⁸⁴ che è stata riconosciuta alla cultura, intesa come universalità dei saperi europei, un'estrema importanza.

Da ciò la deroga che comporta la verifica della effettiva sussistenza delle finalità culturali e di conservazione del patrimonio e, dall'altro, dell'incidenza degli aiuti sulla concorrenza e sugli scambi, in misura contraria all'interesse comune.¹⁸⁵

Da ultimo deve menzionarsi la categoria degli aiuti orizzontali di cui alla lett. e), che pur priva di una connotazione specifica, si caratterizza per la speciale competenza degli Organi europei in materia di aiuti di Stato.

L'ultima lettera del succitato articolo attribuisce la facoltà al Consiglio dei ministri UE di autorizzare ulteriori categorie di aiuti tramite l'emanazione di una decisione adottata a maggioranza qualificata e su proposta della Commissione.¹⁸⁶

Si può notare che nell'ambito della sua attività, è attribuito al Consiglio la facoltà di determinare le categorie di aiuti compatibili con il mercato comune e, quindi lo stesso può sottrarle alla qualifica di aiuti di Stato in presenza di criteri di deroga espressamente previsti con la sua decisione di approvazione.¹⁸⁷

Sul punto si è espressa anche la Corte di Giustizia la quale ha precisato che “ *questa possibilità è subordinata all'esistenza e al peso di un certo numero di condizioni, segnatamente sociali, che possono essere prese in considerazione e possono giustificare il fatto di passare oltre l'incompatibilità*”, sottolineando come per effetto della deroga in questione “ *il Consiglio ha la facoltà di allargare il ventaglio degli*

¹⁸⁴ Art. 167 TFUE: “ *L'unione contribuisce al pieno sviluppo delle culture degli Stati membri nel rispetto delle loro diversità nazionali e regionali, evidenziando nel contempo il retaggio culturale comune*”

¹⁸⁵ Cfr. decisione 20.12.2006, su aiuto n. 497/2006, la Commissione ha chiarito che l'aiuto concesso ad un'impresa che gestiva il teatro comunale di una piccola cittadina Ceca, non costituiva aiuto rilevante, poiché non era soddisfatta la condizione dell'incidenza sul commercio intracomunitario.

¹⁸⁶ Cfr. C. Tozza, *Le deroghe al divieto di aiuti di Stato*, in M. Ingrosso e G. Tesoro (a cura di) *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, op. cit.

¹⁸⁷ Corte di Giustizia CEE, 18.05.1993, Cause riunite C-356/90 e C-180/91, cit. punti 30-33)

*aiuti che possono essere considerati compatibili con il mercato comune al di là delle categorie indicate”.*¹⁸⁸

Da ultimo si può comprendere il mancato conferimento alla Commissione del potere di interpretazione degli aiuti autorizzati con decisione del Consiglio e l'impossibilità di verificare la compatibilità rispetto agli scambi tra Stati membri. Una valutazione di questo tipo sarebbe invero illogica, tenuto conto del fatto che la natura degli aiuti concessi nel rispetto dell'art. 107, n. 3 lett e) è già stata accertata ed approvata da tutte le parti e, quindi, non appare necessaria una nuova verifica della compatibilità con il mercato comune. Tale disposizione accorda al Consiglio il potere più ampio di individuare nuove categorie di aiuti sulla base di criteri generali e non semplicemente di dichiararli compatibili con il mercato comune.

4. LE DISTINZIONI RILEVANTI EX ART.1, REG. (CE) N.659/99: AIUTI “NUOVI”, “ESISTENTI”, “ILLEGALI”, “ABUSIVI”.

La disciplina sul controllo degli aiuti di Stato contenuta nell'art. 108 TFUE manca di fornire una definizione chiara che integri gli elementi qualificanti le nozioni di “aiuti nuovi” e aiuti “esistenti”.

E' proprio alle richiamate circostanze che si deve l'emanazione del Regolamento CE n. 659/99¹⁸⁹ che rappresenta il tentativo del Consiglio di codificare le definizioni nel maggiore rispetto del principio di certezza, trasparenza e velocizzazione del controllo sull'erogazione degli aiuti.

Appare utile dare una definizione della procedura di controllo ai fini di una completezza di indagine.

¹⁸⁸ Corte di Giustizia, sentenza 22.06.2000, Causa C- 332/1998. Cfr. F. Capello, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di aiuti di Stato (1956/2006)*, in *Dir. prat. Trib.*, 2006, p. 803; Inoltre M. Ingrosso cita come esempio il *Regolamento n. 1407/2002, sugli aiuti all'industria carboniera*, in cui giustifica il mantenimento di capacità dell'industria carboniera sulla base dell'assunto che il rafforzamento della sicurezza energetica dell'Unione è un obiettivo meritevole di tutela.

¹⁸⁹ A completare il quadro normativo, è intervenuto il Regolamento della Commissione n. 794/2004 recante disposizioni di esecuzione al succitato Regolamento n. 659/1999.

Ebbene la procedura di controllo è l'insieme di regole procedurali tramite cui le Istituzioni comunitarie e, nello specifico la Commissione, sono tenute a valutare la compatibilità di una misura concessa da uno Stato a favore di imprese domestiche, senza che si leda in alcun modo la libera concorrenza.

La *ratio* di tali norme è quella di consentire un controllo sulle misure suindicate che sia tempestivo, in modo da limitare eventuali danni. A tal proposito strumentale è il ruolo svolto dalla notifica, necessariamente preventiva rispetto alla fase di attuazione. In tale contesto si inserisce l'art. 108 TFUE, diretta appendice della normativa dettata dal Trattato in tema di controllo della compatibilità di aiuti di Stato, il quale prevede una distinzione tra aiuti di *nuova istituzione* ed aiuti *già esistenti*, il cui elemento maggiormente distintivo consta nell'elemento fattuale che ai primi (aiuti nuovi) spetta l'obbligo di notifica preventiva, mentre per i secondi il controllo sarà solo permanente.¹⁹⁰ Dal testo dell'art. 108 TFUE si legge 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.*”

Dal tenore letterale della norma cerchiamo di approfondire la nozione di “aiuto esistente” e per poi cercare di tratteggiare in via residuale la nozione di “aiuti nuovi”. Ebbene il Regolamento n. 659/99 fornisce un elenco delle misure di sostegno che possono farsi rientrare nella nozione di aiuti esistenti, l'art. 1 lett. b) chiarisce che “si intendono per aiuti esistenti”:

i) fatto salvo il disposto degli articoli 144 e 172 dell'atto di adesione dell'Austria, della Finlandia e della Svezia, tutte le misure di aiuto esistenti in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del trattato, ossia tutti i regimi di aiuti e gli aiuti individuali ai quali è stata data esecuzione prima dell'entrata in vigore del trattato e che sono ancora applicabili dopo tale entrata in vigore;

¹⁹⁰ A riguardo giova segnalare che mentre un aiuto nuovo deve essere notificato alla Commissione prima di essere attuato, perché potrebbe determinare il recupero; un aiuto “esistente”, può essere soppresso o modificato, ma non recuperato, di modo che le Autorità Nazionali continueranno ad erogarlo finché non verrà dichiarato incompatibile con il mercato interno. Sul punto cfr. Corte di Giustizia, sentenza 15.03.1994, C- 387/1991, *Banco exterior de Espana*, cit.; sentenza 9.10.2001, C- 400/1999, *Italia c. Commissione*, cit.

- ii) *gli aiuti autorizzati, ossia i regimi di aiuti e gli aiuti individuali che sono stati autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio;*
- iii) *gli aiuti che si suppongono autorizzati a norma dell'articolo 4, paragrafo 6, del presente regolamento o anteriormente al presente regolamento, ma secondo la procedura in esso prevista;*
- iv) *gli aiuti considerati aiuti esistenti ai sensi dell'articolo 15;*
- v) *gli aiuti considerati aiuti esistenti in quanto può essere dimostrato che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma lo sono diventati successivamente a causa dell'evoluzione del mercato comune e senza aver subito modifiche da parte dello Stato membro. Qualora alcune misure diventino aiuti in seguito alla liberalizzazione di un'attività da parte del diritto comunitario, dette misure non sono considerate aiuti esistenti dopo la data fissata per la liberalizzazione.”*

In base ad un primo aspetto, sono sicuramente da considerare come *aiuti esistenti* quelli istituiti prima dell'entrata in vigore del Trattato e ancora applicabili; si considerano altresì aiuti esistenti anche quelli istituiti dopo l'ingresso dello Stato nella Cee, e che quindi siano stati sottoposti al regolare obbligo di notifica ed abbiano superato il vaglio della Commissione.¹⁹¹

In questo contesto, le principali difficoltà che si incontrano sono dettate dall'interpretazione in modi differenti della norma di riferimento. Ed infatti, per procedere ad un approfondimento della questione, una prima difficoltà interpretativa consiste nella individuazione tra misure già *esistenti*, e quelle di *nuova introduzione*, specie se si dà lettura estensiva della definizione di “*aiuti introdotti prima dell'entrata in vigore del Trattato*”, potendovi includere anche quelli notificati e autorizzati.

A questi dubbi ha posto spesso chiarezza la Corte di giustizia, in particolare al quesito se possa qualificarsi come *nuovo* un aiuto oggetto *ex ante* di un giudizio positivo della Commissione, ma interessato successivamente da modifiche, la giurisprudenza europea ha chiarito che : “ *affinchè un aiuto esistente possa qualificarsi nuovo,*

¹⁹¹ Cfr. in dottrina, G. Cottani, *la procedura di controllo*, in L. Salvini, (a cura di) *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 318; Corte di Giustizia, sentenza 22.12.1973, C- 120/1973, *Lorenz*, p. 4.

occorre che le modifiche apportate ad una misura di vantaggio siano tali da alterare gli elementi costitutivi della fattispecie preesistente”; quindi una misura può essere definita come nuova qualora “ *le modifiche siano tali da alterare gli aspetti costitutivi del regime esistente, quali la base imponibile, i soggetti passivi, la fonte di finanziamento*”.¹⁹²

Oltre agli aiuti introdotti prima dell'entrata in vigore del Trattato, e come chiarito precedentemente , non interessati da modifiche sostanziali, possono considerarsi esistenti anche quegli aiuti autorizzati dal Consiglio e dalla Commissione. In questo caso, quando viene sottoposto nuovamente alla Commissione, quest'ultima è tenuta solo a verificare che lo stesso soddisfi ancora le condizioni per cui è stato approvato. Un'ulteriore categoria di aiuti esistenti è quella degli *aiuti notificati e tacitamente autorizzati*, ovvero misure agevolative che sono state notificate alla Commissione, ma a cui la stessa non ha fornito alcuna risposta nel termine previsto di due mesi successivi, e per i quali si è formato il silenzio- assenso.¹⁹³

Analogamente deve considerarsi esistente ogni aiuto per il quale sia scaduto il termine decennale, entro cui la Commissione può ordinare il recupero degli aiuti illegali. L'ultimo punto del Regolamento prende invece in considerazione quelle fattispecie che all'epoca della loro emanazione non costituivano aiuti, ma che a seguito dell'evoluzione del mercato lo sono diventate.

Invero può ben accadere che una misura pacificamente accettata, divenga poi incompatibile per effetto di norme che non tollerano l'aiuto esistente.¹⁹⁴

Una volta definiti i profili generali degli aiuti esistenti, appare ora utile approfondire la nozione di “aiuto nuovo”.

¹⁹² Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 22.01.1975, C- 51/1974, *Hulst*.

¹⁹³ Art. 4, paragrafo 6 del Reg. Ce n. 659/99: “*Se la Commissione non provvede ad adottare una decisione ai sensi dei paragrafi 2, 3 o 4 entro il termine stabilito al paragrafo 5, si ritiene che l'aiuto sia stato autorizzato dalla Commissione. Lo Stato membro interessato, dopo averne informato la Commissione, può quindi attuare le misure in questione, a meno che la Commissione non adotti una decisione a norma del presente articolo entro 15 giorni lavorativi dalla ricezione della notifica*”. La soluzione del silenzio assenso è da ricercarsi nella tutela del legittimo interesse, dello Stato membro alla certezza del diritto e dunque ad essere informato nel previsto termine di due mesi circa l'esito della valutazione. Cfr. F. Feola, *La procedura di controllo*, cit., p. 278, in M. Ingrosso e G. Tesauro, (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, op. cit.

¹⁹⁴ V. *ex plurimis*, Sentenza tribunale di I grado, cause riunite T-298/97, T- 312/97, T- 313/97, T- 315/97, T-600/97 a T- 1/98, T- 6/98, T- 23/98, *Alzetta c. Commissione* “*un regime di aiuti istituito in un mercato chiuso alla concorrenza, debba essere considerato al momento della liberalizzazione come un regime di aiuti esistenti*”.

Ebbene, la sua definizione si può trarre residualmente dalla nozione di “aiuto esistente”, seguendo tale indirizzo, l’aiuto nuovo è quell’aiuto istituito dopo l’entrata in vigore del Trattato, o dopo l’adesione all’Unione europea dello Stato che lo ha erogato¹⁹⁵.

La differenza maggiore rispetto agli aiuti esistenti è data dal momento della verifica per i quali la stessa deve essere necessariamente condotta *ex post*, mentre per gli aiuti di nuova istituzione sarà esplicitata *ex ante*, in via preventiva rispetto alla effettiva attuazione.

Al fine di avere una chiara comprensione della materia oggetto di approfondimento, dobbiamo mettere in relazione quanto detto, con la lettera dell’art. 108 TFUE, che al par. 3 testualmente dispone: “*Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti.(...)*”.

Deve ritenersi che l’oggetto della notifica, a cui seguirà la fase di indagine della Commissione, deve essere costituito da proposte e progetti di aiuto, e non da provvedimenti definitivi; si coglie in tal senso la differenza con *gli aiuti esistenti*, i quali, costituiti da provvedimenti già efficaci subiranno un controllo successivo all’attuazione, controllo che nei *nuovi*, risulta essere anticipato rispetto all’attuazione e all’efficacia della misura.¹⁹⁶

Risulta opportuno chiarire che affinché la Commissione possa adottare una decisione in merito al progetto di aiuto, lo Stato dovrà fornire tutte le indicazioni necessarie al fine di consentire all’Organo europeo di valutare ponderatamente.¹⁹⁷ A tali aiuti sono infatti dedicati gli artt. da 2 a 9 del succitato Regolamento, in cui si profila il

¹⁹⁵ Si legge all’ art. 1 lett c) del Reg. sono «nuovi aiuti»: *tutti gli aiuti, ossia regimi di aiuti e aiuti individuali, che non siano aiuti esistenti, comprese le modifiche degli aiuti esistenti*”.

¹⁹⁶ Cfr. S. Venceslai, *Progetti di aiuto e comunicazione nel quadro dell’esami preventivo di cui all’art. 93.3 del Trattato di Roma*, in *Riv. dir. eur.*, 1969, 257.

¹⁹⁷ A. Frignani- M. Waelbroeck, *Disciplina della concorrenza CE*, Utet, 334. La Commissione deciderà se adottare o meno una decisione a norma dell’art. 108, par. 2: “ *Qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato interno a norma dell’articolo 107, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato*”

procedimento di cooperazione e scambio di informazioni tra ordinamento nazionale e Istituzioni europee.

L'obbligo generale di notifica, che è stato brevemente accennato, a cui sarà dedicato nei paragrafi successivi maggiore attenzione, subisce un'affievolizione per l'esistenza di misure agevolative cui il Trattato prevede l'esenzione da tale obbligo.¹⁹⁸

Oltre le fattispecie tassativamente esonerate, la notifica preventiva ha valore generale e la sua inosservanza renderà tale progetto di aiuto *illegale*. Gli aiuti illegali sono quegli aiuti adottati senza rispettare la disciplina suindicata, e in questo ambito rientrano: 1) gli aiuti per cui non sia rispettato l'obbligo di notifica; 2) gli aiuti attuati dopo la notifica ma durante la verifica della Commissione, in pendenza della clausola di *stand and still*.¹⁹⁹ Sotto questo profilo, l'illegalità²⁰⁰ dell'aiuto, ovvero il mancato rispetto delle regole procedurali, fa sì che lo Stato incorra in una procedura d'infrazione ex art. 108, n. 3 TFUE, che rende la misura illecita.

Medesimo carattere procedurale, si presenta per la categoria di aiuti "abusivi"²⁰¹, ossia quelle misure che pur costituendo aiuti nuovi, ritualmente notificati, tuttavia sono state attuate in maniera difforme da quanto disposto in ambito di una decisione "condizionata".²⁰² Bisogna chiarire che l'illiceità e applicazione abusiva dell'aiuto, non conducono necessariamente alla incompatibilità dello stesso: l'Organo comunitario, venuto a conoscenza di una misura agevolativa illegalmente o abusivamente concessa, apre un procedimento istruttorio, teso a valutare l'ammissibilità della stessa, in larga parte analogo a quello degli aiuti "legali"²⁰³ che

¹⁹⁸ La Commissione ha provveduto negli anni ad emanare una serie di regolamenti di esenzione da notifica. Tali Regolamenti sono l'attuazione del regolamento Ce n. 994/1998, fondato sul disposto dell'art. 89 TCE; tali misure stabiliscono che laddove per l'elaborazione del progetto di aiuto lo stato abbia provveduto al rispetto di tutte le previsioni in esso contenute, allora la notifica non sarà necessaria. I regolamenti in oggetto sono: Regolamento Ce, n. 68/2001, relativo agli aiuti destinati alla formazione; Regolamento Ce n. 70/2001, relativo agli aiuti per le PMI; Regolamento n. 69/2001, relativo agli aiuti di importanza minore "de minimis".

¹⁹⁹ Cfr. C. Pinotti, *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, p.194.

²⁰⁰ V. art. 1, lett. f del Regolamento n. 569/1999 che testualmente dispone: f) «aiuti illegali»: i nuovi aiuti attuati in violazione dell'articolo 93, paragrafo 3, del trattato;

²⁰¹ Art. 1, lett. g del Regolamento n. 569/1999.

²⁰² A titolo esemplificativo, si pensi ad una decisione adottata per il sostegno di un particolare settore dell'economia, ma che lo stato decide di utilizzare in maniera abusiva in altri settori industriali. V. in tal senso, Decisione della Commissione del 3.07.2008, (aiuto di stato C1/2004 Italia- SG- Greffe (208) D/204339), relativa alla Legge Regionale n. 9 del 1998.

²⁰³ Tale procedimento è trattato al capo III del Regolamento.

può sfociare nell'intimazione a sospendere l'erogazione o anche, con intento ripristinatorio, nell'ingiunzione di recupero a titolo provvisorio dell'aiuto illegale già concesso.²⁰⁴

Va da ultimo osservato che a differenza di quanto statuito in merito al controllo sugli aiuti legali, in questo caso la Commissione non è tenuta la rispetto del termine bimestrale entro cui esperire la valutazione²⁰⁵, potendo la stessa dedicarsi liberamente al giudizio di compatibilità previa sospensione della misura. È chiaro che la mancata indicazione di un termine, non abilita la Commissione a lungaggini valutative, poiché i danni dettati da una pendenza perdurante, sofferti dai concorrenti o dai beneficiari sarebbero aggravati.²⁰⁶

5. L'OBBLIGO DI NOTIFICA

Come già anticipato nei paragrafi antecedenti, l'art. 108 n. 3 TFUE, pone in capo agli Stati membri l'obbligo di notificare alla Commissione i progetti diretti ad istituire o modificare aiuti²⁰⁷. A completamento di detta disposizione, l'art 2 del Regolamento n. 659 del 1999, chiarisce che *“salvo disposizione contraria dei regolamenti adottati a norma dell'art. 109 TFUE, o di altre disposizioni pertinenti dello stesso, qualsiasi progetto di concessione di un nuovo aiuto debba essere notificato tempestivamente alla Commissione dallo Stato membro interessato, la Commissione a sua volta informa lo Stato membro della ricezione della notifica”*²⁰⁸.

²⁰⁴ Cit. F. Feola, *La procedura di controllo*, op. ult. Cit.

²⁰⁵ Autorevole dottrina ha chiarito che da ciò, a contrario discende che gli aiuti illegali non possono essere autorizzati per silenzio-assenso. In tal senso, F. Gallo, *Inosservanza delle norme comunitarie*, in *Rass. Trib.*, 6-bis 2003, p. 2276.

²⁰⁶ La stessa corte ha osservato che la Commissione è tenuta a svolgere e concludere le indagini in un tempo ragionevole, cfr. sentenza 17.07.2008, *Athinaiki Techniki C. Commissione*.

²⁰⁷ È stato già chiarito che la notifica precede l'attuazione dell'aiuto, non solo come effettiva erogazione, ma come completamento dell'iter normativo, che riconosce il potere alle pubbliche autorità di erogare l'aiuto; cfr. Tribunale di I, sentenza 14.01.2004, T-109/2001, *Fleuren Compost BV*, p. 74.

²⁰⁸ Art. 2 del Regolamento 659 del 1999, rubricato “Notifica di aiuti nuovi”: 1. *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.*

2. *Nella notifica lo Stato membro interessato fornisce tutte le informazioni atte a consentire alla Commissione di adottare una decisione a norma degli articoli 4 e 7 (in seguito denominata «notifica completa»).*

A tale riguardo si evince che il concetto di notifica è stato introdotto dal Regolamento succitato al fine di completare la generica nozione di “*comunicazione*” presente all’art. 108 TFUE; da tale disciplina, così delineata si può evincere l’inammissibilità di forme differenti dalla notificazione idonee a produrre gli stessi effetti.

Ebbene obiettivo cardine di tali strumenti normativi è quello di evitare che vengano concessi aiuti senza la valutazione preventiva delle Istituzioni europee circa la potenziale lesività degli stessi nei confronti della libera concorrenza.

Si comprende quindi, che il sistema di controllo preventivo, ha la finalità di impedire che la Commissione intervenga tardivamente a riparare i danni già prodotti a causa di interventi unilaterali degli Stati.²⁰⁹ Di contro solo un procedimento di controllo che intervenga *ex ante*, è effettivamente in grado di tutelare l’interesse comunitario, impedendo l’attuazione di misure che non garantiscono la libertà degli scambi.

Quanto detto, chiarisce la necessità che alla Commissione siano comunicate²¹⁰ misure nella fase “embrionale” di progetto, non ancora tradotte in atti definitivi, anche se dalle norme del Trattato non si evince una nozione dettagliata in merito alla portata dell’obbligo di notifica.

Per determinare l’*id* delle informazioni necessariamente trasmesse alla Commissione, interviene a suffragio ancora una volta il Regolamento 659/1999, che in perfetta armonia con la dottrina maggioritaria, ha precisato che le informazioni rese dagli Stati devono essere sufficientemente complete da consentire alla Commissione di decidere con piena cognizione di causa se adottare o meno una decisione ex art. 108, n. 2 TFUE.²¹¹

A conclusione di tale digressione in merito all’obbligo di notifica, è doveroso riconoscere che dalla applicazione dell’art. 108, n. 3 TFUE, sorgono due obblighi a

²⁰⁹ G. M. Roberti, *Aiuti di Stato*, Padova, 2007.

²¹⁰ Al fine di snellire la procedura, è ora prevista la possibilità -ex modifica dell’art. 3 del Regolamento n. 794 del 2004, operata dal Regolamento n. 271 del 2008- di trasmettere per via telematica, sia la notifica che la successiva corrispondenza.

²¹¹ L’art. 108, n. 2, testualmente dispone che : “*Qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato interno a norma dell’articolo 107, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato*”.

capo degli Stati membri: uno positivo, appena esaminato, consistente nella tempestiva comunicazione alla Commissione del progetto di aiuto; ed uno negativo, consistente in un *non facere, id est* in un divieto di attuare le misure progettate sino alla pronuncia sulla compatibilità della Commissione medesima.²¹²

5.1 EFFICACIA SOSPENSIVA DELLA NOTIFICA E CLAUSOLA DI *STAND*

STILL

Dalla lettura congiunta della disposizione dell'art. 108, n. 3 TFUE e degli artt. 2 e 3 del Regolamento n. 659/1999, si evince che al progetto di concessione o modifica dell'aiuto non possa essere data esecuzione, prima che la Commissione abbia svolto le proprie valutazioni e al termine abbia reso in maniera tacita o espressa, il proprio consenso.

Il sistema di controllo preventivo si sostanzia quindi in un obbligo di notifica cui segue in capo agli Stati stessi, un dovere di sospendere l'esecuzione della misura fino a quando questa non sia autorizzata dalla Commissione (clausola di *stand and still*).²¹³

È tuttavia doveroso riconoscere che suddetta clausola assicura maggiore tutela della concorrenza ma, di contro, comporta per lo Stato un effettivo danno cagionato dall'essere *ex lege* impossibilitato a mettere in atto il progetto di aiuto prima che intervenga la Commissione.

Da ciò, ai sensi dell'art. 1, lett. f), del Regolamento 659/1999, costituiscono aiuti illegali i “*nuovi aiuti attuati in violazione dell'art. 88, paragrafo 3 del trattato*”, ossia quelli concessi senza essere stati notificati, preliminarmente alla Commissione o, se notificati, concessi prima che la Commissione si sia pronunciata nei termini stabiliti.²¹⁴

²¹² G. Cottani, *La procedura di controllo*, Cit. p. 332.

²¹³ Detta clausola invero non è estranea all'ordinamento nazionale. Si parla infatti di un obbligo di stop, nelle procedure delle gare di appalto, in cui è fatto espressamente divieto di operare alla ditta appaltatrice, previo controllo del rispetto delle condizioni dalla P. A. in tal senso cfr, F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, 2012; C. Verrigni, *Trinuti di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, 3 ss.

²¹⁴ Sul punto si è recentemente pronunciato anche il tribunale di I grado nel caso *ThYssenKrupp Acciai Terni S.p.a. C. Commissione*, sentenza 1.07.2010, causa T-62/2008, cit., p. 232, che ha valutato l'illegittimità della seconda proroga di

Per completezza di indagine è doveroso precisare che nell'esame di un aiuto illegale, l'art. 11 del regolamento 659/1999 attribuisce alla Commissione la possibilità di emettere un'ingiunzione di sospensione applicabile all'aiuto in oggetto.

In questo caso la Commissione, dopo aver intimato allo Stato membro, la presentazione di osservazioni e chiarimenti²¹⁵, ingiunge la sospensione della misura fino alla decisione in merito alla compatibilità della stessa con il mercato interno.

Spesso all'ingiunzione di sospensione, in presenza di circostanze specifiche²¹⁶, segue l'ingiunzione di recupero a titolo provvisorio, strumento che assolve funzione sanzionatoria²¹⁷ nei confronti di uno Stato che non ha rispettato l'iter procedurale della richiesta per gli aiuti.²¹⁸

Accanto alle suindicate stringenti misure, si noti che analizzando dettagliatamente l'obbligo di *stand and still*, si desume che lo stesso resti in vita durante tutta la fase indagatrice, fino a che la Commissione non adotti una decisione (positiva e/o negativa), ripristinando la legalità comunitaria.²¹⁹

una tariffa contenuta non in un disegno di legge, ma in una legge di cui le autorità italiane, non avevano effettuato nessuna notifica alla Commissione.

²¹⁵ Qualora lo Stato non fornisca le informazioni richieste nel termine stabilito, la Commissione può adottare una decisione con cui richiede in modo formale detta collaborazione (ingiunzione d'informazione)

²¹⁶ Art. 11, n 2, Regolamento 659/1999: Dopo aver dato allo Stato membro interessato l'opportunità di presentare le proprie osservazioni, la Commissione può adottare una decisione, con la quale ordina a detto Stato membro di recuperare a titolo provvisorio ogni aiuto concesso illegalmente, fino a che non abbia deciso in merito alla compatibilità dell'aiuto con il mercato comune (in seguito denominata «ingiunzione di recupero»), se vengono rispettati i seguenti criteri:

- in base a una pratica consolidata non sussistono dubbi circa il carattere di aiuto della misura in questione;
- occorre affrontare una situazione di emergenza;
- esiste un grave rischio di danno consistente e irreparabile ad un concorrente.

²¹⁷ L'omessa notifica comporta per lo Stato una responsabilità che comporterebbe gli estremi per un "risarcimento dei danni da fatto illecito" ex art. 2043 c.c. L'ingiustizia e la risarcibilità dell'eventuale pregiudizio subito dal contribuente e oggetto del successivo provvedimento di recupero dell'aiuto, risiede nella chiara illiceità del comportamento da cui il danno è scaturito, sia nella situazione di "legittimo affidamento" generata nel soggetto passivo d'imposta(...), M. Cermignani, *Aiuti di stato illegali*, op. ult. cit., p. 612.

²¹⁸ Corte di Giustizia, sentenza 14.02.1990, causa C- 301/87, *Boussac*, e sentenza 21.03.1990, causa C-142/87, *Tubemeuse*. In queste decisioni la Corte ha cercato di individuare gli strumenti atti a garantire gli obblighi derivanti dal trattato, frequentemente disattesi dagli Stati membri. Sul punto v. F. Bestagno, *Il controllo comunitario sugli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura*, cit., p. 350.

²¹⁹ M. Cermignani, *Gli aiuti di stato illegali*, in M. Ingresso e G. Tesoro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 610.

In conclusione giova ribadire che suddetto obbligo, non si applica agli aiuti esistenti, per cui il Regolamento prevede una procedura di controllo permanente²²⁰ che non implica alcuna sospensione, e di cui si dirà successivamente.

5.2 LE “ECCEZIONI” ALL’OBBLIGO DI NOTIFICA: I REGOLAMENTI DI ESENZIONE E LA REGOLA *DE MINIMIS*

A questo punto, ricordando la facoltà normativa che viene riconosciuta alla Commissione, si può far riferimento a una serie di Regolamenti(detti di “esenzione”) adottati dalla stessa, volti ad esonerare alcune categorie di aiuti, definiti “orizzontali” dall’obbligo di notifica.

Prima di esaminarli nello specifico, è necessario chiarire *la ratio* della portata normativa di tale esenzione, specie a seguito dell’efficacia e funzione della notifica, spiegata nei paragrafi antecedenti.

Ebbene la motivazione di tale scelta normativa, risiede nella convinzione che alcune categorie di aiuti(ad esempio quelli a favore della R&S, o alcuni a finalità regionale) non abbiano una portata tale da incidere in termini negativi sugli scambi, né tantomeno sulla concorrenza.²²¹

In realtà il Consiglio già con Regolamento 994 del 1998²²², conferiva potere alla Commissione, demandandole la facoltà di individuare aiuti ammissibili con il mercato comune ed esenti dall’obbligo di notifica²²³.

A seguito del suindicato Regolamento, di recente la Commissione nell’ottica della modernizzazione e snellezza delle procedure è intervenuta nuovamente con il Reg. CE n. 800/2008²²⁴.

²²⁰ Art. 17 Regolamento.

²²¹ In tal senso, G. Cottani, *La procedura di controllo*, op. ult. Cit.

²²² In GUCE L 142, del 14.05.1998, p. 1 e ss.; cfr. C. Buzzacchi, *Gli aiuti di Stato tra politica della concorrenza e politica sociale*, in Dir. Econ. 2004, p. 623.

²²³ Tra tali misure rientano quelle volte alla promozione dei livelli occupazionali, in GUCE , C 334, del 12.12.1995; le misure volte a elevare le competenze lavorative attraverso la competenza professionale in GUCE C 343, del 11.11.1998; quelle per le attività poste in essere dalle piccole o medie imprese, in GUCE C 213, del 23.07.1996; le misure volte a favorire gli aiuti “de minimis”, in GUCE 68, del 06.03.1996; R&S, in GUCE, C 72, del 1702.1996; per tutelare l’ambiente in GUCE, C 72 del 10.03.1994.

²²⁴ Lo stesso è consultabile in GUCE L 214/3, del 9.08.2008.

Tale atto ha raggruppato in un unico documento tutti i Regolamenti di esenzione per categoria, ad eccezione del “de minimis”, ed ha previsto l’estensione della esenzione per altre tipologie di aiuti: 1) aiuti a favore dell’ambiente; 2) aiuti sotto forma di capitale di rischio; 3) aiuti alla ricerca, sviluppo ed innovazione.

Il Regolamento 88/2008 ha previsto inoltre una serie di aiuti a favore delle PMI²²⁵ non soggette all’obbligo di notifica e destinate a favorire la crescita, l’occupazione e la promozione dello sviluppo in aree più svantaggiate, in perfetta armonia con gli obiettivi definiti anche a seguito della strategia di Lisbona, per la crescita dell’Unione Europea²²⁶.

Tra le differenti misure volte ad assicurare la crescita economica delle aree in recessione, rientrano:

- a) gli aiuti a favore delle PMI, tra cui sono contemplati differenti tipologie di aiuti: quelli per l’acquisto e la modernizzazione di macchinari o per nuove assunzioni;
- b) gli aiuti di natura sociale, tra cui diverse misure finalizzate a compensare i sovraccosti connessi all’occupazione di lavoratori disabili;
- c) gli aiuti a finalità regionale, *start up* per la creazione di nuove iniziative imprenditoriali, concessi a condizione di essere rivolti a quella aree ammissibili alle deroghe *ex art.* 107, n. 3;
- d) gli aiuti a favore dell’ambiente, volti a favorire la cultura del risparmio energetico ed delle energie rinnovabili;
- e) gli aiuti all’imprenditoria femminile, con sovvenzioni all’infanzia e alle imprese gestite da donne;
- f) gli aiuti RSI(ricerca, sviluppo e occupazione).

Merita di essere segnalato l’accento che la normativa suindicata pone sull’esenzione dalla notifica concessa agli aiuti “trasparenti”, ossia quegli aiuti per i quali è possibile

²²⁵ Compresa quella per la pesca e l’agricoltura.

²²⁶ M. Fragola, *Osservazioni sul trattato di Lisbona tra costituzione europea e “decostituzionalizzazione”*, in dir. com. e degli scambi. Inter., n. 1/2008, p. 205 ss.

calcolare con precisione L'ESN e ESL (equivalente sovvenzione netto e lordo)²²⁷, senza cioè procedere ad una preventiva valutazione di rischio.

È importante menzionare nella categoria di aiuti “eccezionalmente” sottratti alla notifica, anche gli aiuti *cd. de minimis*. La Commissione, muovendo sempre dall'assunto che ogni aiuto di per sé è idoneo a determinare un impatto sensibile sulla concorrenza tra gli Stati membri, ha valutato che per gli aiuti di minima entità, destinati frequentemente alle PMI e spesso gestiti da enti locali o territoriali, qualora non superino una determinata soglia, non rientrino nel novero degli aiuti ex art. 107 TFUE, e che pertanto siano sottratti all'obbligo di notifica preventiva di cui all'art. 108 dello stesso Trattato.²²⁸

L'esimente di tale aiuti è data dalla entità minima²²⁹, nel rispetto della quale si ritiene che le stesse agevolazioni non possano impattare il libero commercio dell'Unione²³⁰.

Detta soglia è stata negli anni soggetta a numerose modifiche legislative, passando da 50.000 ECU, innalzati a 100.000 nel 1996, fino a 200.000,00 da ripartirsi in tre anni, stabiliti con il Regolamento 1998/2006. Quest'ultimo non si applica ad alcuni settori come la produzione agricola, l'agricoltura e la pesca in funzione delle leggi speciali previste per gli stessi e per il rischio che in essi, per importi inferiori a quelli predeterminati, possano ricorrere le condizioni previste dall'art. 107 n. 1 TFUE.

Di recente la Commissione europea ha approvato una nuova normativa per gli aiuti alle imprese, nell'ambito dell' *European Economic Recovery Plan*²³¹, con cui ha

²²⁷ Si tratta di un sistema di calcolo che tiene conto degli eventuali scostamenti temporali tra la realizzazione degli investimenti e l'erogazione delle agevolazioni e dell'imposizione fiscale gravante sulle agevolazioni erogate. ESN: La sommatoria di tutti gli incentivi al netto dell'incidenza fiscale attualizzati, rapportati agli investimenti effettivi anch'essi attualizzati. L'ESN rappresenta quindi l'ammontare netto del contributo concesso espresso in percentuale del valore dell'investimento. ESL: La sommatoria di tutti gli incentivi al lordo dell'incidenza fiscale attualizzati, rapportati agli investimenti effettuati anch'essi attualizzati. L'ESL rappresenta quindi l'ammontare lordo del contributo concesso espresso in percentuale del valore dell'investimento. L'ammontare del contributo, in questo caso, è lordo in quanto non tiene conto dell'imposizione fiscale cui sarà assoggettato il contributo stesso.

²²⁸ Cfr. C. Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, cit. p. 196.

²²⁹ Di recente sul punto è intervenuta la Corte di Cassazione, sez. tributaria, con sent. N. 11228 del 20.05.2011, con la quale ha chiarito che il regime “*de minimis*”, comporta che in materia di aiuti di Stato se si rispetta una certa soglia, l'agevolazione non sia lesiva della concorrenza, poiché la portata di tale misura data dall'esigua somma non comporta alterazioni. Di contro, qualora questa soglia viene superata, riacquista vigore il divieto che involge non solo la parte che eccede, ma l'intera somma. In tal senso v. CdG, sent. 20.03.1997, causa C- 24/95, *Alcan*, pp.34-35.

²³⁰ G. M. Roberti, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997.

²³¹ V. Comunicazione (2008) 800 del 26.11.2008.

innalzato il limite del *de minimis* a € 500.000,00, fino al 31.12.2010, come tentativo di arginare la crisi economica globale.

Segnatamente occorre specificare che la coesistenza di differenti forme di aiuti, ha avuto nella applicazione reale conseguenze sgradite aggravate dalla prassi che il massimale di volta in volta varia per tipologie di aiuti e per diverse finalità a cui gli stessi sono destinati²³².

Da ultimo importa sottolineare che la Commissione europea, con la comunicazione del 8 maggio 2012, rubricata “modernizzazione sugli aiuti di Stato dell’U.E.”, abbia prospettato un piano di revisione del regolamento “*de minimis*”, innalzandone il tetto triennale e modificandone il contenuto, sulla base della situazione singola degli Stati membri e nel mercato interno nel suo insieme.²³³ Tale riforma, innegabilmente positiva, presumibilmente sarà attuata solo dal 2014.

6. IL REGIME PROCEDIMENTALE DEGLI AIUTI NUOVI

Fornite tutte le definizioni necessarie per analizzare la procedura di controllo preventivo, risulta di facile comprensione che il fulcro della disciplina è rappresentato dalle disposizioni relative agli aiuti “nuovi”, contenute nel regolamento 659/1999, e nelle disposizioni attuative previste con regolamento n. 794/2004²³⁴.

Attraverso detti documenti viene assicurata una fase di cooperazione tra Stati e Istituzioni europee scaturente dal duplice obbligo in capo agli Stati della notifica di tutte le misure costituenti aiuti, e dal divieto di porre in essere dette misure previa conclusione del procedimento di controllo²³⁵.

Di recente, con il *Codice delle migliori pratiche*²³⁶ emanato dalla Commissione nel 2009, è stata data la possibilità agli Stati di anticipare la fase del confronto con le

²³² Per dovizia di particolari, un imprenditore che aveva esaurito l’aiuto “*de minimis*” erogato a suo favore, restava escluso dalla possibilità di poter fruire di altre misure sociali che implicavano la concessione di un pubblico aiuto.

²³³ COM(2012) 209, p. 19, let. a).

²³⁴ In GU, n. L 140, del 30.04.2004, p. 1.

²³⁵ Cfr. artt 2 e 3 del regolamento 659/1999.

²³⁶ V. Commissione europea, *Codice delle migliori pratiche applicabile nei procedimenti di controllo degli aiuti* (2009/C 136/2004).

istituzioni europee tramite il meccanismo della pre-notifica dell'aiuto, volto a favorire la concessione di aiuti compatibili con il mercato.

Dunque, il primo momento di contatto tra gli Stati membri e la Commissione avviene tramite la pre-notifica della misura progettata. Tale *modus operandi* è strumentale alla completezza della notifica e alla celerità della procedura di controllo in quanto funge da primo filtro valutativo della misura antecedente all'esame preliminare.

Tramite questo intervento gli Stati possono ricevere indicazioni in via informale, che potranno essere utili al fine di modificare i progetti di aiuti, rendendoli perfettamente compatibili ex art. 107, n. 3 TFUE, oppure ritirare suddetti progetti perché completamente incompatibili.

È chiaro che, in tale fase embrionale, le valutazioni rese dalla Commissione non avranno natura vincolante, ma meramente indicativa essendo strumentali ad accelerare la successiva fase di controllo e la decisione.

Tanto premesso si può passare a vagliare le fasi in cui si articola la procedura in oggetto, partendo dall'analisi dell'esame preliminare e dell'indagine formale.

6.1 IL CONTROLLO PREVENTIVO

L'art. 108 TFUE istituisce una procedura di controllo ispirata ai principi di certezza del diritto e della tutela della libera concorrenza del mercato interno; nel rispetto di tali principi, la Commissione è investita del dovere di controllo della compatibilità con l'art. 107 del Trattato di aiuti "nuovi", e del monitoraggio permanente, di cui si tratterà successivamente per gli aiuti "esistenti".²³⁷

La procedura di controllo circa la compatibilità degli aiuti nuovi, consta di due momenti, di cui uno necessario e l'altro eventuale. In questa sede ci limiteremo ad analizzare la prima fase cercando di metterne in evidenza i punti principali.

²³⁷ G. Cottani, *La procedura di controllo*, op. ult. Cit.

Come di recente rilevato anche dalla Giurisprudenza della Corte di giustizia²³⁸, l'art. 4 del regolamento 659/1999, prevede una fase preliminare di analisi delle misure notificate, tesa a verificare che l'aiuto sia *prima facie* compatibile con il mercato comune.

Questa prima fase preliminare del controllo è volta ad esaminare con celerità le misure che obiettivamente non sono in contrasto con le norme del Trattato e per le quali la Commissione non ritiene necessarie ulteriori valutazioni, avendone verificato la manifesta compatibilità²³⁹.

In sostanza tale fase è preordinata ad un primo effettivo dialogo tra lo Stato membro e la Commissione, anche se ad avviso della scrivente il suddetto procedimento non è esente da critiche.

Invero lo stesso è caratterizzato da un assoluta mancanza di contraddittorio e trasparenza, che si palesano con la mancata comunicazione allo Stato dell'avvenuta notifica e dell'esame preliminare in corso, nonché dal mancato invito a terzi di presentare eventuali osservazioni.

In effetti tale fase sembra essere per lo più preordinata alla cosiddetta "negoziazione di aiuti" tra Stato e Commissione che non trapela all'esterno.

A ben vedere l'unica forma di pubblicità, in assenza di quella di avvio del procedimento, è quella che chiude lo stesso con la pubblicazione della decisione²⁴⁰.

Detto ciò, l'esame preliminare e sommario del progetto di aiuto può concludersi, nel rispetto del termine perentorio di due mesi²⁴¹, con una decisione con cui la Commissione può rilevare che: a) una misura non costituisce aiuto ex art. 107, n. 1,

²³⁸ Corte di Giustizia, sent. 27.10.2011, causa C- 47/2010 P, *Autriche c. Scheucher-Fleish e.a.*, p. 41; sentenza 24.05.2011, causa C-83/2009 P, *Commissione c. Kronoply e Kronotex*, p.74.

²³⁹ Il procedimento di indagine formale, di cui si tratterà successivamente, è attuato quando la Commissione si trovi in estrema difficoltà nel valutare la compatibilità di un aiuto. La stessa quindi può ben limitarsi alla fase preliminare quando già ad esito di un esame sommario sia in grado di stabilire con certezza che un aiuto sia compatibile con il mercato comune. Diversamente quando è convinta del contrario, la Commissione previa richiesta di pareri, avvia il procedimento ex art. 108, n. 2, TFUE. V. sentenza 17.07.2008, causa C- 521/06 P, *Athinaiki Techniki AE c. Commissione*.

²⁴⁰ Invero, i concorrenti dell'impresa beneficiaria sono informati degli aiuti solo quando viene pubblicata sulla GU la decisione che pone fine all'esame preliminare e che dispone se procedere o meno con la fase contraddittoria.

²⁴¹ *Leading case* in tale ambito è rappresentato dalla sentenza *Lorenz*, nello specifico "Tale fase preliminare, in considerazione dell'interesse dello Stato membro a che sia definita rapidamente, riveste in linea di principio carattere d'urgenza, ragion per cui deve essere assolta entro il termine imperativo di due mesi a decorrere dalla ricezione della notificazione completa da parte della Commissione", sentenza CdG 11.09.1973, C 120/73.

TFUE; b) la misura adottata costituisce aiuto, è tuttavia compatibile con il mercato comune, dispone di non sollevare obiezioni ex art. 4, n. 3 del Regolamento 659/1999, rifiutando così di avviare il procedimento di indagine formale ex art.108, n. 2, TFUE e ex art. 6 del regolamento n. 659/1999; c) la misura inficia il libero scambio, e avvia il procedimento di cui all'art. 108, n. 2, TFUE.

6.2 CONTROLLO FORMALE

La seconda fase del controllo, definita formale o contenziosa, svolta in contraddittorio con le parti e con gli Stati membri, è caratterizzata da garanzia di pubblicità e di rito rigorose.

La stessa infatti prende avvio con la pubblicazione della decisione in GU con cui si rende nota la situazione agli interessati, invitando gli stessi a fornire osservazioni a tutela dei propri interessi.

Si nota come, al contrario di quanto detto sulla fase antecedente, il procedimento di “indagine formale”, concedendo agli interessati di interloquire, mostra l'esigenza di colmare la mancanza di trasparenza avvertita nella fase iniziale del controllo, raccogliendo tutte le informazioni necessarie per la decisione.²⁴²

Inoltre, le osservazioni ricevute da tutti i soggetti interessati sono rese note allo Stato membro autore delle misure in discussione, e lo stesso potrà di contro rispondervi, nel pieno rispetto del principio del contraddittorio.

Per quanto concerne la durata di questa indagine, dalla lettura dell'art. 7 reg.659/1999, si evince che la stessa è di diciotto mesi.

Tuttavia lo stesso termine può essere oggetto di proroga per accordo tra Commissione e Stato membro interessato; da ciò scaturisce che più che più che perentorio,

²⁴² Tale differenza ha riverberi anche sul contenuto delle motivazioni emanate dalla Commissione: in una decisione emanata a seguito della fase preliminare, la motivazione risulta di gran lunga ridotta rispetto a quella propria della decisione assunta a seguito di un'indagine formale. A tal proposito si veda M. Ebner, *La procedura davanti alla Commissione, in Concorrenza e aiuti di Stato, un osservatorio sulla prassi comunitaria*, (a cura di) A. Santa Maria, Giappichelli, 2006, p. 181 ss.

quest'ultimo abbia natura ordinatoria, e sia inteso come limite all'indagine che la Commissione si propone di rispettare.

Decorso tale termine, lo Stato membro potrà sollecitare la Commissione al fine di emanare la decisione dovrà essere presa nei due mesi successivi alla suindicata.

Si nota che a differenza di quanto previsto per l'indagine preliminare, a fronte della inerzia della Commissione non si avrà la formazione del silenzio-assenso.

A conclusione del procedimento di indagine, gli esiti ex art. 7, potranno essere i seguenti:

a) la verifica che dopo le modifiche apportate dallo Stato, la misura non costituisce aiuto (art. 7, n. 2); b) la verifica che la misura costituisce aiuto di Stato, ma rientra nelle ipotesi di deroga previste dall'art. 107, del Trattato, e in tal caso ne afferma la compatibilità (decisione positiva), art. 7 n. 3; c) la verifica della compatibilità della misura, ma subordinata al rispetto di particolari condizioni (decisione condizionale), art. 7, n. 4; d) la verifica che la misura costituisce aiuti di Stato (decisione negativa) art. 7, n. 5.

Tutte le constatazioni di cui sopra vengono rese note agli interessati tramite comunicazione e notificate agli Stati membri nel rispetto dell'art. 20 del Regolamento.

Interessanti sono le conseguenze scaturenti dalle decisioni della Commissione.

La decisione cd. Condizionale fa sorgere in capo allo Stato membro l'obbligo di osservare le condizioni indicate dalla Commissione il cui mancato rispetto comporta una presunzione di incompatibilità della misura.

Di contro, l'osservanza alle condizioni indicate non comporta un effetto sanante immediato, dal momento che l'esecutivo europeo dovrà sempre valutare se la misura sia compatibile con il mercato comune e qualora continui a riscontrare perplessità, può riaprire l'indagine formale.

Senza ombra di dubbio, la principale conseguenza è quella successiva alla decisione negativa, per effetto della quale lo Stato membro si vede obbligato a non applicare la misura agevolativa nazionale incompatibile con la normativa comunitaria, o a

disapplicarla nel caso in cui alla stessa sia già stata data attuazione, incappando in un ordine di recupero o di ingiunzione per il ripristino dello *status quo ante*.

Inoltre per le decisioni in discorso, eccetto quelle in senso negativo, è ammessa la possibilità di revoca, sull'assunto che la loro emanazione sia stata dettata da informazioni inestatte durante il procedimento. La revoca del procedimento è preceduta dall'apertura di una nuova indagine formale, durante la quale può emanarsi un'ingiunzione di sospensione, ma non il recupero dell'aiuto.²⁴³

7. IL CONTROLLO PERMANENTE SUGLI AIUTI ESISTENTI

Chiarito precedentemente cosa si intende per “aiuti esistenti”²⁴⁴, va detto che anche in relazione a detta categoria la Commissione procede ex art. 108, n. 1 TFUE, ad un controllo permanente²⁴⁵, con cui verifica compatibilità dei suddetti aiuti rispetto al graduale sviluppo del mercato interno. Elemento centrale caratterizzante tale controllo è quello della “cooperazione”²⁴⁶ cui l'art. 17 del regolamento si riferisce per delineare i tratti della collaborazione tra Stato membro e Commissione diretta alla valutazione della misura. Nello specifico, le informazioni rese dallo Stato membro interessato da un regime di aiuti sono volte a consentire alla stessa di verificare la compatibilità della misura con il mercato interno.

Per avere una visione completa della facoltà di controllo della Commissione, bisogna distinguere tra: *controllo permanente, successivo e multilaterale*.

Il carattere della permanenza è dato dalla funzione di monitoraggio perenne operata dalla Commissione che può comportare un riesame dei regimi di aiuti già posti in atto e positivamente valutati rispetto alla compatibilità di cui all'art. 107 TFUE.

²⁴³ Cfr. F. Bestagno, *Il controllo comunitario sugli aiuti di Stato nel recente regolamento di procedura*, cit. p.349.

²⁴⁴ Giova ribadire che si definiscono aiuti “*esistenti*”, tutti quei regimi di sostegno alle imprese, che possono assumere anche la forma di agevolazioni fiscali, disciplinati dai singoli ordinamenti europei, antecedentemente alla stipulazione del Trattato o all'adesione del singolo Stato alla comunità europea. In tal senso cfr. T. Ballarino, L.Bellodi, *Gli aiuti di stato nel diritto comunitario*, cit., p. 79.

²⁴⁵ C. Quigley-A. Collins, *EC State aid law and policy*, cit. p. 280

²⁴⁶ Cfr. A. Fantozzi, *Problemi di adeguamento all'ordinamento fiscale nazionale*, 2254 ss.

Tale facoltà trova ragion d'essere nei presupposti menzionati all'art. 108, n. 1 TFUE, ossia “*il graduale sviluppo*” o “*il funzionamento del mercato comune*”; poiché la variabilità di tali elementi rispetto all'epoca in cui l'aiuto è stato positivamente valutato, può richiedere un adattamento dei regimi già attuati.

Ovviamente la Commissione è tenuta a motivare la decisione di riesame che involge le leggi e gli atti normativi pacificamente concessi da un giudicato anteriore, e di contro, nel rispetto del diritto di difesa, lo Stato potrà impugnare le decisioni di riesame della Corte, qualora non sufficientemente motivate.²⁴⁷

Qualora la Commissione concluda l'esame ritenendo che la misura sia ormai incompatibile, la stessa informa lo Stato consentendo a quest'ultimo, in questa fase preliminare e nel termine di un mese che può essere di comune accordo prorogato²⁴⁸, di presentare osservazioni al fine di addivenire ad una decisione positiva.

Invero sulla scorta delle osservazioni e notizie raccolte in questa fase informale, nel caso in cui l'Organo ritenga che la misura non sia più compatibile, ai sensi dell'art. 18 del Regolamento, emette una raccomandazione²⁴⁹ per lo Stato membro, proponendogli soluzioni diverse a seconda delle ipotesi, che possono consistere in: *a) modificazioni sostanziali del regime di aiuti; b) introduzione di obblighi procedurali; c) abolizione del regime di aiuti.*²⁵⁰

Nell'ipotesi in cui un aiuto oggetto di esame è già stato erogato, la Commissione può richiederne la restituzione al fine di eliminare o restringere gli effetti sulla concorrenza.

Il controllo è inoltre *multilaterale* poiché svolto congiuntamente dalla Commissione e gli Stati membri a tutela dei propri interessi.

²⁴⁷ In merito occorre osservare che i perfetta rispondenza all'art. 1 lett. b del regolamento, oggetto del sindacato della Commissione possono essere sia interi regimi di aiuti, sia i singoli provvedimenti in applicazione del regime approvato.

²⁴⁸ Art. 17 regolamento 659/1999.

²⁴⁹ È pacificamente acclarato che le raccomandazioni non hanno effetto vincolante, pur tuttavia nel caso in cui lo Stato non si attenga alle previsioni della Commissione, si apre una fase contraddittoria in cui è data facoltà di partecipare non solo allo Stato interessato, ma anche a tutti coloro che sono interessati al mantenimento o all'eliminazione dell'aiuto.

²⁵⁰ Così dispone testualmente l'art. 18, regolamento 659/1999. Va chiarito che gli effetti della decisione di incompatibilità, ex art. 108, nn. 1 e 2, contrariamente all'ipotesi riconducibile all'art. 108, n. 3, si produrranno *ex nunc* poiché si è in presenza di un provvedimento revocatorio su un pregresso atto autorizzatorio e quindi non può che disporre *pro futuro*.

Nel caso in cui le autorità nazionali decidono di adeguarsi alle indicazioni della Commissione, comunicano tale decisione alla stessa che attenderà l'adozione delle misure necessarie richieste. In senso opposto, invece, possono addurre dei propri argomenti, affinché quest'ultima valuti se confermare le indicazioni suggerite.

In questo contesto se l'Organo esecutivo europeo si mostra irremovibile, lo Stato membro è tenuto ad uniformarsi alle misure richieste, pena l'avvio dell'indagine formale.²⁵¹

Da ultimo, in relazione al momento in cui è effettuato, il controllo sugli aiuti esistenti è *successivo* poiché ha ad oggetto tutti gli atti già produttivi di effetti, e a questa peculiarità è collegata la mancata sospensione degli stessi nelle more del procedimento formale di esame.

251 Dispone l'art. 19, rubricato "*Conseguenze giuridiche di una proposta di opportune misure*":

1. 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. 2. Se lo Stato membro interessato rifiuta di attuare le misure proposte e la Commissione, dopo aver considerato gli argomenti dello Stato membro, continua a ritenere necessaria tale attuazione, la Commissione avvia il procedimento di cui all'articolo 4, paragrafo 4. Si applicano in tal caso, con gli opportuni adattamenti, gli articoli 6, 7 e 9.

CAPITOLO II

IL RECUPERO DEGLI AIUTI FISCALI ILLEGALI ED INCOMPATIBILI

SOMMARIO: **1.** L'ordine di recupero: contenuto ed effetti giuridici; **2.** Limiti all'autonomia procedurale degli Stati in sede di recupero: i principi di equivalenza e di effettività; **2.1** La clausola di *Deggendorf*; **2.2** La tutela del legittimo affidamento del contribuente nella ripetizione degli aiuti illegali; **3.** L'impossibilità assoluta di eseguire la decisione di recupero; **4.** Il controllo giurisdizionale europeo; **4.1** Il ricorso in annullamento; **4.2** Il ricorso per carenza; **4.3** Il ricorso per inadempimento; **4.4** La procedura d'infrazione; **5.** Il recupero sulla base delle norme tributarie nazionali: l'esperienza italiana anche alla luce della Legge 24 dicembre 2012, n. 234.

1. L'ORDINE DI RECUPERO: CONTENUTO ED EFFETTI GIURIDICI

Una decisione negativa emessa dalla Commissione a seguito del procedimento di controllo *ex art.* 108 TFUE, può contenere *l'ordine di recupero*²⁵² dell'aiuto che sia stato erogato in dispregio dell'obbligo di *notifica* o di *standstill*.

Tale ordine è dunque un comando di *facere* rivolto allo Stato, che ha ad oggetto le somme da quest'ultimo illegittimamente corrisposte a favore di alcune imprese o produzioni e ha lo scopo di eliminare la distorsione della concorrenza causata dall'aiuto illegittimo; non avviene per atto spontaneo, né è contemplato nei Trattati²⁵³, la cui stesura, sin dall'originale formulazione all'art. 93, par. 3 del Trattato CE, si limita a prevedere che l'Esecutivo europeo disponga, ove necessario, la soppressione o la modifica degli aiuti illegittimi, attribuendo al Consiglio la facoltà di stabilire le

²⁵² Si veda: M. R. Viviano, *L'ordine di recupero*, in L. Salvini, (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit. p. 299; C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in L. Salvini, op., ult., cit. p. 351; C. Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, cit. p. 273; M. Aulenta, *Il recupero degli aiuti di stato*, Bari, 2007, p. 26; E. Gambaro- A. Papi Rossi, *Il recupero degli aiuti illegali e incompatibili*, in A. Santa Maria, *Concorrenza e aiuti di stato*, cit. p. 201; C. Pinotti, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, cit. p. 214; In merito al sistema attuativo anteriore al regolamento 659/1999, v. T. Ballarino- L. Bellodi, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit. p. 124.

²⁵³ Invero la dichiarazione di incompatibilità della Commissione, prevista dai Trattati, si limita a impedire l'erogazione di vantaggi ulteriori, ma non indica una soluzione procedimentale incisiva.

condizioni per l'attuazione del procedimento di controllo operato dalla Commissione²⁵⁴.

In assenza di adeguati riferimenti nelle fonti di rango primario, i connotati attualmente riferibili a detto ordine discendono, essenzialmente, dall'elaborazione giurisprudenziale comunitaria, *summa* di una serie di pronunce della Corte di Giustizia, raccolte nella prassi della Commissione e assunte poi a norma con il regolamento del Consiglio n. 659/1999, all'art. 14.

In quest'ottica, giova, anzitutto, precisare come la Corte di giustizia, in causa C-70/1972, *Commissione c. Repubblica federale di Germania*²⁵⁵, abbia attribuito alla Commissione la facoltà di ordinare il recupero dell'aiuto illegale, collegando tale potere al cd. "effetto utile"²⁵⁶.

Fu, invero, proprio questa pronuncia ad affermare, per la prima volta, come da una decisione negativa della Commissione possa discendere l'ordine di recuperare un aiuto indebitamente percepito, al fine di ripristinare le condizioni concorrenziali violate.

La Commissione, tuttavia, non si avvalse subito di tale orientamento. È, infatti, solo con la lettera rivolta agli Stati membri, del 31 Luglio 1980²⁵⁷, che tale Organo, in ragione dell'esigenza di contrastare le numerose infrazioni commesse dagli stessi, ha ribadito la necessità di servirsi di suddetto strumento " *per assicurare il rispetto da parte degli Stati membri degli obblighi che ad essa incombono a norma dell'art. 93, par. 3* "²⁵⁸.

²⁵⁴ In realtà un primo tentativo di codificare gli aspetti procedurali in materia di aiuti fu fatto dal Consiglio nel 1966. In seguito fu la Commissione a palesare una chiara opposizione alle proposte provenienti dagli Stati di disciplinare la materia, poiché riteneva che la previsione di un regolamento avrebbe trasferito la responsabilità del controllo sugli aiuti in capo al Consiglio. In argomento v. G. Pinna, in S. Baratti, (a cura di), *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Milano, 1998, p. 55.

²⁵⁵ La sentenza 12.07.1973, causa C- 70/1972, *Commissione c. Repubblica federale di Germania*, relativa alle sovvenzioni per le regioni minerarie, rappresenta un punto di svolta in merito all'ordine di recupero. Il caso di specie riguardava la condotta illecita tenuta dalla Germania, la quale non aveva rispettato la decisione della Commissione del 17.02.1971, con cui le si offriva la possibilità di concedere durante un periodo limitato, aiuti sotto forma di sgravi fiscali destinati al risanamento di alcune zone della Germania colpite dalla crisi del carbone. È stata con questa decisione che per la prima ad una decisione negativa è seguito l'ordine di recupero, collegando questa eventualità *all'effetto utile* di ripristinare le condizioni antecedenti.

²⁵⁶ La Corte precisa che: " *per avere un effetto utile, l'abolizione o la modifica(dell'aiuto dichiarato incompatibile), può implicare l'obbligo di chiedere il rimborso di aiuti concessi in spregio al Trattato*", sent. 12.07.1973, cit. p. 13.

²⁵⁷ Pubblicata in GUCE C- 252 del 30.09.1980.

²⁵⁸ Ora art. 108, p. 3 del TFUE.

Lo stesso obiettivo è stato, poi, precisato nella lettera rubricata “*Aiuti versati illegalmente*”²⁵⁹ del 1983, con cui l’Esecutivo europeo ha intimato gli Stati di cui sopra a non dare esecuzione agli aiuti non approvati preventivamente, per non doverne richiedere, successivamente, la restituzione; e nella lettera del 1991²⁶⁰, con cui quest’ultimo ha codificato la procedura designata dalla sentenza della Corte di Giustizia del 14 febbraio 1990²⁶¹.

In tale comunicazione la Commissione informava gli Stati membri che la decisione definitiva con cui si dichiarava l’incompatibilità di un aiuto con il mercato comune comportava il recupero delle somme versate illegalmente “*secondo le disposizioni di legge nazionali, comprese quelle riguardanti gli interessi di mora sui crediti dello Stato, interessi che di norma dovranno cominciare a decorrere dalla data della loro concessione*”²⁶², ammettendo inoltre il diritto di adire direttamente la Corte di Giustizia CE, ai sensi dell’art. 93, par. 3, comma 2, nelle ipotesi in cui lo Stato membro non si fosse conformato alle decisioni provvisorie o definitive dell’Esecutivo europeo²⁶³.

Ebbene, detta prassi dell’Esecutivo europeo è stata recepita nel capo III del regolamento 659/1999, cui ha fatto seguito il regolamento attuativo n. 794/2004, con cui il Consiglio ha codificato la procedura in materia di aiuti di Stato, regolando le modalità per ripristinare lo *status* antecedente alla concessione di aiuti dichiarati incompatibili dalla Commissione.

²⁵⁹ In GUCE C- 318 del 24.11.1983.

²⁶⁰ Lettera SG(91), D/4577, rubricata:” *modalità di modifica degli aiuti e procedure relative agli aiuti concessi in violazione delle disposizione dell’art. 93, par. 3 del Trattato CE*”.

²⁶¹ Sentenza della Corte di giustizia del 14.02.1990, causa C- 301/1987, *Boussac Saint Freres* cui è seguita quella del 21.03.1990, C-142/87, *Tubemuse* . Il caso di specie riguardava misure finanziarie concesse dalla Repubblica Francese al fabbricante di prodotti tessili, di abbigliamento e di carta, *Boussac Saint Freres* , sotto forma di prestiti agevolati e riduzioni di oneri sociali in forza del regime di aiuti a sostegno dell’industria tessile e dell’abbigliamento. Al punto 22 della suindicata sentenza si legge:”*nel caso in cui lo Stato membro ometta di fornire le informazioni richieste, nonostante l’ingiunzione della Commissione, quest’ultima ha il potere di porre fine al procedimento e di emanare la decisione che dichiara la compatibilità o la incompatibilità dell’aiuto col mercato comune in base agli elementi di cui dispone*” e ancora, “*può esigere il recupero dell’importo dell’aiuto già versato*”.

²⁶² Si noti che già nella lettera suindicata si riscontra una procedura analoga a quella attualmente in vigore, con l’assunto che a seguito della decisione provvisoria si ingiungeva lo Stato di sospendere l’attuazione del regime di aiuti, predisponendo il recupero solo al termine della decisione definitiva.

²⁶³ Cfr. C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in L. Salvini, op. ult. Cit., p. 356.

Nonostante tali atti abbiano posto dei limiti all'operato degli Stati in materia di aiuti, tuttavia molte problematiche sono rimaste insolte; si spiega così la previsione nell'*Action plan* del 2005²⁶⁴, di un più stringente controllo sugli aiuti illegalmente concessi e lesivi della concorrenza nel mercato interno, volto alla realizzazione della graduale riduzione degli stessi, a fronte di un utilizzo delle risorse statali per obiettivi comuni, di natura generale.

Pur avendo, suddetto regolamento intimato agli Stati di recuperare ogni aiuto dichiarato incompatibile, si nota, nondimeno, un mancato rispetto del termine indicato al fine del recupero, addotto alla eccessiva durata dei procedimenti posti in essere dalle autorità nazionali per recuperare dette somme.²⁶⁵

Per porre fine a tale evenienza, nel 2007, la Commissione ha, quindi emanato una Comunicazione, rubricata "*Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali ed incompatibili*"²⁶⁶, che si pone come obiettivo quello di rendere edotti gli Stati membri sulla politica europea in tema di esecuzione delle decisioni di recupero, indicando anche le azioni che i governi dei singoli Stati dovrebbero adottare per conformarsi alle regole sancite dalla giurisprudenza della Corte²⁶⁷.

²⁶⁴ Il Piano di azione sugli aiuti di Stato è un documento di consultazione, adottato nel 2005, che indica come debba essere attuata la riforma delle regole degli aiuti di Stato, supportando la Strategia di Lisbona e migliorando la governance e la trasparenza.

Agli esordi nel 2005 il Piano si prefiggeva in particolare i seguenti obiettivi:

- meno aiuti e più mirati;
- un approccio economico raffinato (balancing test);
- procedure più efficienti a migliore applicazione, prevedibilità e trasparenza;
- responsabilità condivisa tra Commissione Europea e Stati Membri.

²⁶⁵ La motivazione di questo mancato rispetto del termine, è forse da ricondurre alla mancata previsione di sistemi sanzionatori a carico degli Stati. Difatti obiettivo della prospettata riforma sugli aiuti è quello di garantire esecuzioni immediate ed effettive attraverso una maggiore responsabilizzazione dei singoli Stati. In proposito, R. Miceli, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, in *Riv. dir. trib.* n. 2/2008, p. 567; C. Glendi, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, n. 21/2008, p. 1670.

²⁶⁶ Comunicazione della commissione (2007/C 272/05) Si legge al punto 6: "*La presente comunicazione si prefigge di spiegare la politica della Commissione in materia di esecuzione delle decisioni di recupero. Essa esamina le conseguenze che i tribunali nazionali possono trarre dal mancato rispetto dell'obbligo di notifica e della clausola sospensiva di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato CE. La Commissione ritiene necessario chiarire le misure che intende adottare per facilitare l'esecuzione delle decisioni di recupero e indicare azioni che gli Stati membri potrebbero adottare per conformarsi pienamente alle regole e ai principi enunciati dal diritto europeo e, in particolare, dalla giurisprudenza delle Corti comunitarie. A tal fine, la comunicazione innanzitutto ribadisce la finalità del recupero e i principi fondamentali su cui si basa l'esecuzione delle decisioni di recupero. In secondo luogo, presenta le implicazioni pratiche di questi principi fondamentali per ciascun soggetto interessato dal processo di recupero*".

²⁶⁷ La Corte di Giustizia ha ripetutamente sottolineato la necessità che le misure scelte per l'esecuzione della decisione di recupero assicurino l'esecuzione effettiva ed immediata delle decisioni suindicate. In tal senso, *ex plurimis*, sentenza

Date queste brevi premesse di ordine logico e ricostruito in termini cronologici l'iter normativo di riferimento, giova ricordare che com'è noto l'art. 14²⁶⁸ del Regolamento 659/1999, dispone che a seguito di una decisione negativa emessa dalla Commissione, lo Stato è obbligato²⁶⁹ ad adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario, secondo le modalità previste dal diritto nazionale senza potersi sottrarre a tale obbligo, adducendo prassi o altri elementi riconducibili al proprio ordinamento, salvo il caso di impossibilità assoluta²⁷⁰.

L'ordine di restituzione dovrà, pertanto, essere imposto nel caso di decisioni negative scaturite a seguito di aiuti concessi illegalmente, a cui devono aggiungersi-come si rileva dalla lettera della norma (per il richiamo all'art. 16)- anche gli aiuti attuati in modo abusivo²⁷¹. Tanto premesso, a decorrere dal 16 aprile 1999, è obbligatorio procedere al recupero a seguito di una decisione negativa della Commissione da cui si

20.05.2010, causa C-210/2009, *Scott e Kimberly Clark*; sentenza 5.10.2006, causa C- 232/2005, *Commissione c. Francia*; sentenza 26.06.2003, causa C-404/2000, *Commissione c. Spagna*; sentenza 12 .12.2002, causa C- 209/2000, *Commissione c. Germania*.

268 L'art. 14 del regolamento 659/1999, rubricato "Recupero degli aiuti" dispone testualmente: «1. Nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario (in seguito denominata «decisione di recupero»). La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ci sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario. 2. All'aiuto da recuperare ai sensi di una decisione di recupero si aggiungono gli interessi calcolati in base a un tasso adeguato stabilito dalla Commissione. Gli interessi decorrono dalla data in cui l'aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario, fino alla data di recupero. 3. Fatta salva un'eventuale ordinanza della Corte di giustizia delle Comunità europee emanata ai sensi dell'articolo 185 del trattato, 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. A tal fine e in caso di procedimento dinanzi ai tribunali nazionali, gli Stati membri interessati adottano tutte le misure necessarie disponibili nei rispettivi ordinamenti giuridici, comprese le misure provvisorie, fatto salvo il diritto comunitario».

²⁶⁹ La più autorevole dottrina ha sostenuto l'effetto diretto della decisione della Commissione (v. G. Tesaurò, *Diritto comunitario*, 2008, p. 173), ma non manca chi nega l'applicazione diretta dell'ordine di recupero sull'assunto che l'ordine non è un precetto incondizionato (cfr. G. Pizzonia, *Aiuti di Stato mediante benefici fiscali ed efficacia dell'ordinamento interno*, in *Riv. dir. fin.*, 2005, p. 397). A riguardo si deve precisare che la decisione della Commissione è obbligatoria difatti manca la discrezionalità dello Stato. In effetti lo stesso può scegliere il tipo di procedura per effettuare il recupero ma non può scegliere se conformarsi o meno alla decisione della Commissione. Si noti poi che la Commissione non è tenuta ad esporre i motivi che giustificano l'ordine di recupero. In tal senso v. Corte di Giustizia, sentenza 17.06.1999, causa C-75/1997, *Belgio c. Commissione*, in Racc. I 3671, p. 82; 7.03.2002, *Italia c. Commissione* cit. p. 106.

²⁷⁰ Lo Stato non può giustificare il proprio inadempimento sulla base di disposizioni o situazioni interne. Difatti qualora lo Stato dovesse incontrare difficoltà nell'attuazione della procedura di recupero è tenuto ad informare la Commissione, e sulla scorta del dovere di collaborazione sancito ex art. 10 TCE, si adopererà per ricercare con essa le eventuali rimedi. Per quanto riguarda poi la nozione di impossibilità assoluta, cfr. sentenze 29.01.1998, causa C-208/1995, in Racc., I 259, p. 16; 27.06.2000, causa C- 404/1997, in Racc. I-4897, p. 52; 3.07.2001, causa C-378/1998, in Racc. I-5107; 7.03.2002, causa C-31071999, in Racc. I-2289, p. 105.

²⁷¹ Interessante sul punto è l'analisi effettuata da C. Pinotti, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, per il quale "la norma discostandosi dai principi espressi dalla Corte di Giustizia, vieta dunque che possa essere disposto il recupero di aiuti formalmente illegittimi, perché non notificati (cd. aiuti illegali), in caso di decisioni che non siano negative, attribuendo quindi un effetto di "sanatoria" alle decisioni positive (aiuto compatibile con il mercato comune) e alle decisioni condizionali (decisione positiva subordinata a condizione), cit. p. 184.

ricava l'incompatibilità dell'aiuto con il sistema degli scambi intracomunitari, al fine di ripristinare la situazione concorrenziale lesa²⁷².

In tal senso, l'obbligo di recupero²⁷³ è l'attuazione concreta della norma comunitaria che vieta l'erogazione di aiuti illegali e che promana dall'esito negativo del procedimento di verifica per aiuti erogati: senza la loro notifica; prima che la Commissione abbia adottato una decisione; senza il rispetto delle condizioni per cui erano stati autorizzati²⁷⁴.

Sull'efficacia delle decisioni negative che statuiscono il recupero degli aiuti fiscali illegali ed incompatibili si è pronunciata anche la Corte di Giustizia²⁷⁵, secondo la quale, lo Stato membro interessato è obbligato²⁷⁶ ad eseguire la decisione di restituzione, adottando tutti i provvedimenti ordinamentali necessari.

Dunque le decisioni della Commissione che dispongono il recupero richiedono specifici provvedimenti nazionali attuativi, le cui modalità di applicazione sono disposte *ex art.* 14 regolamento 659/1999.

²⁷² Cfr. sentenze Corte di Giustizia, 11.07.1996, causa C-301/97, *SFEI*; 8.05.2003, cause riunite C-328/99, C-399/00, *Repubblica Italiana e SIM 2 Multimedia Spa c. Commissione delle Comunità europee*, in <http://curia.europa.eu>, p. 65; 29.04.2004, causa C-277/00, *Repubblica federale della Germania c. Commissione* in <http://curia.europa.eu>.

²⁷³ È il caso di precisare che non sono soggetti all'obbligo di restituzione gli aiuti "esistenti" *ex art.* 1 lett. b del regolamento 659/1999, in virtù del fatto che, il sistema procedurale previsto da tale regolamento, prevede che uno Stato membro realizzi una violazione solo nel caso in cui continui a erogare tali aiuti dopo la dichiarazione di incompatibilità della Commissione che ha efficacia *ex nunc*. In questo senso, l'eventuale recupero riguarderà solo le somme corrisposte dopo la notifica della decisione negativa della Commissione. V. Tribunale di I grado, 4.04.2001, causa T-288/97, *Regione autonoma Friuli Venezia Giulia c. Commissione*.

²⁷⁴ Giova precisare che sono soggetti al recupero sia gli aiuti illegali *ex art.* 1 lett. f del regolamento 659/1999, sia gli aiuti legittimamente concessi, adoperati in maniera differente rispetto alle condizioni per cui erano autorizzati, condizione che li rende assimilabili ai contributi dichiarati illegittimi dalla Commissione.

²⁷⁵ Corte di Giustizia, sentenza 11.07.1984, causa C-130/1983.

²⁷⁶ Alla stessa stregua, secondo la Corte di Cassazione, sentenza 10.12.2002, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.* n., 2/2004, p. 3, approfondita in nota di G. Bizioli, *Prevalenza e diretta efficacia delle decisioni in tema di aiuti di Stato nell'ordinamento tributario interno tra questioni nuove (art. 117, comma 1, Cost.) e questioni teoriche ancora irrisolte (la rilevanza della riserva in materia di prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 Cost.)*, la decisione dell'esecutivo europeo, pur concretizzandosi in un atto di natura amministrativa, oggetto di sindacato giurisdizionale di legittimità e di rinvio alla Corte di Giustizia, *ex art.* 267, p. 1, lett. b, TFUE, è allo stesso modo idoneo a spiegare effetti diretti nell'ordinamento interno. Tale risultato poggia sulla considerazione che la stessa produce effetti obbligatori per i destinatari designati-art. 288, n. 4, TFUE- a seguito della sua notifica-art. 297, n. 3, TFUE, e sulla considerazione che i ricorsi di cui è oggetto innanzi alla Corte di Giustizia, non hanno effetto sospensivo (art. 278, n. 1, TFUE). Il ragionamento seguito dalla Corte di Cassazione muove dai concetti elaborati nel corso degli anni dalla Corte di Giustizia e dalla Corte Costituzionale. Quest'ultima arriva a sostenere che per valutare l'idoneità di una decisione della commissione a dispiegare effetti diretti nell'ordinamento nazionale, il giudice debba tener conto dei criteri elaborati dalla giurisprudenza europea, secondo la quale l'efficacia diretta della fonte sovranazionale è subordinata alla circostanza che la stessa contenga un obbligo giuridico, chiaro, preciso ed incondizionato. Ebbene le decisioni adottate da tale organo, in materia di aiuti di Stato, posto che siano prive del requisito di generalità ed astrattezza, rappresentano una fonte di produzione del diritto dell'Unione, obbligando gli Stati alla loro attuazione. Tali decisioni vincolano i giudici nazionali che non potranno applicare la norma interna incompatibile con quella europea, sull'assunto della supremazia del diritto dell'unione su quello interno. Cfr. C. Fontana, *Aiuti di stato di natura fiscale*, p. 281 ss.

Dal tenore letterale della norma si evince, inoltre, che il recupero deve avvenire: a) *senza indugio*; b) *secondo le procedure previste dallo Stato membro interessato*; c) *a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione*.

Esaminando il dettato normativo e nello specifico in riferimento al termine “*senza indugio*”, si può notare come il regolamento obblighi lo Stato membro ad agire con sollecitudine, ma non imponga un termine preciso.

Inizialmente le decisioni di recupero fissavano un termine di due mesi come momento finale per l'esecuzione della stessa decisione.²⁷⁷

Ma con la Comunicazione²⁷⁸ 2007/C-272/05 già precedentemente citata, la Commissione riconoscendo la brevità del termine bimestrale, ha fissato come termine ultimo per l'esecuzione dell'obbligo di recupero, il termine di quattro mesi che comincia a decorrere dall'entrata in vigore della decisione.

Pertanto tale termine è ripartito in due momenti: i primi due mesi in cui lo Stato informa la Commissione dei provvedimenti previsti o adottati; il secondo di quattro mesi, decorrenti dalla entrata in vigore della decisione, entro cui deve essere eseguito il recupero.²⁷⁹ Nel caso in cui lo Stato incontri delle difficoltà nell'attuazione della decisione nel rispetto dei termini suindicati, deve comunicare alla Commissione gli eventuali impedimenti, a sua volta la stessa potrà, nel rispetto della leale collaborazione²⁸⁰, concedere una proroga.

Inoltre lo Stato membro è esentato dall'obbligo di recupero, solo nel caso in cui versi nell'impossibilità assoluta²⁸¹ di dar seguito alla decisione della Commissione.

²⁷⁷ Cfr. Corte di giustizia, sentenza 1.06.2006, Causa C- 207/05, *Commissione c. Italia*, in Racc., 2006 I, 70, p. 31.36; sentenza 05.10.2006, causa C- 232/05, *Commissione c. Francia*, in www.curia.europa.eu.

²⁷⁸ Si deve chiarire che seppur la Comunicazione sia un atto privo di valenza normativa, tuttavia esprime in pieno la politica della Commissione e il suo *modus operandi* in materia di esecuzione della decisioni, in tal senso L. Del Federico, *Recupero degli aiuti di Stato fiscali, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività*, in *Giust. Trib.*, 2008, p. 199 ss

²⁷⁹ V. punto 43 Comunicazione Commissione 2007/C272/05.

²⁸⁰ Più volte la Corte di Giustizia, ha menzionato il principio di leale collaborazione, valido strumento per consentire il superamento delle difficoltà applicative delle norme del Trattato. Cfr. sentenza Corte di Giustizia, 3.07.2001, causa C- 378/98, *Commissione c. Belgio*, in Racc., 2001, I-05107.

²⁸¹ L'impossibilità assoluta di dare esecuzione ad una decisione della Commissione non la rende per questo invalida Cfr. sentenza Corte di giustizia, 27.06.2000, causa, C- 404/97, *Commissione c. Repubblica Portoghese*, in Racc., 2000, I- 04897, p. 34; sentenza 3.07.2001, causa C- 378/98; 12.12.2002, causa C- 209/00, *Commissione c. Repubblica federale di Germania*, in www.curia.europa.eu p. 70. Secondo la giurisprudenza comunitaria il mancato recupero delle somme

Il recupero deve inoltre avvenire secondo le “ *procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato*”, la decisione della Commissione obbliga lo Stato nel risultato da raggiungere e non nei mezzi.²⁸²

In tal caso, si può parlare di un’ autonomia procedurale degli Stati membri, difatti si fa rinvio alla norme interne dello Stato poiché né il regolamento, né le altre fonti del diritto comunitario, disciplinano le modalità procedurali del recupero.²⁸³

Analizzando la condizione *sub c)*, *il recupero deve avvenire a condizione che consenta l’ esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione*, vengono in rilievo i principi della effettività ed immediatezza. Ciò comporta che le autorità nazionali nell’ esecuzione dell’ attività di recupero saranno soggette a detto limite, non potendo utilizzare norme interne che rendono impossibile l’ esecuzione dell’ obbligo di recupero.²⁸⁴

Un’ ultima precisazione merita di essere fatta relativamente all’ imposto oggetto di recupero. In merito, deve, invero, chiarirsi che non esiste alcuna norma o orientamento giurisprudenziale che statuisca che l’ Istituzione europea debba indicare nell’ ordine di recupero l’ importo da restituire. Ne deriva che l’ obbligo sia posto a carico dello Stato erogatore, nel rispetto del suindicato dovere di collaborazione leale, che impone sia alla Commissione, sia agli Stati membri, l’ applicazione delle norme del Trattato sulla disciplina degli aiuti di Stato²⁸⁵.

La stessa Commissione nella Comunicazione 2007/C272/2005²⁸⁶, ha precisato che “*è sufficiente che la decisione della Commissione contenga elementi che permettano al*

erogate sotto forma di aiuti illegali, può trovare giustificazione in presenza di circostanze impreviste ed imprevedibili che di fatto non consentono allo Stato di procedere al recupero. A tal proposito, nel momento in cui lo Stato incontra tali difficoltà è tenuto a comunicarle alla Commissione, che valuterà proposte modificative per consentire il recupero. La condizione di impossibilità assoluta, non potrà essere soddisfatta nel caso in cui lo Stato non abbia proposto soluzioni alternative alla Commissione.

²⁸² Analogamente, M. Orlandi, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1995, 544.

²⁸³ Si noti F. Gallo, *L’ inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull’ ordinamento fiscale interno*, cit. p. 2288, “ *in ambito fiscale non è peraltro necessaria una norma ad hoc, risultando adeguate le disposizioni vigenti in materia di accertamento, proprio in quanto la logica sottesa al recupero è quella di realizzare un’ effettiva restituito in integrum*”. Contrariamente a chi ritiene che si necessario procedere in base alle procedure fiscali ordinarie di accertamento e riscossione nel diritto interno, altrettanto autorevole dottrina-cfr. P. Boria, *Il sistema fiscale: conflitto tra valori comunitari e valori costituzionali*, in *Fiscalia*, 2/2002, p.140- sostiene che il recupero possa avvenire secondo discipline differenti, da stabilire in base ai singoli casi concreti.

²⁸⁴ F. Gallo, op. ult., cit. p. 2289.

²⁸⁵ Cfr. Tribunale di I grado, sentenza 27.01.1998, causa T-67/94, *Landbroke Racing Ltd c, Commissione*, p. 187.

²⁸⁶ Pubblicata in Gazzetta ufficiale Unione europea, del 15.11.2007.

*destinatario della decisione stessa di determinare senza difficoltà eccessive, tale importo*²⁸⁷.

Spetta sempre alle autorità nazionali il calcolo dell'incidenza dell'imposta sull'entità delle somme erogate all'impresa beneficiaria; nel rispetto del principio di proporzionalità, oggetto del recupero sarà la somma percepita da quest'ultima al netto delle imposizioni. D'altro canto, il mero recupero di tale somma non è idoneo a ristabilire la situazione di mercato antecedente l'erogazione dell'aiuto, perché a ben vedere l'impresa beneficiaria ha comunque goduto della somma e dei vantaggi accessori collegati alla stessa. In tale logica si giustifica la previsione che le somme illegittimamente erogate devono essere maggiorate degli interessi²⁸⁸.

Sul punto l'impostazione della Commissione è cambiata.

Si è passati da un regime²⁸⁹ in cui il recupero degli interessi decorreva dalla data di esecuzione della decisione, adducendo agli stessi natura di "sanzione"²⁹⁰; ad un orientamento successivo²⁹¹ per cui gli interessi²⁹² decorrono dalla data in cui l'aiuto illegale è diventato disponibile per il beneficiario, fino alla data di recupero.

Infine, con riguardo agli aspetti soggettivi del recupero, si ritiene che per "beneficiario" si intenda colui il cui patrimonio è cresciuto per il vantaggio economico tratto dall'aiuto; soggetto che a ben vedere può nel corso del tempo essere diverso da colui al quale l'aiuto è stato erogato.

²⁸⁷ La Giurisprudenza della Corte di Giustizia ha affermato che, nessuna norma di diritto comunitario impone che la Commissione determini l'importo esatto dell'aiuto da restituire all'atto di ordinare la restituzione di un aiuto dichiarato incompatibile con il mercato comune. È sufficiente che la decisione della Commissione contenga elementi che permettano al destinatario della decisione stessa di determinare senza difficoltà eccessive tale importo. In tal senso, sentenza Corte di Giustizia, 12.10.2000, causa C- 415/03.

²⁸⁸ La Corte di Giustizia rileva come la mancata richiesta, in sede di recupero delle somme illegittimamente concesse e degli interessi su tali somme abbia l'effetto di mantenere a beneficio dell'impresa interessata vantaggi finanziari accessori, consistenti nella concessione di un prestito senza interessi, Cfr. sentenza Corte di giustizia, 12.10.2000, ult. cit.

²⁸⁹ V. Commissione CEE, decisione 31.05.1989, 89/661/CEE, *Alfa Romeo*.

²⁹⁰ Tale orientamento invero è stato chiaramente bocciato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui " *la restituzione non può pertanto in via di principio essere considerata una sanzione*- Corte di Giustizia, sentenza 17.06.1999, causa C- 75/97, cit. p. 66- *e in generale salvo circostanza eccezionali, la Commissione non abusa del suo potere discrezionale quando chiede allo Stato membro di recuperare le somme concesse a titolo di aiuto illegittimo perché non fa che ripristinare la situazione precedente*".

²⁹¹ V. Commissione CEE, 24.06.1992, *Siemens Sa*.

²⁹² Giova precisare che gli interessi devono essere calcolati in base ad un tasso adeguato stabilito dalla Commissione, Cfr. A. Tizzano, *Trattati dell'Unione Europea e della Comunità Europea*, cit. p. 616.

La circostanza della “trasferibilità del vantaggio” mira a consentire nel rispetto del principio di effettività, il ripristino dello *status quo ante*,²⁹³ recuperando l’aiuto in capo al soggetto²⁹⁴ nel cui patrimonio- si pensi a cessione totale o parziale dell’azienda, trasformazione, scissione o fusione- il beneficio si è dislocato.²⁹⁵

2. LIMITI ALL’AUTONOMIA PROCEDURALE DEGLI STATI IN SEDE DI RECUPERO: I PRINCIPI DI EQUIVALENZA ED EFFETTIVITÀ

Il tema del recupero degli aiuti di Stato è di grande attualità ed è un fenomeno caratterizzato da una *vacatio* legislativa che, negli anni, è stata causa di equivoci, incertezze e spesso di gravi inefficienze acuite dalla incapacità del legislatore nazionale di far fronte alle esigenze dettate in ambito comunitario.

Come sovente accade, la Commissione ha, quindi, ritenuto di intervenire a supporto dei Governi nazionali, con la Comunicazione 2007/C272/05²⁹⁶, emanata con l’obiettivo di sensibilizzare gli stessi e indicare le linee guida della politica di recupero.

Tale strumento ha natura interpretativa e di indirizzo²⁹⁷ ed è volto a far conoscere agli Stati i diritti e obblighi derivanti dal diritto comunitario in costante evoluzione a

²⁹³ Dalla Giurisprudenza delle imprese beneficiarie di aiuti sottoposte a procedure fallimentari, risulta che il ripristino della situazione antecedente alla concessione dell’aiuto e l’eliminazione della distorsione provocata sulla concorrenza, possono ritenersi già validamente verificati al momento dell’iscrizione al passivo dell’impresa in liquidazione, di un obbligo relativo alla restituzione degli aiuti, in tal senso *ex pluris* Corte di Giustizia, sentenza 15.01.1986, *Commissione c. Belgio*.

²⁹⁴ La prassi delle Istituzioni Europee impone che il recupero avvenga presso l’impresa che ne ha effettivamente beneficiato, *il recupero quindi si estenderà a qualunque impresa prosegua l’attività della beneficiaria iniziale*, così sentenza Corte di Giustizia, 8.05.2003, cause riunite C-238/1999 e C- 399/2000, *Sim 2*, p. 76 ss.

²⁹⁵ Dello stesso orientamento, F. Gallo, *L’inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e le sue conseguenze nell’ordinamento fiscale interno*, op. ult. cit. p. 2282, nonché conclusioni dell’Avv. Generale L.A. Geelhoed del 1.02.2005, causa C- 415/03, *Commissione c. Grecia*, p. 58, in www.curia.europa.eu

²⁹⁶ Comunicazione rubricata: “*Verso l’esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali ed incompatibili*”, in Gazzetta Ufficiale Unione Europea, C 17.11.2005, n. 272. Trattata in nota di L. Del Federico, *Recupero degli aiuti di Stato fiscali, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività*, in Giust. Trib., 2008, 189.

²⁹⁷ “*Si tratta quindi di un atto privo di valenza normativa- analogo alle nostre circolari ministeriali-e certamente non vincolante, che tuttavia esprime l’autorevole opinione della Commissione in merito alla politica di recupero, ed è pertanto meritevole della massima considerazione*”, così L. Del Federico, *I principi di equivalenza e di effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali*, in M. Ingrosso e G. Tesoro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, op. ult., cit., p. 352.

seguito della Giurisprudenza della Corte di Giustizia e della prassi applicativa della Commissione.

L'importanza della menzionata Comunicazione sta nel fatto che tratta gli aspetti procedurali della disciplina dell'azione di recupero, posti in ombra rispetto ai profili sostanziali in materia di aiuti di Stato²⁹⁸.

Ebbene, la Comunicazione suindicata deve essere letta congiuntamente al Regolamento 659/1999, e nello specifico bisogna far riferimento all'art. 14, paragrafo 3, che testualmente dispone: *“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”*.

Risulta così palese una certa libertà concessa al singolo Stato nella scelta dello strumento con cui procedere al recupero dell'aiuto, che trova ampio consenso nel punto 52 della Comunicazione in cui si legge: *“ Il diritto comunitario non prescrive la procedura che lo Stato membro deve applicare per seguire una decisione di recupero. Tuttavia gli Stati membri dovrebbero essere consapevoli del fatto che la scelta e l'applicazione di una procedura nazionale sono subordinate alla condizione che detta procedura consenta l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione. Ciò implica che le autorità responsabili devono vagliare attentamente l'intera gamma di strumenti di recupero disponibili in base al diritto nazionale e selezionare la procedura più idonea a garantire l'esecuzione immediata della decisione. Esse dovrebbero, ove possibile, utilizzare procedure rapide previste dall'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro. Secondo i principi di equivalenza e di effettività, queste procedure non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna né rendere praticamente*

²⁹⁸ Gli aiuti di Stato sono un tema caro alla dottrina Italiana, tra i maggiori contributi si segnalano: P. Russo, *le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in tema di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 330; P. Laroma Jezzi, *Principi comunitari e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, *ibidem*, 2003, 1074; F. Gallo, *L'inosservanza della norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull'ordinamento fiscale interno*, *ibidem*, 2003, 2282; L. Del Federico, *Agevolazioni fiscali nazionali e aiuti di Stato, tra principi costituzionali e ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. Intern.*, 2006, 32; F. Amatucci, *I vincoli posti dalla Giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. Dir. trib.*, n. I, 2000.

impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario".²⁹⁹

Orbene, risulta così confermata la tesi secondo cui in caso di recupero di aiuti di Stato fiscali, ai fini di una risoluzione immediata della controversia si tenderà ad applicare la normativa interna per casi analoghi.³⁰⁰

Dalla lettura congiunta dell'art. 14, paragrafo 3 del Regolamento 659/1999 e di quanto statuito nella Comunicazione, può desumersi che la discrezionalità di cui ogni Stato gode nella scelta dell'intervento ripristinatorio della legalità comunitaria, incontra due soli limiti, sanciti anche con veemenza dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia³⁰¹: il *principio di equivalenza* secondo cui le condizioni, le modalità ed i termini dell'azione non devono essere disciplinati in modo differenziato, con regime meno favorevole di quello relativo alle normali equivalenti azioni di diritto interno³⁰²; il *principio di effettività* per il quale vi deve essere la effettiva possibilità di esperire l'azione, nel senso che la disciplina nazionale non deve essere così restrittiva da rendere impossibile l'esercizio dei diritti³⁰³.

Date queste premesse, appare criticabile l'orientamento dei Legislatori nazionali e del Legislatore italiano che invece di conformarsi alla volontà dell'Esecutivo europeo, per cui, giova ribadirlo, ferma restando l'effettività del recupero dell'aiuto, ogni singolo Stato dovrebbe attuare per ripristinare la normativa comunitaria violata, gli

²⁹⁹ Comunicazione 2007/C272/05, p. 52. Cfr. L. Del Federico, *I principi di equivalenza e di effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali*, op., ult., cit., p. 356.

³⁰⁰ A ben vedere la dottrina italiana sul punto è divisa, un filone ritiene che le procedure tributarie rispondano puntualmente alle pretese di immediatezza ed effettività, in tal senso v.: P. Russo, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari*, p. 350; L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, 2003, p. 197. Di contro sono tendenzialmente favorevoli alla concezione extratributaria: A. Fantozzi, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale all e sentenze della Corte europea*, p. 2267; C. Glendi, *Recupero degli aiuti di Stato nella legislazione anti-crisi*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1000.

³⁰¹ *Ex plurimis*, Corte di Giustizia, sentenze 15.09.1998, causa C- 231/96, *Edis*, p. 19, 34, 35, in *Rass. Trib.*, II, 1998; 11.07.2000, C-62/00, *Marks & Spencer*, p. 34, in *Dir. prat. Trib. Intern.*, 2003, 308.

³⁰² Corte di Giustizia sentenze, 2.02.1998, causa C- 309/87, *Barra*, in *Foro.it*, IV, 1988, 422; 29.06.1988, causa C- 240/87, *Deville*, in *dir. prat. Trib.*, 1990, II, 987; 9.02.1999, causa C- 343/96, *Dilexport*, in *Racc. I*, 579 e *Giu. Trib.*, 2000, 97.

³⁰³ Corte di Giustizia, sentenze 17.11.1998, causa C- 228/96, *Aprile*, in *Racc.*, I 7141, p. 18; 9.02.1999, causa C-343/96, *Dilexport*, p. 25-41 e 42; 24.09.2002, causa C- 255/00, *Grunding Italia*, in *Il fisco*, 2002, 7563, p. 35-37;

strumenti previsti nei propri ordinamenti per le azioni equivalenti, scelgono di creare disposizioni *ad hoc*³⁰⁴.

La tendenza ad emanare di volta in volta disposizioni per ogni tipo di aiuto³⁰⁵, lede la salvaguardia dei principi comunitari ed è contraria all'esigenza di tutela anche dei singoli non rispettando l'esigenza di certezza del diritto, la salvaguardia del legittimo affidamento e il principio di legalità.

Invero tale propensione, concretizzandosi nell'emanazione di specifiche disposizioni dedicate al recupero di aiuti dichiarati incompatibili, risulta dannoso³⁰⁶ sotto differenti punti di vista: richiede tempi lunghi di elaborazione ed approvazione delle disposizioni; spesso tali specifiche disposizioni entrano in vigore quando i termini prescrizionali e decadenziali sono oramai decorsi; aumenta le incertezze in merito alla tutela giurisdizionale esperibile; dati i tempi di attuazione, si presta alla creazione di *escamotages* di contrasto all'azione di recupero³⁰⁷.

2.1 LA CLAUSOLA DI DEGGENDOLF

Come ampiamente osservato nella pagine precedenti, l'esigenza di garanzia della concreta attuazione delle decisioni negative in tema di aiuti di Stato ha comportato

³⁰⁴ In Italia un esempio di disposizione di tale natura è rappresentata dalla previsione di una specifica tutela cautelare, unicamente limitata alle ipotesi di recupero di aiuti di Stato, di cui si dirà nel cap. successivo. V. *ex plurimis*, A. Pace, *Recupero degli aiuti di Stato e tutela cautelare*, in Riv., Dir., trib., 2008, p. 867.

³⁰⁵ Rifacendosi ai principi di *effettività ed equivalenza*, interessante è il caso *Kvaernen Warnow Werft*, in cui si fa riferimento al tentativo esperito dalle autorità tedesche di dare esecuzione ad un ordine di recupero di un aiuto concesso in base ad un accordo di natura privatistica. Quando si è verificato il rifiuto da parte del beneficiario del rimborso dell'aiuto, l'Autorità competente, in dispregio del principio di equivalenza, ha ritenuto di non adire al Tribunale civile; ha invece emanato un provvedimento amministrativo con cui è stato previsto l'immediato recupero dell'aiuto, preferendo valorizzare il principio di effettività. Anche il Tribunale Amministrativo di Berlino-Brandeburgo, ha precisato che per consentire l'*effetto utile* della decisione della Commissione si può recuperare l'aiuto attraverso un provvedimento amministrativo. Cfr. p. 52, nt. 54 della *Comunicazione della Commissione*, 2007/C272/05.

³⁰⁶ Risulta a tal proposito emblematico il caso del recupero in Italia nei confronti delle imprese ex municipalizzate, a seguito della decisione del 5.06.2002. la vicenda è stata caratterizzata da una prima fase che vedeva impegnati in una complessa procedura di recupero, Agenzia delle Entrate e Ministero dell'Interno, conclusasi con una condanna per inadempimento con sentenza Corte di Giustizia 1.06.2006, causa C-207/05. Successivamente la procedura di recupero è stata totalmente modificata, ma anche questo secondo meccanismo ha fatto sorgere notevoli contestazioni basate sul carattere pararisarcitorio piuttosto che tributario del procedimento e del provvedimento di recupero. Si è infine giunti ad una terza fase con l'art 24 del D.L. n. 185/2008, che prevede una totale devoluzione alla Agenzia delle Entrate e la natura tributaria del procedimento e del provvedimento di recupero nel pieno rispetto del principio di effettività. Cfr. M. Cermignani, *Primi orientamenti sul recupero degli aiuti di Stato fiscali relativi alle società per la gestione dei servizi pubblici locali (ex municipalizzate)*, in Giust. Trib., 2008.

³⁰⁷ cit. L. Del Federico, I principi di equivalenza, op. ult. cit. p. 361.

che, nel corso degli anni, la giurisprudenza comunitaria conferisse poteri repressivi sempre più estesi alla Commissione, in linea con la volontà di garantire una tutela effettiva e non formale, al libero mercato e alla concorrenza.

Rispecchia in pieno tale visione, la sentenza della Corte di Giustizia del 15 Maggio del 1997³⁰⁸, la quale ha riconosciuto all'Organo Esecutivo la facoltà di imporre allo Stato membro la sospensione del versamento di un aiuto nuovo ed autorizzato, previo recupero di un aiuto illegittimo concesso ed erogato dallo stesso alla medesima impresa beneficiaria³⁰⁹.

La clausola, che prende il suo nome dal caso omonimo, stabilisce quindi che uno Stato membro non possa concedere aiuti ad un'impresa che non abbia restituito aiuti già ricevuti ma incompatibili³¹⁰.

Infatti, nel caso Deggendorf, la Corte di giustizia ha deliberato che la Commissione possa stabilire che nessun aiuto nuovo può ritenersi compatibile fino al momento in cui il precedente aiuto incompatibile non sia restituito dall'effettivo beneficiario.

Pertanto, alla Commissione spetta il potere di disporre la sospensione dell'erogazione di nuove somme previa garanzia dello Stato del rimborso da parte dei beneficiari dei vecchi aiuti incompatibili³¹¹.

Tale *modus operandi* non è stato, peraltro, del tutto esente da critiche.

Secondo una parte della dottrina³¹² in questo modo la Commissione si troverebbe ad avere un potere eccessivo rispetto a quanto stabilito nella normativa sugli aiuti di

³⁰⁸ Causa C- 355/97, *Textilewerke Deggendorf GmbH* (TWD).

³⁰⁹ In questo caso l'impresa beneficiaria di un progetto di aiuto , aveva già ricevuto illecitamente alcuni incentivi, senza provvedere alla restituzione a favore dello Stato. Pertanto nel momento in cui la Commissione è stata interpellata per esaminare la compatibilità dell'aiuto nuovo con il mercato comune, ha riconosciuto gli stessi compatibili, ma ha condizionato la loro erogazione alla restituzione dei precedenti aiuti oggetto dell'ordine di recupero della stessa Commissione. Per espressa previsione della Commissione:” *l'effetto cumulato dell'aiuto illegale, che Deggendorf si rifiuta di rimborsare dal 1986 e dell'attuale nuovo aiuto agli investimenti conferirebbe all'impresa un vantaggio indebito ed eccessivo che potrebbe alterare le condizioni degli scambi intracomunitari in misura contraria all'interesse comune.*”

³¹⁰ Va chiarito che tale clausola ha trovato collocazione normativa ai sensi dell'art. 46 della Legge Comunitaria, n. 234/2012.

³¹¹ Cfr. J. Rapp, *La violazione delle decisioni della Commissione e le conseguenze diverse dal recupero*, in M. Ingrosso e G. Tesaro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit. p.371.

³¹² U. Villani, *Rapporti*, p. 63 ss. Secondo tale autore, la Commissione agendo in tale modo si appropria di un potere, quello di bloccare le future agevolazioni, che non le compete; di contro la stessa dovrebbe limitarsi a valutare la compatibilità dell'aiuto. Così la Commissione viola anche la ripartizione di competenze tra Comunità e Stati, caratterizzata nella materia degli aiuti di Stato, dalla circostanza che la sfera decisionale riguarda il livello comunitario, quella applicativa, il livello nazionale.

Stato, e vincolando il suo parere in merito ai nuovi benefici al recupero dei precedenti dichiarati illegittimi, genererebbe un'ingerenza nella competenze nei singoli Stati inaccettabile³¹³.

Inoltre, la giurisprudenza del caso *Deggendorf* comporta dei problemi di natura applicativa connessi ai casi in cui il soggetto che ha istituito ed erogato aiuti non restituiti, non sia lo stesso che intende stanziare nuovi aiuti alle imprese.

È il caso di un'agevolazione concessa da uno Stato e dichiarata incompatibile che pregiudichi la concessione di un aiuto, diversamente, ritenuto compatibile da parte di una regione del medesimo Stato³¹⁴.

Il problema, a parere della scrivente, si rivela di grande interesse, soprattutto in relazione alla modifica del Titolo V della nostra Costituzione e più in generale rispetto al grado di autonomia concesso agli enti territoriali³¹⁵.

In realtà, la Commissione ha manifestato un chiaro orientamento veterocentrista, sostanzialmente ostile ad un ampliamento della legittimazione attiva agli enti locali che metterebbe in discussione anche il ruolo di coordinamento degli Stati riconosciuto dal Trattato.³¹⁶

³¹³ In tal senso il parere espresso dall' A.F. Italiana nel caso specifico del "*premio di concentrazione*". Le obiezioni sollevate dalle autorità italiane in merito alla richiesta da parte della Direzione concorrenza CE di applicare la giurisprudenza *Deggendorf*, si basavano sull'assunto che il principio derivante dal caso suindicato, fa riferimento ad un'unica impresa. In Italia il meccanismo di aiuti non è "a domanda", ma si tratta di benefici concessi ad una molteplicità di imprese che abbiano specifici requisiti; volendo attuare tale clausola, si avrebbe un'incidenza troppo penetrante della Commissione europea.

³¹⁴ C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in (a cura di)L. Salvini, Aiuti, op.ult. cit. p.419.

³¹⁵ In quest'ottica si inquadra la Legge finanziaria 2007, L. n. 296/2006, in cui si legge: " *i destinatari degli aiuti di cui all'art. 87 del Trattato che istituisce la Comunità europea, possono avvalersi di tali misure agevolative solo se dichiarano di non rientrare tra coloro che hanno ricevuto e successivamente non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti che sono individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea, e specificati nel decreto di cui al presente comma*". Ebbene si tratta di un tentativo esperito dal nostro Stato per porre freno alla proliferazione di infrazioni sempre più frequentemente riconducibili a scelte operate a livello decentrato di governo piuttosto che alle amministrazioni centrali.

³¹⁶ Cfr. M. Dani, *Politiche per la competitività e proiezione comunitaria dei sistemi economici territoriali*, in *Le Regioni*, n. 5/2001.

2.2 LA TUTELA DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO DEL CONTRIBUENTE NELLA RIPETIZIONE DEGLI AIUTI ILLEGALI

Tra i principi generali del diritto dell'Unione, grande rilevanza riveste la tutela del legittimo affidamento che i singoli ripongono avverso gli atti e comportamenti assunti dalle autorità comunitarie.

Sin dal principio si può osservare come la tutela dell'affidamento rappresenta diretta promanazione del principio della buona fede³¹⁷, inteso come punibilità del comportamento di chi non rispetta la legittima aspettativa altrui, ovvero da una diversa angolazione, che sia riconosciuto un effetto giuridico ad una situazione soggettiva di convincimento, senza un effettivo riscontro nella realtà fattuale o normativa³¹⁸.

Tale nozione in ambito tributario ha avuto una notevole crescita, corroborata da molti casi concreti in cui l'erroneo convincimento del contribuente sull'assetto giuridico della fattispecie tributaria, è stato ingenerato da una precedente condotta o un atteggiamento della pubblica amministrazione.³¹⁹

Il carattere fondamentale di tale tutela, oltre che nell'ordinamento nazionale³²⁰, ha avuto un progressivo riconoscimento anche in ambito comunitario, dove lo stesso pur

³¹⁷ In merito alla buona fede, bisogna operare una distinzione. Esiste una buona fede soggettiva, che è la convinzione di comportarsi seguendo il proprio diritto, e la buona fede oggettiva, che è data dal comportarsi correttamente. Grande rilevanza è assunta da tale principio in ambito tributario, in quanto sia i soggetti attivi che quelli passivi, hanno il dovere di collaborare fattivamente onde evitare effetti pregiudizievoli per entrambi. In tal senso parrebbe giusto affermare che la tutela del legittimo affidamento, è imposta dal rispetto della buona fede oggettiva che presidia la buona fede soggettiva. Difatti è la buona fede oggettiva che può vietare di approfittarsi della buona fede soggettiva. Per una visione completa della disciplina si veda M. Villani, *Principio dell'affidamento tra normativa interna e normativa comunitaria*, in *Dir. prat. Trib.*, n. 1/2010, p. 5; F. Capelli, *La tutela del legittimo affidamento nel diritto comunitario e nel diritto italiano(con particolare riferimento alla normativa Cee in materia agricola)*, in *Dir. com. sc. Int.*, 1989, p. 97; S. Shonberg, *Legitimate expectations*, in *Administrative law*, 2000, e in merito v. recensione di D. De Pretis, in *Dir. pubbl.* 2001, p. 1191 ss.

³¹⁸ Cfr. A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Genova, 2010; Id. *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto procedimentale e processuale tributario: uno spunto in materia di obbligazioni solidali e plurisoggettività*, *Dir. prat. Trib.*, n. 3/2009, p. 439.

³¹⁹ In tal senso, C. Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, op. ult. cit. p. 329, in cui si legge: "tale principio, generalmente, richiamato in presenza di una situazione sfavorevole, cagionata dall'operatività nel passato di una norma tributaria, o dal mutamento dell'interpretazione della stessa, risulta, invero, idoneo a condizionare e limitare l'esercizio di un diritto del contribuente come quello al rimborso di imposte incompatibili con norme europee indebitamente riscosse."

³²⁰ La tematica del legittimo affidamento è stata oggetto di dibattito nel nostro paese, soprattutto a seguito dell'emanazione della Legge 27.09.2000, n. 212 "Statuto dei diritti del contribuente", cui all'art. 10 tale principio è stato formalizzato." 1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della

non trovando collocazione nei Trattati³²¹, tuttavia si è imposto a livello giurisprudenziale.

I giudici di Lussemburgo hanno riconosciuto tale principio come “*norma giuridica superiore*”³²² volto alla tutela dei singoli operatori economici nei confronti dell’azione normativa e amministrativa delle Istituzioni comunitarie, salvaguardando la posizione giuridica acquisita dagli stessi³²³, nel rispetto di un altro basilare postulato del diritto europeo: la certezza del diritto³²⁴.

Seguendo questo orientamento, l’affidamento del privato nei confronti dell’autorità riguarda la legittima aspettativa³²⁵ basata su atti e comportamenti assunti dalla stessa.

Per questa via, presupposto indefettibile, al fine di poter invocare tale tutela, è la circostanza che si tratti di una posizione “legittima”, ossia il comportamento

collaborazione e della buona fede. 2. Non sono irrogate sanzioni ne' richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorche' 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. 3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullita' del contratto.” A seguito poi delle pronunce interpretative della Corte Costituzionale, tale principio è stato ritenuto come immanente nel nostro ordinamento. Sul punto una vasta dottrina: F. D’Ayala Valva, *Il principio di cooperazione tra amministrazione contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.* n. 1, 2001, p. 915 ss.; E. Della Valle, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001; Id., *La tutela dell’affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2002, p. 459 ss.; M. P. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 230; D. Stevanato, *Buona fede e collaborazione nei rapporti tra fisco e contribuente*, in G. Marongiu (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino 2004, p. 149 ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, p. generale, Padova, 1999, p. 411; L. Del Federico, *Le garanzie dello Statuto in tema di illecito tributario*, in *Lo statuto*, cit. p. 33.

³²¹ Per quanto riguarda il principio della tutela del legittimo affidamento, si può osservare che lo stesso è un principio non scritto, ma è recepito dalla Giurisprudenza Europea, per la quale L’amministrazione ha l’obbligo di tutelare situazioni che si sono consolidate a seguito di atti e comportamenti assunti dalla stessa volti ad ingenerare un affidamento nel destinatario dell’atto. Sul punto v. L. Antonioli, *Interpretazione e rule of law nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. crit. Dir. priv.*, n. 2/1997, p. 355.

³²² Cfr Corte di Giustizia, sentenza 14.05.1975, causa C 74/1974, *CNTA c. Commissione*, in *Racc. I-533*, p. 44; sentenza 14.10.1999, causa C- 104/1997 P, *Atlanta AG e altri c. Commissione e Consiglio*, in *Racc. I-6983*, p. 52.

³²³ Interessante in quest’ottica la sentenza 11.07.2002, causa C- 62/00, *Marks & Spencer*, p. 45, secondo la quale la previsione della tutela del legittimo affidamento contrasta qualunque modifica della normativa nazionale che privi il soggetto passivo, con effetto retroattivo, di un diritto precedentemente acquisito.

³²⁴ Giova precisare che il principio della certezza del diritto, impone che la normativa sia certa e che per i soggetti dell’ordinamento sia prevedibile la sua applicazione, consentendo che nel caso in cui la norma sia modificata, sia assicurata la tutela delle posizioni legittimamente occupate da persone fisiche o giuridiche. Cfr. sentenza Corte di giustizia, 18.05.2000, causa C- 107/97, *Rombi e Arkopharma*, v. p. 66.

³²⁵ In questo senso Trib. I grado, sentenza 16.10.1996, causa T 366/94, p. 24:”*il diritto di invocare la tutela del legittimo affidamento si estende a chiunque si trovi in una situazione da cui risulti che l’amministrazione comunitaria, fornendogli assicurazioni precise, gli abbia suscitato aspettative fondate.*”cfr. L. Lorello, *la tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1998.

dell'interessato deve essere altrettanto corretto, ossequioso della buona fede e conforme alla legge³²⁶.

È interessante notare come la Corte di giustizia, in un settore come quello della ripetizione degli aiuti illegali, non abbia considerato contrario all'interesse comunitario, la tutela del legittimo affidamento e della certezza garantita a livello nazionale, prevedendo la stessa interpretazione alla restituzione di aiuti nazionali contrari al diritto comunitario³²⁷.

La stessa Corte ha però escluso che lo Stato membro possa addurre la particolare tutela del legittimo affidamento, a motivo di impossibilità assoluta di eseguire la restituzione successiva ad una decisione negativa della Commissione³²⁸.

In una completa assenza di predisposizioni legislative da cui desumere la portata effettiva di tale strumento interpretativo, si fa riferimento alla fitta giurisprudenza della Corte di giustizia, al fine di individuare una serie di requisiti in corrispondenza dei quali è plausibile ammettere che un provvedimento abbia violato il principio in oggetto.

Ebbene il primo requisito è quello delle “*assicurazioni precise*”³²⁹; si è detto che deve esistere un atto o comportamento dell'amministrazione da cui è generato tale affidamento. Secondo la Corte di Giustizia, la violazione del principio del legittimo affidamento può essere invocata contro un atto comunitario solo nella circostanza in cui le Istituzioni comunitarie abbiano, antecedentemente creato una situazione da cui suddetto affidamento è sorto. Soltanto in questa circostanza “l'affidamento” può essere meritevole di tutela³³⁰.

Il secondo requisito richiesto consiste in una “*percezione di irrevocabilità*”, intesa come impossibilità di percepire un cambiamento nella linea di condotta seguita

³²⁶ Cfr. Corte di giustizia, sentenza 20.09.1990, causa C-5/1989, *Germania c. Commissione*, p.13-14.

³²⁷ In tal senso v. C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in L. Salvini (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, cit. p. 380.

³²⁸ Cfr. sentenza Corte di giustizia, 20.09.1990, causa C- 5/89, P. 18: “*per giurisprudenza costante, uno Stato membro non può eccepire norme, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno per sottrarsi all'esecuzione degli obblighi ad esso incombenti in base al diritto comunitario.*”

³²⁹ Corte di Giustizia, sentenza 25.05.2000, causa C- 82/1998, *Kogler*, p. 33; sentenza 13.12.2000, causa C- 44/00, *Sodima*, pp. 50 e 52; sentenza 6.03.2001, causa C-274/99, *Connoly*.

³³⁰ C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, op.ult. cit. p. 380.

dall'amministrazione comunitaria. Viene in tal senso adoperata la figura "dell'operatore economico prudente"³³¹, inteso come colui che non può invocare il principio di tutela del legittimo affidamento qualora era in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento capace di incidere sui suoi interessi³³². In tal senso l'affidamento è "legittimo", e deve quindi essere protetto, se gli atti o comportamenti dell'amministrazione comunitaria facevano presagire una stabilità della situazione, così come creata.³³³

Infine un ultimo requisito attiene alla valutazione degli interessi in gioco: l'interesse perseguito dall'atto emanato dall'autorità comunitaria non deve essere prevalente sull'interesse del singolo alla conservazione della situazione che questi aveva ritenuto legittimamente acquisita. In altre parole la lesione del legittimo affidamento può trovare giustificazione solo nei casi in cui l'interesse dall'atto prevalga su quello dei singoli.³³⁴

In materia di aiuti di Stato, la tutela del legittimo affidamento raramente ha trovato applicazione, in virtù dell'atteggiamento restrittivo assunto dalla Corte di Giustizia, sulla scorta che lo stesso venisse utilizzato degli Stati come pretesto per eludere l'esecuzione di una decisione di recupero³³⁵; dovendo invero ricondursi tale rara circostanza a casi eccezionali in grado di giustificare il mantenimento di una situazione che la Commissione ha valutato come incompatibile con il mercato comune.

³³¹ In tal senso L. Lorello, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, cit. p. 186-187" (...) la stessa aspettativa sia quella di un operatore economico prudente, un soggetto ben informato, di grande esperienza e che conosce e segue l'attività delle Istituzioni nel settore in cui opera"

³³² Corte di giustizia, sentenza 11.05.1987, causa C- 265/85, *Van den Bergh en Jurgens e Van Dijk Food Products*, p. 44; 15.04.1997, causa C-22/94, *Irish Farmers Association e aa.*, p. 25; 15.07.2004, causa C-32/02 e C- 38/02, *Di Leonardo, Dillexport e VEMW*, p. 70.

³³³ C. Ciampolillo, *op.ult.cit.* p. 381.

³³⁴ C. Ciampolillo, *op.ult.cit.*, p. 381.

³³⁵ Così, Corte di Giustizia, sentenza 2.02.1989, causa C- 94/87, *Commissione c. Germania*. La Giurisprudenza della Corte di Giustizia precisa, però, *che la possibilità per il beneficiario di un aiuto illegittimamente concesso, di invocare circostanze eccezionali sulle quali abbia potuto fondare il proprio affidamento circa la regolarità dell'aiuto e di opporsi, quindi, alla sua ripetizione non può certamente escludersi in toto*. In un caso siffatto spetta al giudice nazionale eventualmente adito, valutare le circostanze del caso di specie, dopo aver proposto alla Corte se necessario, questioni pregiudiziali di interpretazione .Cfr sentenza Corte di giustizia, 20.09.1990, causa C- 5/89, cit. p. 16; id., 7.03.2002, causa C- 310/99, cit. p. 103.

La questione circa la validità del legittimo affidamento in materia di aiuti di Stato viene affrontata distinguendo l'affidamento che le imprese beneficiarie abbiano riposto su un aiuto successivamente dichiarato incompatibile, da quello dello Stato membro di appartenenza.

In merito al primo aspetto, il *discrimen* si basa sul rispetto delle norme indicate dal Trattato CE, ossia si valuta se la concessione degli aiuti sia avvenuta in ossequio alle competenze spettanti alla Commissione.

Per costante giurisprudenza³³⁶, l'impresa beneficiaria di un aiuto può fare legittimo affidamento solo se lo stesso sia stato concesso nel rispetto della procedura ex art. 108, n. 3 TFUE.

Di contro all'impresa sarà negata l'applicazione del postulato *de quo*, nei casi in cui l'aiuto sia stato concesso in dispregio della normativa prevista in materia, in violazione dell'obbligo di notifica o di *standstill*, sempre sull'assunto che per un operatore economico diligente sia prevedibile che all'esecuzione di tale aiuto segua la restituzione.³³⁷

A ben vedere, qualora si sia in presenza di aiuti illegali, il recupero non presenta particolari problematiche; infatti la valutazione sulla compatibilità di un aiuto con il mercato europeo spetta unicamente all'organo esecutivo e di conseguenza, le autorizzazioni alla fruizione dell'aiuto provenienti da altri soggetti, risultano

³³⁶ Cfr. *ex plurimis* sentenza Corte di Giustizia, 11.11.2004, cause riunite C- 183/02 e C- 187/02, Demese e territorio Histórico de Alva, p. 45; sentenza 15.12.2005, causa C- 148/04, Italia c. Commissione, p. 104. In realtà l'indirizzo della Corte non è sempre stato pacifico in tale ambito. Nella sentenza 11.07.1996, causa C- 39/94, SFEI, p. 5, si legge: "il beneficiario di un aiuto che non verifica se quest'ultimo sia stato o meno notificato, alla Commissione conformemente all'art. 93 del Trattato, non può divenire civilmente responsabile sulla base del solo diritto comunitario. Infatti il sistema di controllo e di esame degli aiuti di Stato non impone al beneficiario dell'aiuto alcun obbligo specifico."

³³⁷ In effetti il presupposto di base è che gli operatori economici conoscano le competenze assegnate dal Trattato alla Commissione, di tal che l'ignoranza provoca l'impossibilità di invocare, con speranze di accoglimento, il principio del legittimo affidamento. Tale assunto è stato fortemente criticato da parte della dottrina (M. Orlandi, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Milano, 1995, p. 551; G. Pinna, *Gli aiuti di stato alle imprese*, in S. Bariatti (a cura di), *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Milano, 1998, p. 59). Tali osservazioni sono state invero superate anche perché si fondavano sulla considerazione secondo cui mancava una forma di pubblicità delle notifiche degli aiuti concessi o delle decisioni della Commissione in merito alla procedura degli aiuti. A seguito del regolamento 659/1999, la Commissione ha formalizzato definitivamente con apposita decisione ogni avvio di indagine formale, così come pubblica sulla GUCE, l'avvertimento ai potenziali beneficiari di aiuti illegittimi della precarietà degli stessi.

irrilevanti; pertanto il legittimo affidamento non si può riporre su di una decisione, che non provenga da detta istituzione³³⁸.

Molto più complessa appare la situazione quando a determinare il legittimo affidamento sia stato un comportamento univoco assunto dalla Commissione.

Tali ipotesi invero in passato sono state riconosciute dalla Corte di giustizia che ne ha ammesso l'applicazione in casi molto rari.

Un esempio di tale genere³³⁹ è stato rappresentato dal mancato rispetto da parte della Commissione del termine decorrente dalla notifica, previsto per concludere la procedura dell'allora art. 92 del Trattato. In virtù del fatto che il settore destinatario degli aiuti, necessitava degli stessi in maniera urgente, la Corte ritenne che le lungaggini e la lentezza³⁴⁰ della Commissione avevano ingenerato negli operatori un legittimo affidamento, non inficiabile da una decisione della Commissione tardiva ed inaccettabile.

Un'ulteriore situazione è stata quella³⁴¹ in cui la Commissione ha autorizzato la concessione di garanzie da parte dello Stato verso una specifica impresa siderurgica. Decorsi alcuni anni, a seguito di una segnalazione da parte di un'impresa concorrente, ha dichiarato tali aiuti incompatibili con il mercato comune.

³³⁸ Ogni dubbio sull'applicazione del principio del legittimo affidamento nel caso di aiuti illegali deve essere fugato alla luce della prassi della Commissione, la quale venuta a conoscenza di misure nazionali potenzialmente qualificabili come aiuti, da inizio alla procedura indicata al III Capo del regolamento di esecuzione, e informa i possibili beneficiari del rischio di incappare in un ordine di restituzione.

³³⁹ Corte di giustizia, sentenza 24.22.1987, causa C- 223/85, RSV, la cui massima prevede quanto segue: *“quando la commissione, a proposito di una sovvenzione di stato destinata a coprire le maggiori spese di un' operazione che aveva costituito oggetto di un aiuto autorizzato, il cui esame non esigeva indagini approfondite, ha adottato una decisione con cui accertava l' incompatibilita di detto aiuto col mercato comune e ne ordinava la soppressione solo 26 mesi dopo la notifica, si e di fronte ad un ritardo che poteva far nascere nel beneficiario della sovvenzione un legittimo affidamento tale da impedire alla commissione di intimare alle autorita nazionali di ordinarne la restituzione”*. Invero già antecedentemente era stata avvertita tale esigenza *“un' eventuale violazione del principio di tutela dell'affidamento deve essere posta in relazione alla limitazione temporale del potere detenuto dalla Commissione per adempiere la sua funzione. La corte afferma che un tale termine di prescrizione dev'essere prestabilito, spettando al legislatore comunitario fissarne la durata e la modalita di applicazione”* v. in tal senso Corte di giustizia, sentenza 14.07.1972, causa C- 52/69, JR Geigy AG c. Commissione, in <http://eur-lex.europa.eu>. p. 21)

³⁴⁰ La possibilità che possa ripetersi un episodio simile è invero impossibile. La limitazione temporale all'esercizio dei poteri di controllo, in materia di aiuti di Stato è stata introdotta con il Regolamento 659/1999, entrato in vigore il 16.04.1999, nel caso in cui tale regolamento non trova applicazione, la fondamentale esigenza di certezza del diritto osta a che la Commissione possa ritardare indefinitamente l'esercizio dei suoi poteri, in tal senso cfr. Corte di giustizia, sentenza 24.09.2002, cause riunite C- 74/00 P e C- 75/00 P, cit.p. 140.

³⁴¹ Tribunale di I grado, sentenza 5.06.2001, causa T- 6/99, *ESF Elbe*. La Commissione aveva autorizzato nel 1993 la concessione di garanzie da parte dello Stato, e solo nel 1998, a seguito di una segnalazione di un'impresa concorrente aveva dichiarato tali aiuti incompatibili con il mercato comune.

Ebbene, in questo caso è stata ammessa la tutela richiamandosi al principio del legittimo affidamento, poiché ” *applicando le garanzie di Stato, la Commissione aveva dato alla società assicurazioni precise tali da renderle speranze fondate in quanto alla regolarità dell’elemento di aiuto contenuto in tali garanzie, che vietano alla Commissione di ordinare il recupero in seguito alla constatazione successiva della loro incompatibilità con il mercato comune*³⁴². ”

Un ulteriore caso³⁴³ di legittimo affidamento ha riguardato l’intervento della Commissione volto a valutare la compatibilità di un singolo aiuto individuale concesso sulla base di un regime già autorizzato. In tal caso la Corte ha statuito che l’Organo esecutivo europeo non può esaminare autonomamente il singolo aiuto, ma deve limitarsi a valutare se lo stesso possa rientrare nel regime generale e se rispetti le condizioni che hanno portato alla decisione di approvazione dello stesso. Se non procedesse in questo modo, la Commissione potrebbe modificare la sua decisione di concessione degli aiuti in occasione dell’esame di ciascun aiuto individuale, ledendo i principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento.

Orbene, al di là della fitta casistica giurisprudenziale, è oramai acclarato che la sussistenza di un affidamento legittimo da parte dell’impresa beneficiaria di un aiuto “legittimo”, concesso nel rispetto della procedura prevista dal regolamento 659/1999, debba essere devoluto al giudice nazionale che valuterà effettivamente le circostanze eccezionali su cui le medesime hanno fondato il loro convincimento, potendo proporre se necessario questioni pregiudiziali di interpretazione alla Corte di Giustizia³⁴⁴.

Nel caso in cui sia lo Stato a voler invocare il legittimo affidamento al fine di sottrarsi alla procedura di recupero, la dottrina³⁴⁵ esprime parere negativo in siffatta

³⁴² Cfr. punto 190, sentenza suindicata.

³⁴³ Corte di Giustizia, sentenza 15.05.1997, causa C- 278/95, *Siemens*.

³⁴⁴ Corte di Giustizia, sentenza 7.03.2002, causa C- 310/99, cit.p. 103:” *La possibilità, per il beneficiario di un aiuto illegittimamente concesso, di invocare circostanze eccezionali sulle quali abbia potuto fondare il proprio affidamento circa la regolarità dell’aiuto e di opporsi, quindi, alla sua ripetizione non può certamente escludersi. In un caso siffatto spetta al giudice nazionale, eventualmente adito, valutare le circostanze del caso di specie, dopo aver proposto alla Corte, se necessario, questioni pregiudiziali di interpretazione*”.

³⁴⁵ Una parte della dottrina esclude *in toto* che in tal caso il principio possa trovare applicazione- G. Strozzi, *Diritto dell’unione europea*. parte speciale 3 ed. Torino, 2010; G. Pinna, *gli aiuti di Stato alle imprese*, op.ult.cit.- ma pare sia

possibilità. Ebbene il riconoscimento del principio *de quo* potrebbe vanificare³⁴⁶ l'efficacia delle decisioni della Commissione, e fomentare comportamenti omissivi delle autorità nazionali. Alla base di queste osservazioni si è ritenuto che uno Stato non possa mai sottrarsi alla decisione che gli ordini il recupero.

Tale soluzione interpretativa, a parere della scrivente, non dovrebbe essere intesa in maniera totalizzante, ovvero negando aprioristicamente allo Stato il riconoscimento di un legittimo affidamento basato su comportamenti equivoci tenuti dall'istituzione comunitaria.

In tal senso un'interpretazione più corretta, dovrebbe riguardare la possibilità sia per le imprese beneficiarie, sia per gli Stati, di invocare la tutela del principio in analisi, per aver riposto affidamento in un atteggiamento costante della Commissione, poi imprevedibilmente mutato.

3. L'IMPOSSIBILITÀ ASSOLUTA DI ESEGUIRE LA DECISIONE DI RECUPERO

La decisione con cui la Commissione impone allo Stato membro il recupero di un aiuto presso il suo beneficiario, obbliga il destinatario alla sua esecuzione, nel rispetto del termine stabilito, pena il ricorso ex art. 23, regolamento 659/1999, cd. ricorso per inadempimento, di cui si darà contezza successivamente.

Tale condizione, è indicata dai giudici europei³⁴⁷ come una sorta di causa di forza maggiore che ricorre nei casi di difficoltà impreviste ed imprevedibili; o nel caso in cui vi siano delle conseguenze non prese in considerazione dalla Commissione che

rinvenibile una possibilità di apertura, v. in senso contrario- C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero*, op. ult.cit, p. 387 ss.

³⁴⁶ Corte di Giustizia, sentenza 1.04.2004, C-99/02, cit. p. 21: *Per contro, uno Stato membro le cui autorità abbiano concesso un aiuto in violazione delle norme procedurali di cui all'art. 88 CE non può invocare il legittimo affidamento dei beneficiari per sottrarsi all'obbligo di adottare i provvedimenti necessari ai fini dell'esecuzione di una decisione della Commissione con cui quest'ultima gli ordina il recupero di tale aiuto. Ammettere tale possibilità significherebbe, infatti, privare di ogni efficacia pratica le disposizioni di cui agli artt. 87 CE e 88 CE, in quanto le autorità nazionali potrebbero far valere in tal modo il proprio comportamento illegittimo al fine di vanificare l'efficacia delle decisioni emanate dalla Commissione in virtù di tali disposizioni del Trattato (v. citate sentenze 20 settembre 1990, Commissione/Germania, punto 17, e Italia/Commissione, punto 104).*

³⁴⁷ Corte di giustizia, sentenze 22.12.2010, causa C- 507/08, *Commissione c. Repubblica Italiana*; 1.06. 2006, causa C-207/05, *Commissione c. Italia*.

effettivamente pregiudicano la possibilità di eseguire l'Ordine impartito a livello comunitario.

Tanto premesso, anche alla luce della molteplice giurisprudenza europea³⁴⁸ orientata in tal senso, l'unico strumento di difesa di cui uno Stato membro può servirsi, nel corso di un eventuale procedimento per inadempimento, è quello “*dell'impossibilità assoluta*” di dare esecuzione alla decisione di recupero.

Per mero tuziorismo, bisogna chiarire che, l'impossibilità assoluta di eseguire una decisione non invalida la stessa, poiché manifestandosi solo nella fase attuativa, non incide sulla legittimità del provvedimento; di contro se si manifestasse nella fase di adozione della decisione, allora ne determinerebbe una illegittimità *ad origine*.³⁴⁹

Per tale via, sebbene sino ad oggi non vi è stato nessun caso in cui siffatta impossibilità assoluta sia stata riconosciuta dalla Corte, potrebbe rientrare nella fattispecie legittima impossibilità, la mancanza assoluta di attivi in capo all'impresa obbligata al rimborso degli aiuti illegittimi.

In realtà, anche nei confronti di tale ipotesi, i Giudici di Lussemburgo hanno ravvisato che la soluzione possa essere percepita nella messa in liquidazione della società, a condizioni di mercato.

Intervenire in questo modo, equivarrebbe all'esecuzione dell'obbligo di restituzione, con la conseguenza che anche la mancanza di attivi, non costituisce un'ipotesi di “impossibilità assoluta”.

Alla stessa stregua, parrebbe configurare un'ipotesi di legittima impossibilità del recupero, l'eventuale sentenza interna passata in giudicato³⁵⁰.

³⁴⁸ Corte di Giustizia, sentenza 13.11.2008, causa C- 214/2007, *Commissione c. Francia*, in cui si chiarisce che: “*le difficoltà interne imputabili alle azioni o omissioni delle autorità nazionali, non sono opponibili alle istituzioni europee*”; così anche sentenze 6.12.2007, causa C- 208/2005, *Commissione c. Italia*; 14.12.2006, cause riunite C-485/2003 a C- 490/2003.

³⁴⁹ “ *Ciò vuol dire che nel corso di un eventuale giudizio di inadempimento, instaurato dalla Commissione per chiedere la condanna dello Stato membro alla restituzione, quest'ultimo non è legittimato ad eccepire, come strumento di difesa, l'illegittimità della decisione di cui è destinatario, tranne nell'ipotesi in cui suddetta decisione sia inficiata da vizi gravi ed evidenti da considerarla inesistente* “, in Corte di giustizia, 27.06.2000, causa C-404/97, *Epac*, p. 34; sulla stessa falsa riga v. sentenza 22.03.2001, causa C- 261/99, *Commissione c. Francia*, p. 18.

³⁵⁰ In argomento *ex multis*: P. Laroma Jezi, *Principi comunitari e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rass. Trib.* 2003, 1074; 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*, *ibidem*, 1099.

La corte di Giustizia ha assunto una posizione che vede preclusa al giudice nazionale, la possibilità di rimettere in discussione il contenuto di una sentenza divenuta definitiva, anche qualora quest'ultima sia stata adottata "in violazione di una norma europea", riconoscendo una prevalenza del giudicato nei confronti dell' diritto europeo.

Tale orientamento va letto alla luce dell'importanza che detto principio riveste sia in ambito nazionale che comunitario³⁵¹.

Difatti, la necessità di garanzia stabilità e certezza del diritto e nei rapporti giuridici, comportano che le pronunce giurisdizionali divenute definitive, per esaurimento dei possibili gradi di giudizio, o per la scadenza dei termini previsti, non possono più essere messe in discussione³⁵².

A maggior ragione, la condizione di impossibilità assoluta non può essere soddisfatta quando lo Stato si limita ad indicare alla Commissione, eventuali difficoltà "giuridiche, politiche o pratiche"³⁵³, senza invero aver compiuto un tentativo presso le imprese beneficiarie di recupero dell'aiuto; tanto comporta che non costituiscono valide esimenti in questo contesto, ritardi dovute a norme, prassi o situazioni, originatesi nell'ordinamento giuridico cui si riverberano gli effetti della decisione³⁵⁴.

In tale ipotesi, rientrano: a) difficoltà tecniche dovute all'individuazione dell'effettivo beneficiario dell'aiuto e ostacoli di natura processuale interna; b) esistenza di norme nazionali in materia di prescrizione; c) assenza di un'ordinanza di recupero emessa in base al diritto nazionale; e d) le difficoltà finanziarie cui potrebbero andare incontro le imprese beneficiarie.

³⁵¹ Tale orientamento è stato definitivamente precisato nella sentenza, Corte di Giustizia, 18.07.2007, causa C- 199/2005, ministero dell'Industria del commercio e dell'artigianato c. Lucchini Siderurgica Spa, in Racc. I-6199, p. 63. In tale caso i giudici hanno stabilito che il diritto dell'Unione osti all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, volta a sancire il principio dell'autorità del giudicato, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisca il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto dell'Unione e la cui incompatibilità con il mercato comune sia stata dichiarata con decisione della Commissione. In tal senso v. G. Petrillo, *Il caso Lucchini, il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Dir. prat., trib.*, n. 2/2008, p. 245; V. Nucera, *La tenuta del giudicato nazionale al banco di prova del contrasto con l'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 4/2008, p. 161.

³⁵² Il tema trattato è stato oggetto di numerosi interventi della Corte di giustizia: sentenze 6.10.2009, causa C-40/2008, *Asturcom Telecomunicaciones SL c. C.r. Nogueira*, in Racc., I-2679; 3.09.2009, causa C- 2/2008, *Amministrazione dell'economia e delle Finanze c. fallimento Olimpclub*, In Racc. I-2585.

³⁵³ Corte di Giustizia, sentenza 29.01.1998, causa C- 280/95, cit.;

³⁵⁴ Corte di Giustizia, sentenza 21.03.1990, causa C- 142/1987, *Commissione c. Belgio*, in Racc., I-959.

Alla stessa stregua sono considerate: a) la pendenza di un procedimento innanzi ai giudici di Lussemburgo³⁵⁵; b) l'inadempienza di altri Stati membri; e c) difficoltà interne originate dalla ripartizione di competenze tra Stato Regioni ed enti locali³⁵⁶.

Invero il punto sub c), assume particolare rilievo in tutti i casi rappresentati da una rilevante autonomia di enti locali minori³⁵⁷.

Per giurisprudenza costante, i rapporti tra Stato ed enti locali, nonché tra gli stessi e le imprese beneficiarie, sono regolati dal diritto interno, poiché non spetta alle istituzioni europee sindacare in merito alla ripartizione di competenze stabilita da norme istituzionali interne³⁵⁸.

Giova poi precisare che, qualora già in occasione della decisione di recupero lo Stato si imbatta in difficoltà impreviste, deve sottoporre tali problemi alla Commissione, in forza del rispetto di leale collaborazione,³⁵⁹ e proporre alla stessa eventuali modifiche per consentire l'esecuzione degli obblighi imposti.

In via del tutto eccezionale, la Commissione può accettare l'esecuzione provvisoria della decisione, quando a seguito della richiesta di provvedimenti cautelari esperita innanzi al giudice nazionale, questi abbia disposto il versamento dell'importo presso un conto di deposito vincolato.

In tal caso, lo Stato, dovrà giustificare innanzi alla Commissione l'adozione di tale scelta di provvedimenti, descrivendone il contenuto al fine di ottenere l'approvazione da parte della stessa³⁶⁰.

³⁵⁵ Corte di Giustizia, sentenze 2.02.1988, *Commissione c. Paesi Baschi*, cit.; 20.06.1988, causa C- 226/1987, *Commissione c. Grecia*, in Racc. I-3611.

³⁵⁶ Corte di Giustizia, sentenza 14.01.1988, cause riunite da C- 227/85 a C- 230/85, *Commissione c. Belgio*.

³⁵⁷ Sul punto si confrontino le decisioni con cui la Commissione ha considerato aiuti di Stato gli incentivi concessi dal *Pais Vasco*, in virtù della sua competenza in materia tributaria, alle imprese residenti nel territorio. Decisione n. 93/337/CEE, del 10.05.1993, in GU n. L 134, p. 25; Decisione n. 99/178/CE, del 27.02.1999 in GU, L292, p. 1.

³⁵⁸ Così, Tribunale di I grado, sentenza 15.06.1999, causa T- 288/1997, *Regione Friuli Venezia Giulia c. Commissione*, in Racc. II- 1871.

³⁵⁹ Tribunale di I grado, sentenza 1.07.2009, cause riunite da T-81/2007 a T-83/2007, *KG Holding e altri c. Commissione*, in materia di aiuti per il salvataggio sotto forma di credito, in cui si legge: " *In caso di difficoltà, la Commissione e lo Stato membro devono, scambiarsi informazioni, in forza della norma che impone agli Stati membri e alle Istituzioni comunitarie obblighi reciproci di leale collaborazione, per superare tali difficoltà nel pieno rispetto delle disposizioni del Trattato, in particolare quelle relative agli aiuti di Stato.*"

³⁶⁰ Cfr. C. Schepisi, *L'esecuzione effettiva delle decisioni sugli aiuti illegali ed incompatibili*, in C. Schepisi (a cura di), *la Modernizzazione della disciplina degli aiuti di Stato*, cit., p. 199.

4. IL CONTROLLO GIURISDIZIONALE EUROPEO

L'ordinamento europeo differisce da quello internazionale per la previsione all'interno della sua struttura istituzionale di un Organo, cui i Trattati attribuiscono funzione giurisdizionale.

Le norme che successivamente saranno analizzate, descrivono un sistema articolato sia in merito all'accesso alla giurisdizione, sia con riferimento agli atti impugnabili.

Il sistema giurisdizionale europeo "coesiste" con quello dei singoli ordinamenti, e attribuisce ai soggetti interessati, strumenti di tutela da spiegare avverso gli atti emessi dalle Istituzioni europee, riguardo la materia degli aiuti di Stato, tramite un duplice "livello" di giurisdizione, da svolgersi innanzi agli organi giurisdizionali interni³⁶¹ e alla Corte di Giustizia.³⁶²

Dalla lettura del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, alla giurisdizione interna compete ex art. 256 TFUE, la proposizione di ricorsi indicati ai successivi artt. 267, 268, 270 e 272 TFUE, da persone fisiche e giuridiche oltre che dagli Stati membri; la Corte di Giustizia è giudice dell'impugnazione avverso le sentenze dei Tribunali, unicamente per i motivi di diritto; è giudice unico; e ha competenza esclusiva a pronunciarsi in via pregiudiziale, successivamente al rinvio operato dai giudici nazionali ex art. 267 TFUE³⁶³.

Tali rimedi giurisdizionali saranno oggetto delle pagine successive, fonte di analisi per lo studio della tutela accordata al singolo in ambito sovranazionale.

³⁶¹ In tale sede è necessario precisare che la Legge 24.12.2012, n. 234, in vigore dal 19.01.2013, agli artt. 49 e 50, ha assegnato al giudice amministrativo, nuove competenze in materia di aiuti di Stato alle imprese, allo scopo di eliminare definitivamente la frammentazione di competenze giudiziarie interne. La trattazione di tale modifica sarà nei paragrafi successivi ampiamente trattata.

³⁶² Sul punto v. E. Gambaro, *la fase giurisdizionale*, in A. Santa Maria (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato*, cit., p. 245; T. Ballarino, L. Bellodi, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, cit., p. 143; P. Ammassari, *Le norme sugli aiuti di Stato nel diritto della comunità europea*, Milano, 1996, cit., p. 52.

³⁶³ C. Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, cit., p. 297.

4.1 IL RICORSO IN ANNULLAMENTO

Dalla lettura dell'art. 288 TFUE, si desume che le decisioni emesse dalla Commissione sono immediatamente esecutive all'interno dei singoli Stati, e vincolano i destinatari al rispetto dei loro contenuti³⁶⁴.

Occorre invero fare una breve premessa. La Corte di Giustizia ha la competenza di esercitare un controllo di legittimità in merito agli atti emessi dall'Organo esecutivo europeo, ma non può esercitare un sindacato sul merito delle valutazioni degli interessi in conflitto, operate dalla Commissione in sede di adozione di una decisione in tema di aiuti di Stato.

Per questa via, l'art. 263 TFUE, opera una distinzione tra soggetti legittimati alla proposizione del ricorso, che rileva ai fini dell'irricevibilità della stessa da parte dei giudici europei.

Invero, mentre gli Stati membri, il Parlamento europeo, il Consiglio e la stessa Commissione, diretti destinatari delle decisioni di tale Organo, sono ritenuti "ricorrenti privilegiati", come disposto *ex art.* 263, n. 2 TFUE, di contro, le persone fisiche o giuridiche riportate nel successivo paragrafo 4 del suindicato articolo, ossia coloro che subiscono passivamente le decisioni, vengono indicati come ricorrenti "non privilegiati".

Quanto detto comporta che ai primi è concesso di diritto³⁶⁵ agire per l'annullamento senza dover preventivamente dimostrare di essere stati "toccati" dalle decisioni della Commissione, mentre per i secondi "la legittimazione" deriva dalla circostanza che la decisione della Commissione in via diretta o mediata, li riguarda.

³⁶⁴ L'art. 288, in merito alle decisioni, dispone testualmente che : La decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi. Se designa i destinatari è obbligatoria soltanto nei confronti di questi.

³⁶⁵ I Trattati presumono che questi soggetti, facenti parte dell'Unione, abbiano necessariamente un interesse alla legalità dell'ordinamento giuridico europeo.

In altre parole, la legittimazione di questi ultimi ad impugnare un atto europeo è ammessa *sub conditione*; dovranno dimostrare che l'atto risulti produttivo di un effetto pregiudizievole nei loro riguardi.

Per Giurisprudenza costante³⁶⁶, affinché questo provvedimento incida direttamente sul singolo, è precluso ai destinatari (effettivi) l'esercizio di qualsivoglia potere discrezionale per la sua attuazione. In altri termini, sarà esclusa l'autonoma impugnabilità del singolo innanzi agli Organi di giustizia europea, nel caso in cui l'Autorità nazionale abbia conservato un margine di discrezionalità nell'applicazione dell'atto stesso.

Dati i requisiti *dell'interesse diretto e interesse individuale*³⁶⁷, come condizioni di accesso alla giurisdizione da parte del singolo, innegabile è che in materia di recupero degli aiuti di Stato, la verifica del primo dei due non si presenta eccessivamente complicata, posto che le decisioni emesse dalla Commissione vincolano le Autorità nazionali ad emanare senza indugio, i provvedimenti per la soppressione e il recupero degli aiuti giudicati incompatibili.

Più complessa appare la verifica del secondo requisito, ossia *l'interesse individuale*, richiesto dall'art. 263 TFUE, ai fini dell'esperibilità dell'azione di annullamento da parte dei soggetti che non siano destinatari diretti della decisione negativa³⁶⁸.

³⁶⁶ Corte di Giustizia sentenza, 17.01.1985, causa C- 386/1996, *Società Lous Dreyfus & Cie*, p. 43 e giurisprudenza in essa riportata. L'attuazione della decisione della Commissione deve avere carattere automatico e deve discendere solo dalla normativa europea, con l'esclusione di altre norme intermedie. Massima: "*L'incidenza diretta sul ricorrente, come condizione della ricevibilità di un ricorso di annullamento proposto da una persona fisica o giuridica contro una decisione diretta ad un'altra persona, presuppone che il provvedimento comunitario contestato produca direttamente effetti sulla situazione giuridica del ricorrente e non lasci alcun potere discrezionale ai destinatari del provvedimento stesso incaricati della sua applicazione, applicazione avente carattere meramente automatico e derivante dalla sola normativa comunitaria senza intervento di altre norme intermedie. Lo stesso vale qualora la possibilità per i destinatari di non dare seguito all'atto comunitario sia puramente teorica, in quanto la loro volontà di trarre conseguenze conformi a quest'ultimo sia fuori dubbio*".

³⁶⁷ In via generale i soggetti diversi dai destinatari (reali), al fine di presentare ricorso in annullamento delle decisioni della Commissione dovranno dimostrare che la decisione impugnata li riguarda "direttamente e individualmente", a causa di determinate qualità personali, ovvero di particolari circostanze atti a distinguerli dalla generalità e quindi li identifichi alla stregua dei destinatari, così sentenza Corte di Giustizia, 15.07.1963, causa C- 25/62, cit., p. 22; Id. 28.01.1986, causa C- 169/84, cit., p. 22; Id. 2.04.1998, causa C-321/95P, cit., p. 7 e 28; Id. 19.10.2000, cause riunite C- 15/98 e C-15 /99, cit., p. 32; Id. 22.06.2006, cause riunite C- 182/03 e C-217/03, cit.

³⁶⁸ Sul punto interessanti sono le osservazioni, menzionate anche da E. Gambaro, *La fase giurisdizionale*, op. ult., cit. dell'Avv. Generale Jacobs, relative alla causa C- 50/2000, *U.p.a.*, di cui si riporta il punto 102: "*L'unica soluzione soddisfacente consiste pertanto nel riconoscere che un ricorrente è individualmente riguardato da un atto comunitario nel caso in cui tale atto pregiudichi, o possa pregiudicare, in modo sostanziale, i suoi interessi. Questa soluzione presenta i seguenti vantaggi:*

In tal senso i giudici europei hanno ampliato la portata dell'interesse individuale, ritenendo che possano trovare tutela anche quegli operatori economici che pure non essendo formalmente destinatari di un atto, tuttavia ne risultano toccati in conseguenza di particolari qualità che li distinguano rispetto a chiunque altro.³⁶⁹

Deve considerarsi che sebbene la decisioni della Commissione, in materia di aiuti di Stato, abbiano come diretto destinatario lo Stato membro, è pur vero che deve essere garantito il diritto di difesa, anche in assenza di una specifica normativa, a chiunque sia lesa da tale atto³⁷⁰.

Permangono notevoli difficoltà di distinguere determinati soggetti da altri operatori presenti sul mercato; nello stesso senso, punto fermo è che l'impugnazione di una decisione richieda da sé l'individuazione del soggetto pregiudicato dal provvedimento, poiché è proprio il pregiudizio arrecato a quest'ultimo che funge da elemento che lo distingue dagli altri.

Tanto premesso, sembra potersi concludere nel senso che la legittimazione ad adire i giudici europei, avverso le decisioni emanate dalla Commissione in materia di aiuti di Stato, spetti non solo agli Stati membri ed enti parastatali³⁷¹, ma anche ai beneficiari degli aiuti, ai concorrenti e, in particolari ipotesi alle organizzazioni professionali rappresentative degli interessi del settore economico pregiudicato dall'aiuto.³⁷²

- risolve tutti i problemi appena individuati: viene riconosciuto ai singoli un autentico diritto di adire un giudice in grado di tutelarlo, vengono evitati i casi di possibile diniego di giustizia e viene potenziata in vario modo la tutela giurisdizionale;

- essa elimina inoltre l'anomalia, implicata dall'attuale giurisprudenza, per cui più elevato è il numero delle persone colpite da un atto, minore è la possibilità di un sindacato giurisdizionale effettivo;

- le sempre più complesse e imprevedibili norme sulla legittimazione ad agire vengono sostituite da un criterio molto più semplice, che sposta l'accento nelle cause dinanzi ai giudici comunitari dalle questioni puramente formali relative alla ricevibilità alle questioni di merito”.

³⁶⁹ In tal senso Corte di Giustizia, sentenza 28.01.1986, causa C- 169/84, Cofaz, p. 21; 11.07.1984, causa C- 222/1983, *Comune di Differdange c. Commissione*, p. 9.

³⁷⁰ Nonostante venga riconosciuto il diritto di impugnazione in capo all'impresa beneficiaria di un aiuto, non le viene però riconosciuta la possibilità di partecipare attivamente al procedimento di indagine formale. In quest'ultima fase è invero ammesso, nel rispetto dei principi di equità e buona amministrazione che il beneficiario sia sentito dalla Commissione. Cfr. Corte di Giustizia, ordinanza causa C- 232/04, *Tecnische Glaswerke Ilmenau GmbH*, p. 84.

³⁷¹ Gli enti territoriali, potranno, altresì presentare ricorso in annullamento avverso la decisione della Commissione che li riguardi direttamente ed individualmente, cfr. Tribunale di I grado, 15.12.1999, cause riunite T-132/96 e T- 143/96, *Freeistat Sachsen, Volkswagen AG e Volkswagen Sachsen GmbH c. Commissione*, p. 81, in <http://eur-lex.europa.eu>.

³⁷² Un decisione finale che riguardi un regime generale di aiuti è, inoltre, impugnabile da un'organizzazione di categoria che sia portatrice di un autonomo interesse ad agire, mentre non è impugnabile né dall'impresa beneficiaria, né dalla concorrenti trattandosi di un provvedimento di portata generale che si applica a situazioni determinate obiettivamente ed

Oltre ai requisiti della legittimazione ad agire, il ricorrente deve dimostrare anche il suo *interesse* all'azione di annullamento, il quale deve essere *esistente ed effettivo*³⁷³ alla data in cui il ricorso è proposto, salvo i casi in cui si riesca a provare che una situazione giuridica futura cagionerà un danno allo stesso.

Per quanto attiene agli aiuti di Stato, l'individuazione degli atti impugnabili, avviene sulla base delle disposizioni indicate dal Regolamento 659/1999.

Il ricorso avverso tali atti, è diretto a far valere la loro legittimità: per incompetenza; violazione delle forme sostanziali; violazione delle norme del trattato o di qualsiasi regola di diritto relativa alla sua applicazione; per sviamento di potere.

In materia di aiuti di Stato la maggior parte dei ricorsi è diretta a far valere l'erronea interpretazione dell'art. 107 TFUE, la carenza in punto di motivazione della decisione, o la violazione di aspetti procedurali.

Infine, l'ultimo paragrafo dell'art. 163 TFUE dispone il termine di decadenza di due mesi che decorre dalla data di pubblicazione dell'atto; dalla data di notifica al ricorrente; o in mancanza, dal giorno in cui lo stesso ne ha avuto conoscenza³⁷⁴. Da ciò deriva che decorso tale termine, le decisioni della Commissione diverranno definitive, non suscettibili di essere sindacate neanche dal giudice nazionale, che ne resterà vincolato e con l'impossibilità per lo Stato membro di rimettere in discussione la validità della decisione.³⁷⁵

implica effetti giuridici nei confronti di una categoria di persone considerate in modo generale ed astratto. Cfr Corte di giustizia, sentenza 2.2.1988, cause riunite C- 67/85, C- 68/85 e 70/85, cit., p. 15.

³⁷³ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 16.12.63, causa C-14/63, *Forges de Clabecq c. Haute Autorité*, in Racc, p. 703; tribunale di I grado, sentenza 24.04.2001, causa T- 159/1998, *Torre e a c. Commissione*, p. 28.

³⁷⁴ Corte di Giustizia, sentenza 10.03.1998, causa C- 122/1995, *Germania c. Commissione*, p. 35. Ai fini del decorso del termine per presentare il ricorso, la pubblicazione e la notifica hanno carattere preminente rispetto alla conoscenza dell'atto, che risulta subordinato alle precedenti.

³⁷⁵ Corte di Giustizia , sentenza 9.03.1994, causa C- 188/92, cit.14.

4.2 RICORSO PER CARENZA

L'art. 265 TFUE, consente agli Stati membri, alle altre Istituzioni comunitarie e alle persone fisiche o giuridiche di adire alla Corte di Giustizia al fine di far constatare l'esistenza di una violazione del Trattato, insita nella mancata pronuncia del Parlamento europeo, del Consiglio o della Commissione.

Nondimeno, per quanto attiene la presentazione del ricorso, La Corte lo ritiene ricevibile solo in presenza di una previa richiesta di agire rivolta all'istituzione comunitaria nei cui confronti si procede e decorso il termine di due mesi dalla formale richiesta di agire.³⁷⁶

Oggetto del ricorso per carenza sono quindi i comportamenti omissivi, espressione di inattività dell'Istituzione europea da cui promanano³⁷⁷.

L'azione in discorso non può essere esperita per conseguire un risultato per cui il Trattato ha previsto uno strumento di tutela differente; ne discende che detto ricorso ha natura residuale.

Alla stessa stregua giova rilevare che la legittimazione a presentare questo ricorso spetta anche ai singoli non destinatari dell'atto, se lo stesso li riguarda *direttamente e individualmente*.

Secondo quanto statuito dalla Corte di Giustizia, se l'art. 263 TFUE, consente ai singoli di proporre ricorso di annullamento contro un atto delle Istituzioni di cui non sono destinatari a condizione che questo atto li riguardi direttamente ed individualmente, così l'art. 265 TFUE, paragrafo 4, deve essere interpretato nel senso che conferisca loro la facoltà di proporre ricorso per carenza contro

³⁷⁶ La mancata adozione da parte della Commissione di una decisione che chiuda l'esame preliminare entro due mesi dall'esame della notifica completa costituisce un'altra ipotesi idonea a fondare il ricorso per carenza, cfr. A. Tizzano, *Trattati dell'Unione Europea e della comunità Europea*, cit.p. 622.

³⁷⁷ In tal senso si esprime anche l'Avv. Generale Yves Bot, nelle conclusioni del 3.04.2008, causa C- 521/2006, *Athinaiki Techniki AE c. Commissione*, secondo il quale " *nel sistema dei mezzi di ricorso previsti dal diritto comunitario, il ricorso per carenza è inteso a far accertare giudizialmente il comportamento omissivo di un'istituzione comunitaria allorchè tale comportamento risulti contrario al Trattato.*" Così, Corte di Giustizia, sentenza 24.11.1992, cause riunite C- 15/1991 e C- 108/1991, *Burckl c. Commissione*, in *Racc. I*, 6061, p. 14.

un'Istituzione che abbia omesso di adottare un atto che li avrebbe riguardati allo stesso modo.³⁷⁸

Sul punto bisogna segnalare che i Giudici di Lussemburgo hanno tuttavia adottato un orientamento restrittivo, escludendo che i privati possano agire per carenza in relazione ad una proposta della Commissione, o un atto normativo o per decisioni destinate a terzi.³⁷⁹

È escluso che detti soggetti possano lamentare la mancata attivazione della procedura di inadempimento, in virtù non solo della natura discrezionale della Commissione, ma anche per la mancata legittimazione dei privati a contestare gli atti indirizzati agli Stati membri³⁸⁰.

In altre parole la diretta concorrente dell'impresa beneficiaria di un aiuto statale attuato in modo illegittimo, non può pretendere che il Tribunale ingiunga alla Commissione "senza indugio" di prendere posizione sulla sua denuncia.

Al giudice sarà consentita la possibilità di "accertare l'esistenza di una carenza", ma non rivolgere ingiunzioni ad un'Istituzione europea³⁸¹.

Solo ad esito di tali accertamenti, l'Autorità interessata, è tenuta ex art. 266 TFUE, ad adottare tutti i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza comporta³⁸².

4.3 IL RICORSO PER INADEMPIMENTO

L'art. 23 n. 1, del regolamento 659/1999, prevede che: "*Qualora lo Stato membro interessato non si conformi ad una decisione condizionale o negativa, in particolare*

³⁷⁸ Corte di Giustizia, sentenza 26.11.1996, causa C- 68/95, *T. Port GmbH&co. HG c. Bundesanstalt Fur Landwirtschaft und Ernährung*, p. 59, in <http://eur-lex.europa.eu> ; Tribunale di I grado, 15.09.1998, causa T-95/96, p. 58.

³⁷⁹ Corte di giustizia, sentenza 10.06.1982, causa C- 246/1981, *Berthell*, in *Racc.* I-1643.

³⁸⁰ Cfr. P. Boria, *Diritto tributario Europeo*, Milano, 2010, p. 387.

³⁸¹ Cfr. Tribunale di I grado, 10.05.2006, T-395/04, *Air One S.p.a.*

³⁸² Alla pronuncia suesposta va il merito di aver raggiunto un ulteriore risultato al quadro normativo che la giurisprudenza aveva previsto in precedenza: "la Commissione non può prolungare indefinitamente l'esame preliminare di misure statali che hanno formato oggetto di una denuncia. Il carattere ragionevole della durata dell'esame di una denuncia deve essere valutato sulla scorta delle circostanze specifiche di ciascuna pratica e, in particolare, del contesto della stessa, delle varie fasi procedurali che la Commissione deve espletare e della complessità della pratica". cfr. Tribunale I grado, 15.09.1998, causa T- 95/96, *Gestelevision Telecinco*, p. 72-75;

nei casi di cui all'art. 14, la Commissione può adire, direttamente, la Corte di Giustizia della Comunità europee ai sensi dell'art. 88, n. 2 CE."³⁸³

Tanto detto, comporta che per porre fine alle suindicate violazioni, la Commissione può scegliere tra due mezzi di impugnazione concorrenti: il ricorso per inadempimento *ordinario* ex art. 258³⁸⁴, TFUE, e quello *agevolato*, ex art. 108, n. 2, ultimo periodo TFUE. Nulla esclude che le due procedure possano essere esperite congiuntamente dalla Commissione, qualora lo ritenga opportuno.³⁸⁵

Tra i due strumenti processuali previsti, il secondo è caratterizzato da una notevole celerità.

Sul punto deve indicarsi come in base all'art. 258, qualora la Commissione ritenga che possa sussistere un inadempimento da parte dello Stato, in violazione degli obblighi comunitari, la stessa deve richiedere³⁸⁶ a quest'ultimo di fornire controdeduzioni, innescando un contraddittorio in materia. Qualora lo Stato³⁸⁷ membro, non risponda nel termine indicato, o fornisca alla Commissione risposte poco soddisfacenti, la stessa emette un parere motivato con cui cristallizza in fatto e in diritto l'inadempimento contestato e diffida lo Stato a porvi fine entro un dato termine. Nel caso in cui lo Stato membro non si adegui, detto Organo, può adire la Corte di Giustizia.

Diversamente, seguendo la disposizione dell'art. 23, TFUE, è concesso alla Commissione di "saltare" la fase cd."precontenziosa", prevista agli artt. 258 e 259

³⁸³ La Commissione nella sua qualità di custode istituzionale del diritto europeo, può adire la Corte di giustizia, sia d'ufficio, sia su impulso del singolo che si ritenga leso dall'inadempimento dello Stato. Quando la Commissione avvia la procedura, deve trasmettere parere motivato allo Stato, che non ha rispettato il diritto dell'Unione, se entro il termine prestabilito, lo Stato non ha posto fine all'inadempimento, la Commissione può presentare ricorso alla Corte di giustizia nei confronti di tale Stato membro. Quando, viceversa, lo Stato membro avvia la procedura, deve in primo luogo adire anch'egli la Commissione. La Commissione emette un parere motivato dopo aver ascoltato le argomentazioni degli Stati membri interessati. Lo Stato membro ricorrente può adire successivamente la Corte di Giustizia.

³⁸⁴ L'azione di inadempimento ex art. 258 TFUE, è diretta a verificare il grado di correttezza che gli Stati membri hanno posto in essere nel rispetto delle regole previste dall'ordinamento europeo e a disporre sanzioni nel caso sia accertato un inadempimento, nell'ottica di ripristinare la legalità, o svolgere una funzione deterrente.

³⁸⁵ Cfr. C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit. p. 223.

³⁸⁶ Con la "lettera di messa in mora", la Commissione concede un termine di due mesi allo Stato entro cui presentare le proprie osservazioni.

³⁸⁷ La procedura è avviata nei confronti di uno Stato membro in quanto tale, senza che rilevi se l'autore della violazione sia un organo costituzionale, una giurisdizione, un ente territoriale o un soggetto di diritto privato controllato dallo Stato.

TFUE, sull'assunto che allo Stato già è stata data la facoltà di presentare le proprie osservazioni, nell'ambito della prima procedura.³⁸⁸

I giudici aditi sono quindi chiamati ad accertare la sussistenza dell'inadempimento e a pronunciarsi sul corretto adempimento degli obblighi comunitari, stabilendo i provvedimenti nazionali da assumere.

In quest'ottica al fine di una comprensione più agevole, giova segnalare come la Commissione, di recente ha deferito l'Italia alla Corte di Giustizia, ex art. 108 TFUE, n. 2, ultimo periodo, relativamente agli aiuti concessi a favore delle imprese ubicate nei comuni di Venezia e Chioggia³⁸⁹.

Con tale ricorso la Commissione chiedeva alla Corte di condannare la Repubblica Italiana per non aver adottato, entro il termine stabilito, i provvedimenti necessari a sopprimere il regime di aiuti giudicato illegittimo ed incompatibile con il mercato comune con decisione della Commissione 25 Novembre 1999, 2000/394/CE, relativa alle misure in favore delle imprese ubicate nei territori di Venezia e Chioggia, previste dalle Leggi n. 30/1997, e 206/1995, recanti sgravi degli oneri sociali³⁹⁰, recuperando presso i beneficiari gli aiuti concessi in virtù di detto regime. Tale controversia, come è noto, si è conclusa, con una sentenza di condanna per lo Stato Italiano.

A riguardo, la Corte ha argomentato come le iniziative legislative predisposte dai giudici nazionali, atte a garantire l'esecuzione di una decisione della Commissione che impone allo Stato di recuperare un aiuto illegittimo, che, come nella richiamata fattispecie, vengano adottate tardivamente e risultino inefficaci, non soddisfano i principi che derivano dalla sua giurisprudenza consolidata.³⁹¹

In altri casi, oggetto di censura è risultato non solo il comportamento del Governo Italiano, ma anche quello degli organi giurisdizionali nazionali, responsabili di aver

³⁸⁸ Sul punto: Corte di Giustizia, sentenze 3.07.2001, causa C- 378/1998, Maribel bis/ter, cit. p. 24; 14.02.1990, causa C- 301/1987, cit. p. 23.

³⁸⁹ Cfr., Corte di Giustizia, sentenza 6.10.2011, causa C- 302/1999, Commissione c. Repubblica Italiana, in www.curia.eu

³⁹⁰ In GU 2000, L 150, p. 50.

³⁹¹ Così, sentenze Corte di giustizia, 22.12.2010, *Commissione c. Italia*, p.42; 5.05.2011, *Commissione c. Italia*, p. 40.

predisposto la sospensione del recupero in manifesta inosservanza dei requisiti del diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato.

Il potere giudiziale italiano, invero, limitandosi a sospendere l'esecuzione degli atti impugnabili, spesso ha manifestato una netta noncuranza dell'interesse erariale europeo al recupero degli aiuti, non avendo disposto misure funzionali alla giustificazione di tale sospensione, essendo venuto meno al dovere di applicare i criteri previsti dalla Giurisprudenza europea per evitare che la decisione fosse privata del suo effetto utile.³⁹²

4.4 LA PROCEDURA D'INFRAZIONE

L'art. 23, n. 2 del regolamento 659/1999, prevede che, nel caso in cui uno Stato membro, non ottemperi una sentenza volta ad accertare l'inadempimento degli obblighi ad esso incombenti in virtù delle disposizioni del Trattato sul recupero degli aiuti di Stato, la Commissione possa nuovamente adire la Corte di Giustizia, per chiedere una condanna dello stesso, ai sensi dell'art. 260, TFUE.

In questa fase ciò che viene contestato allo Stato, è un inadempimento ulteriore ed autonomo, consistente nella mancata adozione dei provvedimenti necessari all'esecuzione della sentenza che ha accertato la violazione del diritto dell'Unione.³⁹³

Nel caso in cui i Giudici europei riconoscano l'inadempimento dello Stato interessato, la relativa pronuncia, comporta la condanna di quest'ultimo al pagamento di “una somma forfetaria o di una penalità”³⁹⁴.

³⁹² Corte di Giustizia, sentenze 21.02.1991, cause riunite C- 143/1988, e C- 92/1989, in Racc. I-415; 9.1.1995, causa C-465/1993, in Racc. I-3761.

³⁹³ Alcuni esempi di tal genere potrebbero essere rappresentati da una modifica, un'abrogazione o introduzione di una disposizione normativa; recepimento di una direttiva; mutamento di una prassi amministrativa.

³⁹⁴ In tale ottica si segnala la Comunicazione della Commissione, rubricata “*Application of article 288 of the Ec treaty*” SEC (2005) 1658, del 14.12.2005, tramite cui l'Esecutivo europeo ha sviluppato la necessità di porre come strumento sanzionatorio a carico degli Stati, non solo l'imposizione di una penalità per ogni giorno di ritardo successivo alla sentenza emessa ex art. 288 CE, ma anche la citata “somma forfetaria”, volta a sanzionare la continuazione dell'infrazione tra la prima sentenza di constatazione dell' inadempimento, e la seconda sentenza della Corte.

I criteri predisposti per i calcoli di tali sanzioni, sono stati precisati nel tempo dalla Commissione che soventemente³⁹⁵ ha sottolineato la sua intenzione di indicare sia l'una sia l'altra sanzione.

Invero, la finalità che le connota è differente.

Nello specifico, la penalità è costituita da un importo determinato per ogni giorno di ritardo rispetto alla pronuncia della sentenza emessa a norma dell'art. 260 TFUE, e viene calcolata su tre specifici criteri: a) gravità dell'infrazione; b) durata della violazione; c) necessità che la stessa abbia un effetto dissuasivo rispetto ad ulteriori violazioni.³⁹⁶

Nel caso in cui la stessa sia comminata da sola, si vanificherebbe l'effetto dissuasivo della sanzione, qualora lo Stato ponesse fine all'infrazione anteriormente alla emanazione della sentenza ai sensi dell'art. 260 TFUE. La Commissione ritiene invece essenziale che lo Stato sia sanzionato anche nel caso di cessazione della infrazione, e tale funzione è assolta esclusivamente dalla comminazione della somma forfetaria. Tale strumento, mira a penalizzare la prosecuzione dell'infrazione tra la prima sentenza che ha accertato la violazione del diritto, e la sentenza di cui si discorre³⁹⁷.

La Corte, non avendo competenze di merito in materia di sanzioni, non è vincolata agli importi indicati da suddetto Organo, né agli orientamenti contenuti nelle Comunicazioni.

Nondimeno, bisogna segnalare come tali giudici non abbiano mai escluso l'indicazione del pagamento sia della penalità, sia della somma forfetaria, pur dovendo essere il cumulo delle due sanzioni, subordinato, non solo alla valutazione delle circostanze effettive nel caso di specie; ma anche funzionale al livello di persuasione e dissuasione che si ritiene raggiungere.

³⁹⁵ Vedi ex multis: Comunicazione della Commissione, Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni che impongono il recupero degli aiuti di Stato, cit.

³⁹⁶ C. Schepisi, aiuti di Stato e public enforcement: l'esecuzione effettiva delle decisioni sugli aiuti illegali ed incompatibili, in C. Schepisi, (a cura di), la "Modernizzazione della disciplina sugli aiuti di Stato", cit.p. 122.

³⁹⁷ Cfr. Corte di Giustizia, 12.07.2005, causa C- 304/02, *Commissione c. Francia*, la Corte ha chiarito che la somma forfetaria e la penalità di mora possono essere inflitte cumulativamente qualora la violazione del diritto dell'Unione, sia particolarmente grave e persistente.

A titolo esemplificativo, giova citare il caso relativo al regime di aiuti concessi all'Italia in favore dell'occupazione, da cui è scaturito un ricorso ex art. 260 TFUE, sul quale di recente si è pronunciata la Corte di Giustizia.

Nel caso di specie, l'Italia aveva notificato alla Commissione un regime di aiuti che si apprestava ad istituire in materia di formazione e lavoro, prima che fosse emanata la Legge 196/1997, recante disposizioni in tema di promozione dell'occupazione.

La Commissione aveva esteso l'esame ad altri regimi di aiuti connessi a questi di cui *supra*, riguardanti la disciplina dei C.F.L.

A seguito della procedura di controllo, la stessa aveva dichiarato con decisione dell'11 Maggio 1999, parzialmente illegittimi gli aiuti concessi. Detto Organo giudicava compatibili con il Trattato solo alcune tipologie di aiuti, e nello specifico, quelli riguardanti: a) la creazione di posti di lavoro a favore di lavoratori che non avevano ancora trovato un impiego, o che avevano perso quello precedente; b) l'assunzione di lavoratori che trovavano difficoltà ad inserirsi o reinserirsi nel mercato del lavoro (giovani fino ai 25 anni di età, se diplomati, 29 se laureati, o disoccupati di lunga durata).

Nella stessa sede la Commissione chiedeva all'Italia di recuperare secondo la normativa interna, gli aiuti illegittimamente goduti. Avverso tale decisione lo Stato Italiano presentava ricorso di annullamento, respinto dalla Corte in data 7 Marzo 2002.

A distanza di due anni la Corte si è nuovamente interessata della vicenda, decidendo il ricorso presentato dalla Commissione avverso l'Italia, avendo quest'ultima omesso di recuperare gli aiuti illeciti nel termine indicato.

Ebbene con sentenza dell'1 Aprile 2004, emessa in causa C-99/2002, la Corte ha statuito che l'unico mezzo di difesa che uno Stato può opporre al ricorso per inadempimento, è l'impossibilità assoluta di dare esecuzione alla decisione.

Tale possibilità tuttavia, non può essere comunicata senza aver intrapreso effettivamente reali iniziative presso le imprese interessate per il recupero dell'aiuto.

Nondimeno, anche questa pronuncia è rimasta inascoltata; obbligando la Commissione a deferire l'Italia alla Corte di Giustizia, per lamentare la mancata esecuzione della sentenza.

Ad esito di tale ricorso i giudici di Lussemburgo hanno emesso una sentenza di condanna nei confronti della Repubblica Italiana, a seguito dell'inadempimento di tutti i provvedimenti che avrebbe dovuto comportare la sentenza dell'1 Aprile 2004, condannando la stessa al pagamento di una corposa penalità e a versare alla Commissione una somma forfetaria per sostenere le spese del giudizio.

5. IL RECUPERO SULLA BASE DELLE NORME TRIBUTARIE NAZIONALI: L'ESPERIENZA ITALIANA ANCHE ALLA LUCE DELLA LEGGE 24 DICEMBRE 2012, N. 234.

Le Istituzioni europee, nell'ultimo decennio, sono intervenute frequentemente sulla questione del recupero degli aiuti fiscali incompatibili, richiamando l'attenzione degli Stati membri sull'esigenza di garantire il tempestivo ripristino della concorrenza violata, a seguito della concessione degli stessi.³⁹⁸

L'attuazione delle decisioni della Commissione che impongono suddetto recupero, è stata rimessa alle autorità nazionali che possono attivare procedure interne ritenute confacenti al caso specifico, garantendo il raggiungimento del risultato, tenuto conto del fatto che l'Unione europea ha posto un vero e proprio obbligo di risultato e non di mezzi, lasciando gli Stati liberi di scegliere.

Ebbene alla luce delle indagini svolte dall'Organo esecutivo europeo, si carpisce come la maggiore criticità emersa in sede di recupero attenga alla inabilità degli Stati

³⁹⁸ In tal senso giova segnalare la Comunicazione della Commissione 2007/C-272/05, emblematicamente rubricata "Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali ed incompatibili", in GUCE, 15.11.2007, n. C-272. Per questa via fondamentale è anche la Comunicazione 95/C-312/07, in cui la Commissione ha fissato i principi di collaborazione con i giudici nazionali, invitandoli ad interpellarla per informazioni di carattere procedurale e chiarimenti sui limiti di applicabilità delle norme in materia di aiuti di Stato. Per un'attenta disamina delle vicende v. C. Fontana, *Certezza del diritto ed effettività del primato del diritto europeo nelle procedure di recupero degli aiuti fiscali incompatibili: il ruolo del giudice nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5, 2011.

membri di conseguire il risultato imposto dalle decisioni suindicate, rispettando i termini stabiliti.³⁹⁹

Secondo la Commissione tale circostanza rappresenta il punto di debolezza dell'intera materia, a causa "dell'implicito conflitto di interesse" che si realizza quando lo Stato che ha concesso la misura, riconosciuta come aiuto, successivamente è tenuto a procedere al recupero della stessa.⁴⁰⁰

In proposito si è pronunciata più volte anche la Corte di Giustizia che ha ribadito la necessità che le misure prescelte dagli Stati, assicurino "l'esecuzione immediata ed effettiva" delle decisioni di recupero.⁴⁰¹

Gli unici due limiti imposti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, nel rispetto del principio di autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'attuazione del diritto dell'Unione, riguardano i principi di effettività e di equivalenza.⁴⁰²

Su detti principi gioca la corretta applicazione ed interpretazione dell'art. 14, par. 3 del regolamento 658/1999, e in generale l'equilibrio tra gli interessi della Commissione, degli Stati membri e dei cittadini.

La fondamentale esigenza di certezza del diritto, la necessità di salvaguardare il legittimo affidamento, i principi di legalità, uguaglianza, e sussidiarietà, inducono a connotare negativamente interventi legislativi *ad hoc*, contingenti e giustificati dalle patologie del momento.⁴⁰³

Difatti, le esperienze degli Stati membri, e anche dell'Italia negli anni oscillano tra la iniziale inerzia nell'avvio della procedura di recupero, all'implementazione di

³⁹⁹ Invero tale preoccupazione è stata di recente rimarcata nel Quadro di valutazione degli aiuti di Stato- aggiornamento autunno 2008, documento COM(2008).

⁴⁰⁰ In proposito anche : R. Miceli, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, in *Riv. dir.trib.*, n.1/2008, p. 867; C. Glendi, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corr. Trib.*, n. 21/2008, p. 1670.

⁴⁰¹ Ex plurimis: Corte di Giustizia, sentenze 20.05.2010, causa C- 210/09, *Scott & kimberly Clark*; sentenza 5.10.2006, causa C- 232/05, *Commissione c. Francia*, Racc. I-10071.

⁴⁰² Sull'operatività del principio di effettività nell'ordinamento europeo e in quello interno si rimanda a :F. Amatucci, *I vincoli della Giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. dir.trib.*, n. 1/2000, p. 291; M. Grandinetti, -S. Monzani, *L'effettività della tutela giurisdizionale nell'ottica comunitaria: riflessioni in ordine alla violazione del diritto comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2008, 927.

⁴⁰³ Cfr. L. Del Federico, *Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive*, in UDA- DSG Working Papers, n. 2/2012, p. 11, ss; C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, cit., p. 403 ss; Bargarotto, *Il recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi e il regime di moratoria fiscale*, in *Dir. prat. Trib.*, 1/2008, p. 497 ss.

meccanismi normativi che non rispettavano le esigenze di celerità imposte in ambito comunitario.⁴⁰⁴

L'orientamento del legislatore Italiano è stato quello di non utilizzare le procedure già esistenti, ma di emanare di volta in volta disposizioni apposite creando un grave stato di incertezza e difficoltà applicative notevoli.

In quest'ottica una valutazione complessiva della vicenda è negativa: numerosi interventi legislativi elusivi, negligenze e mancato rispetto di dar corso al recupero senza indugio⁴⁰⁵, ex art 14 regolamento 659/1999.

Ebbene, a sanare le inefficienze e le criticità emerse in fase di recupero di cui si è dato conto ampiamente anche nelle pagine antecedenti, è intervenuta la Legge comunitaria 24 Dicembre 2012 n. 234, rubricata "*Norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'unione europea*"⁴⁰⁶.

Il provvedimento risponde alla necessità di adeguare la legge n. 11 del 2005⁴⁰⁷ alla luce della innovazioni e semplificazioni introdotte a seguito del Trattato di Lisbona, introducendo una riforma organica delle norme che regolano la partecipazione dell'Italia alla formazione e attuazione della normativa europea.

La Legge si compone di 61 articoli, divisi in nove capi.

Le principali novità in estrema sintesi riguardano: a) il consolidamento del raccordo tra Parlamento e governo nella formazione della posizione italiana nei processi decisionali dell'Unione europea, con la previsione di nuovi e più articolati obblighi di informazione del Governo alle Camere; b) una più efficace applicazione delle prerogative attribuite alle Camere con il Trattato di Lisbona, perseguita attraverso il

⁴⁰⁴ Vedi in tal senso: J. Rapp, *La violazione delle decisioni della Commissione*, in M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), op. ult. cit. p. 497, ss.

⁴⁰⁵ Per la verità tali carenze non sono solo Italiane. Dalle indagini svolte dalla Commissione, in merito ad uno studio comparatistico sull'attuazione della politica degli aiuti Stato nei differenti Stati membri UE, è risultato che l'eccessiva durata dei procedimenti di recupero è un tema ricorrente per vari paesi. In "*Study of the enforcement of state aid law at national level*, 2004, cit.

⁴⁰⁶ In *GU* n. 3 del 4.01.2013.

⁴⁰⁷ E' con la legge n.11/2005, abrogativa della legge n.86/1989 (meglio nota come legge La Pergola) - e sue successive modificazioni - che il Parlamento italiano ha disciplinato la partecipazione italiana al processo normativo dell'Unione Europea, nonché le procedure per l'adempimento degli obblighi comunitari nel rispetto dei principi di sussidiarietà, di proporzionalità, di efficienza, di trasparenza e di partecipazione democratica.

richiamo dei poteri delle stesse sul rispetto dei principi di sussidiarietà; c) il rafforzamento delle procedura di informazione e controllo parlamentare sulle attività giurisdizionali e sul contenzioso riguardante L'Italia; d) maggiore partecipazione dell'Italia al processo normativo europeo, e in particolare del Comitato Interministeriale per gli affari europei; e) l'istituzione presso ogni Ministero di nuclei di valutazione degli atti dell'Unione europea, prevedendo contestualmente il potenziamento della partecipazione delle regioni, province autonome e delle autonomie locali al processo di formazione degli atti dell'Unione; f) la riorganizzazione degli strumenti di adeguamento agli obblighi europei. La tradizionale legge comunitaria, noto come il principale strumento di attuazione della normativa UE che regola modalità e tempi per la trasposizione delle direttive, si "sdoppia" e al posto delle tradizionale legge annuale, il Governo dovrà emanare⁴⁰⁸: la *legge di delegazione europea*, il cui contenuto sarà limitato alle disposizioni di delega necessarie per il recepimento delle Direttive comunitarie e la *legge europea*, che conterrà disposizioni volte a garantire l'adeguamento dell'ordinamento interno all'ordinamento dell'unione; g) riordino delle disposizioni in materia di contenzioso innanzi alla Corte di Giustizia, il diritto di rivalsa dello Stato nei confronti delle Regioni e degli altri enti pubblici responsabili di violazioni; h) la sistematizzazione organica della materia degli aiuti di Stato, con alcune puntualizzazioni delle condizioni in base a cui è ammessa la concessione di aiuti per calamità naturali, il divieto di concessione alla imprese che hanno beneficiato di aiuti illegali che non sono mai stati rimborsati, nonché la riserva di giurisdizione al giudice amministrativo in merito all'esecuzione della procedura di recupero⁴⁰⁹.

Per questa via, il punto che merita particolare interesse è quello *sub h*, relativo alla materia degli aiuti di Stato.

La legge in oggetto ha previsto al capo VIII, una disciplina organica per il recupero degli aiuti, ritenuti illegittimi dall'Unione europea.

⁴⁰⁸In tal senso vedi: *Italia-UE, le novità introdotte dalla legge 234/2012*, Dipartimento politiche europee, 19.01.2013.

⁴⁰⁹ Cfr. C. Cupelli, *L'Italia si adegua al Trattato di Lisbona: pubblicata la nuova legge sulla partecipazione del nostro Paese alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'UE*, 2013, p. 3 ss.

Gli articoli 49 e 50⁴¹⁰ assegnano al giudice amministrativo una nuova competenza esclusiva in materia di aiuti di Stato alle imprese. Le nuove disposizioni hanno lo scopo di eliminare la frammentazione di competenze in un ambito, quello degli aiuti di Stato, molto complesso. A tale scopo si accompagna quello di dare speditezza all'azione giudiziaria, nonché assicurare certezza giuridica agli interessati. Dalla lettura delle nuove disposizioni si nota un'estensione delle competenze del g.a.

In sintesi il giudice amministrativo avrà competenza a: a) determinare se una misura di sostegno proveniente dallo Stato o da qualsiasi ente pubblico o che comunque utilizzi fondi pubblici abbia la natura di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 TFUE; b) stabilire se tale aiuto sia stato istituito in violazione dell'obbligo preventivo di notifica alla Commissione europea, stabilito dall'art. 108, par. 3, TFUE; c) sospendere l'erogazione dell'aiuto illegale; d) ordinare misure di restituzione dell'aiuto illegale; e) provvedere a misure di risarcimento del danno.⁴¹¹

All'art. 48⁴¹², è invero stabilita una procedura di recupero uniforme che ha come scopo quello di ridurre il grosso carico di contenzioso, rendendo più celere il meccanismo in vigore precedentemente.

410 Art. 49, Giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo: 1. All'articolo 119, comma 1, del codice del processo amministrativo, di cui all'allegato 1 del decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, dopo la lettera m-quater) è aggiunta la seguente: «m-quinquies) gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999». 2. All'articolo 133, comma 1, del codice del processo amministrativo, di cui all'allegato 1 del decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, dopo la lettera z-quinquies) è aggiunta la seguente: «z-sexies) le controversie relative agli atti ed ai provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e le controversie aventi ad oggetto gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'ha concesso». 3. Entro il 30 gennaio di ogni anno, le amministrazioni competenti all'esecuzione delle decisioni di recupero trasmettono alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per le politiche europee l'elenco degli estremi delle sentenze di cui hanno avuto comunicazione, adottate nell'anno precedente relativamente alle controversie sulle materie di cui alle lettere m-quinquies) del comma 1 dell'articolo 119 e z-sexies) del comma 1 dell'articolo 133 del codice del processo amministrativo, di cui all'allegato 1 del decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, introdotte, rispettivamente, dai commi 1 e 2 del presente articolo.

Art. 50 Ricorso giurisdizionale per violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. 1. I provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea possono essere impugnati davanti al tribunale amministrativo regionale competente per territorio.

⁴¹¹ Cfr. *Sulla giurisdizione esclusiva del G.A. in materia di aiuti di stato illegittimi: problemi vecchi e nuovi*, in *Il sole* 24ore, del 23.01.2013.

412 Art. 48^o Procedure di recupero^o: 1. La società Equitalia Spa effettua la riscossione degli importi dovuti per effetto delle decisioni di recupero di cui all'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, adottate in data successiva alla data di entrata in vigore della presente legge, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal

La competenza a effettuare la riscossione degli importi dovuti, per effetto delle decisioni di recupero, sarà affidata a Equitalia, a prescindere dalla forma di aiuto e dal soggetto che l'ha concesso. Una volta giunta la notifica della decisione di recupero da parte della Commissione, il ministero, competente a effettuare il recupero, adotta entro due mesi il decreto che contiene l'indicazione dei soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, l'accertamento degli importi dovuti, le modalità e i termini di pagamento. Il decreto costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati. Quando l'ente competente è diverso dallo Stato il provvedimento è adottato da regione, provincia autonoma o ente territoriale competente. Tale procedura si pone come rimedio e sostituisce quella antecedente dove occorre l'approvazione di un provvedimento legislativo *ad hoc* che conferiva anche la competenza a procedere all'amministrazione⁴¹³.

Altro importante tassello è quello contenuto nell'art. 46⁴¹⁴, dove è stato stabilito un vero *off limits* alla concessione di aiuti di Stato se chi li richiede non ha rimborsato gli aiuti precedentemente ricevuti e che sono dichiarati illegittimi.

soggetto che l'ha concesso 2. A seguito della notifica di una decisione di recupero di cui al comma 1, con decreto da adottare entro due mesi dalla data di notifica della decisione, il Ministro competente per materia individua, ove necessario, i soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, accerta gli importi dovuti e determina le modalità e i termini del pagamento. Il decreto del Ministro competente costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati. 3. Nei casi in cui l'ente competente è diverso dallo Stato, il provvedimento di cui al comma 2 è adottato dalla regione, dalla provincia autonoma o dall'ente territoriale competente. Le attività di cui al comma 1 sono effettuate dal concessionario per la riscossione delle entrate dell'ente territoriale interessato. 4. Le informazioni richieste dalla Commissione europea sull'esecuzione delle decisioni di cui al comma 1 sono fornite dalle amministrazioni di cui ai commi 2 e 3, d'intesa con la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per le politiche europee e per il suo tramite

⁴¹³ Cfr, *Aiuti di Stato, recuperi sprint*, in Italia Oggi, del 17.06.2010, cit.

⁴¹⁴ Art. 46 “Divieto di concessione di aiuti di Stato a imprese beneficiarie di aiuti di Stato illegali non rimborsati”: 1. Nessuno può beneficiare di aiuti di Stato se rientra tra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti che lo Stato è tenuto a recuperare in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999. 2. Le amministrazioni che concedono aiuti di Stato verificano che i beneficiari non rientrino tra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato aiuti che lo Stato è tenuto a recuperare in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999. 3. Le amministrazioni centrali e locali che ne sono in possesso forniscono, ove richieste, le informazioni e i dati necessari alle verifiche e ai controlli di cui al presente articolo alle amministrazioni che intendono concedere aiuti. 4. Qualora la verifica di cui al comma 2 sia effettuata mediante l'acquisizione di dichiarazioni effettuate ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, le amministrazioni concedenti svolgono i prescritti controlli a campione sulla veridicità delle dichiarazioni medesime.

Tale articolo percepisce il principio di Deggendorf dell'ordinamento comunitario, trasfondendo in norma ciò che è sempre stato attuato per prassi. Il compito di verificare il rispetto di tale principio spetta alle Amministrazioni che concedono gli aiuti. Per rendere possibile il monitoraggio, le amministrazioni responsabili di decisioni di recupero devono fornire le informazioni e i dati necessari alle verifiche e ai controlli.

In definitiva l'obiettivo che si prospetta di realizzare è quello di garantire una minore durata dei procedimenti e produrre una giurisprudenza unitaria in materia di aiuti di Stato.

CAPITOLO III

IL RUOLO DEL GIUDICE NAZIONALE NELL'ESECUZIONE DELLE DECISIONI DI RECUPERO DEGLI AIUTI ILLEGALI

SOMMARIO: **1.** L'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali; **1.2** Gli strumenti di collaborazione tra apparati giurisdizionali nazionali e Commissione Europea: il principio di leale cooperazione; **1.3** Primato del diritto europeo e disapplicazione delle norme tributarie nazionali incompatibili; **2.** Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia europea; **3.** L'azione di rimborso degli oneri fiscali destinati a finanziare aiuti illegali; **4.** Responsabilità risarcitoria dello Stato e prospettive di tutela del contribuente ex art. 43 della Legge n. 234/2012; **5.** La sospensione giudiziale degli atti di recupero; **6.** Note in tema di recupero degli aiuti erogati dallo Stato italiano alle imprese colpite da calamità naturali n. SA. 33083 (2012/C) (EX 2012/NN) & SA. 35083 (2012/C) (EX 2012/NN).

1. L'APPLICAZIONE DELLA NORMATIVA IN MATERIA DI AIUTI DI STATO DA PARTE DEI GIUDICI NAZIONALI

Nella fase di attuazione della politica fiscale, una delle maggiori esigenze del legislatore nazionale, nel disporre misure agevolative che arrechino vantaggi alle imprese, è rappresentata dall'accortezza e dal rispetto delle norme sancite a livello comunitario in materia di aiuti⁴¹⁵.

Non si può sottacere che tali norme risultano avere una sfera di applicazione più ampia rispetto ai divieti di restrizione di discriminazione. Tali divieti, pur operanti nello stesso ambito, quello fiscale, tuttavia trovano applicazione in presenza di precisi requisiti, come la comparazione tra situazioni interne e comunitarie che

⁴¹⁵ Si fa riferimento agli artt. 107 e 108, TFUE. Detti articoli, rappresentano una forma di attuazione della garanzia della libera concorrenza e uno dei maggiori vincoli disposti in ambito comunitario alla potestà tributaria nazionale e locale, riducendo la discrezionalità sia dell'Amministrazione finanziaria, sia del giudice nazionale.

avendo elementi comuni, richiedono l'analisi delle diverse giustificazioni poste dai legislatori nazionali per una comprensione del diverso trattamento.⁴¹⁶

L'esecuzione di una decisione di recupero di agevolazioni incompatibili con il libero mercato, appare restrittiva nei confronti sia, dell'autorità nazionale deputata a svolgere tale compito, sia dei diritti di difesa dei contribuenti; ciò è dettato dalla presenza nell'ambito degli aiuti di Stato, dello scontro tra interessi comunitari⁴¹⁷ e nazionali.

Di recente si assiste ad una rivalutazione da parte della giurisprudenza comunitaria, del ruolo del giudice nazionale⁴¹⁸, come organo deputato all'interpretazione della normativa interna in sede di controversie in tema di aiuti di Stato per la risoluzione di questioni legate alla compatibilità delle agevolazioni con il diritto comunitario.

Nella valutazione della misura fiscale favorevole, la maggiore criticità è rappresentata dalla mancanza di una definizione univoca e precisa della nozione di aiuti di Stato⁴¹⁹ nel diritto comunitario e dalla mancata indicazione dei criteri di selettività⁴²⁰ indicativi dell'aiuto.

⁴¹⁶ Cfr., F. Amatucci, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2008, cit., p. 1282.

⁴¹⁷ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 21.02.1991, cause riunite C- 143/99 e C- 92/89, *Zuckerfabric*, in cui è stato statuito che il giudice nazionale deve assolutamente tener conto dell'interesse comunitario. Tale interesse può essere in grado di provocare una compressione dei diritti costituzionalmente garantiti, scarificati rispetto al perseguimento del bene collettivo della creazione di un mercato interno.

⁴¹⁸ In tale sede si fa nuovamente presente che a seguito della Legge Comunitaria 24.12.2012, che modifica la Legge n. 11 del 2005, quando si parla di giudice nazionale, si deve tener conto del giudice amministrativo (e non del giudice civile) cui è stata devoluta l'intera giurisdizione in tema di recupero di aiuti di Stato, allo scopo di garantire una minore durata dei procedimenti e una giurisprudenza unitaria in materia di aiuti, caratterizzata in passato da una notevole frammentazione delle disposizioni in ambito contenzioso.

⁴¹⁹ Sul punto largamente si è detto nel I capitolo, ma giova rimarcare che in assenza di una nozione normativa, tale *gap* è stato colmato dalla giurisprudenza comunitaria. Invero, la stessa ha elaborato una nozione così estesa di aiuto tale da ricomprendere ogni vantaggio economicamente apprezzabile che viene attribuito ad un'impresa tramite un intervento pubblico, che ha l'effetto di ridurre gli oneri gravanti sul bilancio di quest'ultima, ritenendoli distorsivi sulla concorrenza. In argomento: v. G. Roberti, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1997, p. 90; W. Shon, *taxation and State Aid Lax in EU law*, in *"Common market law Rev."*, 1999, p. 911; S. Bariatti, *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario*, Giuffrè, Milano, 1998; V. Di Bucci, *Aiuti di Stato nella prassi della Commissione e della giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Rass. Trib.*, n. 6bis/2003, p. 2319.

⁴²⁰ Cfr. sentenza corte di Giustizia dell'8.11.2001, causa C- 143/99, *Adria Wien*, la Corte ha affermato che: "per stabilire l'esistenza di condizioni preferenziali, e riconoscere la selettività di una norma occorre determinare se, nell'ambito di uno specifico regime giuridico, un provvedimento sia tale da favorire alcune imprese o produzioni rispetto a altre che si trovino in una situazione fattuale analoga." cit. p. 41. Ebbene, tale tipologia di approccio crea una confusione tra il divieto di aiuti di Stato e i divieti di discriminazione e restrizione pur previsti nei Trattati Ue.

Invero il principale criterio per considerare una misura tributaria selettiva e pertanto contraria agli artt. 107 e 108 TFUE, è la deroga⁴²¹ che la stessa apporta rispetto al sistema fiscale di uno Stato membro. Il carattere derogatorio della norma agevolativa fiscale, deve risultare dal contrasto della stessa con la logica interna al sistema⁴²² nazionale, ovvero deve perseguire finalità allo stesso estranee.

La genericità di tali orientamenti comunitari in merito alla nozione di selettività, ha conseguentemente determinato una forte limitazione avverso la potestà da parte degli Stati membri di disporre di misure di favore. La più recente evoluzione giurisprudenziale comunitaria ha ridimensionato la portata del divieto, restituendo ragionevolezza alla valutazione sulle misure fiscali di vantaggio nazionali, legittimando quelle che non risultano derogatorie perché compatibili con la *ratio* del tributo⁴²³.

Altro requisito necessario, è rappresentato dall'incidenza che la norma di favore provoca sugli scambi tra gli Stati. Ebbene anche in tale caso, non può ritenersi convincente l'assunto della Corte di Giustizia, per cui, al fine di soddisfare tale requisito sia necessario *sic et simpliciter* la diminuzione di possibilità per le imprese estere di penetrare nel tessuto economico di tale Stato membro. Se così fosse, si renderebbe illimitata la portata applicativa dell'art. 107 TFUE, poiché ogni incentivo può avere influenza sulla concorrenza e sul mercato interno.⁴²⁴

Appare auspicabile in ambito comunitario, una attenta analisi delle varie tipologie di agevolazioni fiscali, e un'indagine economica in merito agli effetti che si possono generare sul mercato interno. La valutazione circa la compatibilità di una misura di

⁴²¹ Il criterio della "deroga" è stato criticato da molteplici autori, tra cui K. Bacon, *State Aids and general measures*, in *Clarendon press Oxford*, 1998, p. 21, il quale ritiene che la difficoltà consiste nella mancanza di una definizione univoca del sistema generale (derogabile) da parte della Corte di Giustizia Ue.

⁴²² V. A. Carinici, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato Ue*, in *Rass., trib.*, n. 4/2004, p. 1216, in cui si legge che affinché una misura integri un aiuto di Stato, devono sussistere due presupposti: si deve trattare di una deroga al sistema generale e non deve essere giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema medesimo.

⁴²³ Cfr. sentenza del Tribunale Europeo di prima istanza, del 10.04.2008, causa T- 233/04, con cui è stata ridimensionata la portata del divieto, stabilendo che gli obiettivi di una misura fiscale possono vanificare la selettività e il contrasto con il divieto di aiuti di Stato, se la stessa è conforme alla struttura del sistema generale.

⁴²⁴ V. sentenze Corte di Giustizia, *Belgio c. Commissione* del 1990 causa C- 142/1997, e *Commissione c. Spagna*, del 1994, causa C- 280/92, in cui si chiarisce che anche un vantaggio concesso a livello locale esclusivamente ad una categoria di imprese, che non esporta i propri prodotti, può incidere sul mercato europeo e rientrare nelle fattispecie *ex art. 107 e 108 TFUE*.

vantaggio rispetto al divieto di aiuti di Stato, dovrebbe essere effettuata considerando il parametro della necessità, in base al quale l'aiuto deve risultare indispensabile per realizzare un obiettivo e quello della proporzionalità, che comporta spesso una valutazione della congruità dell'agevolazione nazionale rispetto alla rilevanza del settore nel quale si interviene.⁴²⁵

Attraverso tali parametri, si percepisce la volontà di non soffocare del tutto le pretese di discrezionalità dei Paesi nelle scelte di politica fiscale più appropriate al conseguimento della politica economica nazionale.⁴²⁶

Per questa via, una corretta verifica del requisito della selettività in ambito fiscale, richiede necessariamente un'attività di cooperazione e collaborazione tra Organi comunitari e giudici nazionali.

Invero, in materia di aiuti di Stato, il giudice nazionale, svolge un ruolo limitato; lo stesso non può pronunciarsi sulla compatibilità di una decisione della Commissione con il diritto Comunitario; non può giustificare una misura in base alle deroghe previste *ex art. 107*, in definitiva non può sconfinare nei poteri discrezionali spettanti all'Esecutivo europeo.⁴²⁷

Poste tali premesse, viene in evidenza che la principale competenza del giudice nazionale in tema di aiuti fiscali, riguarda l'esecuzione della decisione di recupero emessa dalla Commissione dopo che è stata accertata la violazione della norme comunitarie da parte della Commissione.⁴²⁸

Le uniche facoltà concesse al Giudice nazionale sono: valutare l'opportunità di sottoporre la misura fiscale al controllo della Commissione; se è stata rispettata dal

⁴²⁵ Cnf. F. Amatucci, *Giudice nazionale e aiuti di Stato*, in *Rass. Trib.* n. 5/2008, op. ult.cit.p. 1289.

⁴²⁶ Così si legge nella Comunicazione della Commissione sull'applicazione degli aiuti di Stato in materia di tassazione delle società del 1998.

⁴²⁷ La Commissione Europea, svolge un ruolo importante e gode di un'ampia discrezionalità nel valutare le ipotesi di aiuti compatibili ai sensi dell'art. 107 TFUE. In tal senso le sentenze Corte di Giustizia, 21.03.1991, causa C- 303/88 *Italia c. Commissione*, e 19.09.2000 causa C- 156/98.

⁴²⁸ In tal senso, *ex plurimis*: sentenza Corte di Giustizia, del 11.07.1996, causa C- 39/94, dopo la decisione di recupero il compito del giudice nazionale è quello di disapplicare la normativa interna configgente con quella comunitaria, pertanto come osservata da G.Tesauro, in *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. Trib.* 2007, p. 3665, il processo che si instaura innanzi al giudice interno assume connotazioni complesse poiché è il risultato di una commistione tra norme processuali interne e norme comunitarie. È sicuramente anche a causa di dette difficoltà che è intervenuta la Legge comunitaria 234/2012, di cui si è dato conto nei paragrafi antecedenti, che ha il chiaro intento di razionalizzare e snellire il contenzioso in tema di recupero di aiuti.

legislatore nazionale può chiedere chiarimenti alla Commissione, o operare un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia.⁴²⁹

Oltre che rispetto ai poteri della Commissione, il ruolo del giudice nazionale risulta più limitato anche rispetto alla Corte di Giustizia Europea la quale si occupa di: a) questioni di pregiudizialità; b) controlli in merito a decisioni assunte dalla Commissione; c) controlli sull'adempimento della decisione della Commissione.

Resta da chiarire che l'assoluta prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno e sull'autorità dei giudici nazionali, si evince dal superamento del giudicato interno in caso di recupero di aiuti di Stato.

In base a tale orientamento la disposizione del diritto nazionale, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, deve essere disapplicata nei limiti in cui impedisca il recupero di un aiuto, la cui incompatibilità è già stata stabilita dalla Commissione.⁴³⁰

A fronte della ulteriore limitazione in ambito di giudicato nazionale, in presenza di decisioni in materia di aiuti emesse dalla Commissione, frattanto tuttavia si assiste ad una rivalutazione del giudice nazionale nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto interno, specie dal punto di vista pragmatico⁴³¹. In altri termini, oltre alla valutazione della selettività di una misura, un'altra attività derivante dalla normativa in tema di aiuti, consiste nella verifica dello svolgimento dell'attività di impresa⁴³².

⁴²⁹ In tal senso v. J. Laroma Jezzi, *Gli aiuti fiscali*, in *Rass. Trib.*, n. 3/20004, op. cit. p. 1082, l'autore ritiene che le competenze assegnate alla Commissione, non impediscono ai giudici di chiedere l'intervento ultroneo alla Corte di Giustizia Europea sia per interpretare le disposizioni interne al Trattato, sia per sindacare le decisioni assunte dalla Commissione stessa. Resta chiaro che l'intervento del giudice nazionale non deve sovrapporsi a quello della Commissione e che quello della Corte di Giustizia è un ruolo di assistenza al giudice nazionale nello stabilire se una misura possa definirsi aiuto di Stato.

⁴³⁰ *Leading case* in materia è rappresentato dalla sentenza Corte di giustizia del 18.06.2007, causa C- 119/05, *Lucchini*, citata *supra*. Nel caso di specie, i giudici comunitari hanno sancito la disapplicazione della normativa interna sul giudicato sancita *ex art. 2909 c.c.*, qualora in presenza di sentenza definitiva, impediva il recupero di un aiuto erogato in contrasto con il diritto comunitario. È confermata in tale modo la tesi secondo cui il giudice nazionale non può pronunciarsi in maniera autonoma sulla compatibilità della misura interna agevolativa con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato, e nel caso in cui ciò avvenga, neanche la definitività della sentenza rappresenta un ostacolo. In caso contrario, sarebbe impedita l'applicazione del diritto comunitario, rendendo impossibile il recupero dell'aiuto. Cit.p. 59.

⁴³¹ Cfr. sentenze 11.09.2008, cause riunite da C- 428/06 a C- 434/06, *Territorios Historicos e Paesi Baschi*, in www.fiscoonline.it

⁴³² Corte di giustizia, sentenza C- 222/04, del 2006. Inoltre, è stata rimessa al Giudice nazionale la valutazione ai fini della qualificazione di impresa delle attività svolte dalle fondazioni bancarie sulla base della normativa interna in vigore all'epoca dei fatti ai fini della determinazione della compatibilità della disciplina fiscale agevolativa nazionale con la normativa sugli aiuti. Cfr. sentenza Corte di Cassazione, n. 27619, del 19.12.2006- con cui veniva riassunta la causa C-

Ebbene, tale attività non può essere svolta unicamente dagli organi comunitari, ma si rende necessario l'ausilio degli organi locali e del giudice nazionale.

Al fine di una più efficiente e piena tutela del contribuente sarebbe auspicabile una maggiore cooperazione tra Commissione, Amministrazione finanziaria e giudice nazionale circa l'individuazione di criteri generali che consentono l'individuazione e il recupero degli aiuti fiscali illegali, nel rispetto sia della normativa interna, sia dell'interesse comunitario, che non può prevalere in assoluto sugli interessi costituzionalmente garantiti.⁴³³

1.2 GLI STRUMENTI DI COLLABORAZIONE TRA APPARATI GIURISDIZIONALI NAZIONALI E COMMISSIONE EUROPEA: IL PRINCIPIO DI LEALE COOPERAZIONE.

Il giudice nazionale è tenuto ad interpretare e far applicare le norme di diritto comunitario che siano direttamente applicabili, e a disapplicare le norme interne configgenti con il diritto dell'Unione Europea. In tale contesto appare rilevante il principio di leale collaborazione previsto *ex art. 10 TCE*, trasfuso nell'*art. 4 TUE*, secondo cui: *“in virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai Trattati”*. Alla luce dell'interpretazione resa dalla Corte di giustizia, il fine della predetta cooperazione è *“quello di trovare un contemperamento tra i differenti interessi contrapposti, ivi compresi quelli dei beneficiari degli aiuti”⁴³⁴*.

Gli obblighi scaturenti da detta disposizione riguardano nello specifico la Commissione, che, in sede di recupero, è chiamata a svolgere un ruolo di assistenza nei confronti degli apparati giurisdizionali interni, trasmettendogli, qualora lo

222/04 del 10.01.2006- in cui si affermava che il compito del giudice nazionale è quello di una ricostruzione del sistema normativo interno vigente all'epoca dei fatti, compito che non può essere demandato alla Corte di Giustizia.

⁴³³ F. Gallo, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2008, p. 922. L'autore ritiene che nel rispetto del principio di eguaglianza sostanziale, possono essere adottate misure pubbliche derogatorie rispetto al principio comunitario del libero mercato.

⁴³⁴ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 21.12.2011, causa C- 320/2009 P, *A2A S.p.a. c. Commissione*, p. 139, in www.curia.eu

richiedano, informazioni⁴³⁵ o esprimendo pareri in merito all'applicazione della normativa per l'espletamento della procedura in discorso.

Nello svolgimento di dette funzioni, l'Organo esecutivo deve attenersi al rispetto dell'obbligo del segreto d'ufficio e della salvaguardia del funzionamento e dell'indipendenza delle Istituzioni. Nell'ottica del rispetto dell'interesse pubblico, i pareri dalla stessa offerti devono essere ispirati a criteri di neutralità ed obiettività.⁴³⁶

Il supporto fornito dalla Commissione ai giudici nazionali, non pregiudica la facoltà o l'obbligo in capo a questi ultimi di rinviare pregiudizialmente una questione alla Corte di giustizia. Qualora sorga l'obbligo di proporre detta domanda, l'assistenza della Commissione, non può costituire una soluzione alternativa, ma può solo cumularsi al menzionato rinvio.

Per ciò che attiene alla trasmissione delle informazioni, giova richiamare il punto 83 della Comunicazione, *“Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali ed incompatibili”*⁴³⁷, il quale richiamandosi alla giurisprudenza costante per cui *“in forza dell'obbligo di cooperazione tra le Istituzioni comunitarie e gli Stati, sancito ex art. 5 del Trattato(...), La Commissione deve rispondere senza indugio alle domande dei giudici”*⁴³⁸, prevede che i giudici nazionali possano chiedere delucidazioni in merito a procedimenti pendenti innanzi alla Commissione, volti a verificare se la misura sia stata notificata, o a conoscere i tempi per la conclusione di un'indagine formale. Gli stessi giudici possono fare richiesta di copie di documenti, dati, statistiche, e analisi di mercato.

⁴³⁵ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 13.10.2011, causa C- 454/2009, Commissione c. Repubblica Italiana, p. 43: *“l'obbligo di informazione imposto alla Repubblica Italiana dall'art. 4 della decisione 2008/697, è un'espressione particolare del dovere di leale cooperazione che è alla base dell'art. 10 CE, e che implica che per l'esecuzione delle decisioni in materia di aiuti di Stato, la Commissione e lo Stato membro interessato, devono cooperare in buona fede per superare le difficoltà, nel pieno rispetto delle norme del Trattato, e, soprattutto, di quelle relative agli aiuti di Stato.”*

⁴³⁶ Tali criteri sono richiamati, all'interno della Comunicazione rubricata *“Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali ed incompatibili”*, in cui la stessa Commissione sottolinea che è suo compito mantenersi *“neutrale ed obiettiva”*, e nel richiamarsi alla sua tutela verso l'interesse pubblico, afferma che non ha alcuna intenzione di servire l'interesse delle parti nella causa pendente e per questo motivo non intende ascoltarle.

⁴³⁷ In GU C272/4, del 15.11.2007.

⁴³⁸ Così, Corte di Giustizia, sentenze 11.07.1996, *SFEI*, cit.; 13.07.1990, *ZwartWeld*, cit., pp. 17-22;

Giova segnalare che nella medesima ottica, la Commissione nel rispetto dell'art. 339 TFUE, il quale sancisce che è fatto divieto alle Istituzioni europee di divulgare informazioni protette dal segreto d'ufficio, prima di trasmettere qualsivoglia informazione al giudice nazionale, debba chiedergli se è in grado di assicurare la protezione delle richiamate informazioni. Nel caso di esito negativo, lo stesso Organo, è legittimato a non trasmetterle.⁴³⁹ Allo stesso modo, la Commissione può rifiutarsi di fornire informazioni ai giudici nazionali ove ciò comporti la necessità di salvaguardare i propri interessi o per evitare che siano compromessi il funzionamento e l'indipendenza dell'Unione.⁴⁴⁰

Altro punto di notevole interesse è il 91 della succitata Comunicazione, il quale dispone che è facoltà del giudice nazionale chiedere se: a) una misura costituisca aiuto; b) se una misura soddisfi i requisiti previsti dai regolamenti di esenzione per categoria; c) se una misura rientri nel regime di aiuti notificati e autorizzati ovvero configuri aiuto esistente; d) se sussistano delle circostanze eccezionali che impediscono il recupero sulla base del diritto dell'Unione⁴⁴¹; e) informazioni in merito al calcolo degli interessi e al tasso di interesse applicabile al caso concreto; f) chiarimenti sui requisiti giuridici per esperire la richiesta di risarcimento di danni.

Resta da chiarire che, conformemente alla circostanza che è preclusa la facoltà al giudice nazionale di poter valutare la compatibilità di un aiuto con il mercato interno, dovrebbe parimenti essere esclusa la possibilità che il parere richiesto alla Commissione, abbia ad oggetto la compatibilità o meno di un aiuto.

Invero dalla lettura del punto 92 della suindicata Comunicazione, si indica che *“ciò non impedisce al giudice nazionale di chiedere informazioni procedurali per sapere se la Commissione stia già valutando la compatibilità di una determinata misura d'aiuto”*.

⁴³⁹ in tal senso, Corte di Giustizia, sentenza 13.07.1990, *ZwartWeld*, cit., p. 18-22; Tribunale di I grado, sentenza 18.09.1996. *PostBank*, cit. p. 64.

⁴⁴⁰ Cfr. Corte di Giustizia, sentenze 26.11.2002, *First Franex*, cit., p. 49; e 28.02.1991, *Delimitis*, cit., p. 53.

⁴⁴¹ Resta chiaro che le questioni attinenti l'applicazione del diritto dell'Unione, debbano essere rimesse alla Corte di giustizia tramite rinvio pregiudiziale di cui si dirà in seguito.

Tanto comporta la necessità di escludere che la Commissione possa fornire pareri in merito alla compatibilità di una misura; la stessa non può entrare nel merito della controversia, ma deve limitarsi a fornire elementi di fatto, o chiarimenti in ambito economico-giuridico, senza instaurare un contraddittorio con le parti dei processi nazionali, che in tal modo restano estranee allo svolgimento di tale fase⁴⁴².

1.3 PRIMATO DEL DIRITTO EUROPEO E DISAPPLICAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE NAZIONALI INCOMPATIBILI

Il rapporto tra ordinamento interno e ordinamento comunitario⁴⁴³, rappresenta un argomento di notevole interesse, in virtù del dibattito sulla creazione di un mercato unico europeo.

Alla luce dell'ormai consolidato primato del diritto comunitario⁴⁴⁴, si assiste oggi ad una fase magmatica⁴⁴⁵ di transizione nei rapporti del diritto europeo con quello nazionale, caratterizzata da un importante ruolo della giurisprudenza che interviene a colmare il vuoto lasciato dal diritto positivo, affermandosi come fonte non scritta del diritto tributario comunitario e facendo in modo che gli orientamenti interni siano sempre più il risultato di un'attività di integrazione negativa, soprattutto ad opera della Corte di giustizia europea che, spesso, è chiamata a pronunciarsi su questioni tributarie.⁴⁴⁶

⁴⁴² A. Adinolfi, *Gli strumenti di cooperazione tra i giudici nazionali e la Commissione europea e il loro rapporto con il rinvio pregiudiziale*, in C. Schepisi (a cura di) *La modernizzazione della disciplina sugli aiuti di Stato*, cit. p., 50; in tal senso, C. Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, op. ult. cit. p. 408.

⁴⁴³ Sul tema v. F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2002, p. 407; E. De Mita, *Diritto tributario interno e norma comunitaria*, in *Boll. Trib.*, 1981.

⁴⁴⁴ In tal senso, v. P. Mengozzi, *Il Diritto comunitario e dell'Unione europea*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Gallo, Padova, 1997; G. Tesauro, *Diritto Comunitario*, Padova, 2001; C. Sacchetto, *Rapporto tra diritto comunitario e diritto interno*, (a cura di) L. Alemanno, *Materiali di diritto comunitario internazionale*, Ag. delle entrate- Direzione regionale Lombardia, Milano 2002;

⁴⁴⁵ Cfr. L. Del Federico, *Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nelle giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive*, in *Working papers UDA DSG*, n. 2/2012, cit. p. 15.

⁴⁴⁶ Cfr. C. Melillo, *Il primato del diritto comunitario sul diritto interno e gli strumenti a disposizione del giudice (tributario) nazionale per la risoluzione delle antinomie tra norme (tributarie) nazionali e norme comunitarie*, in *Dir. prat. Trib.*, n. 4/2009, p. 46 ss.

Di recente⁴⁴⁷ si è osservata comunque una consapevolezza da parte degli Stati del fatto che le eccessive differenze, soprattutto nella materia in oggetto, all'interno dei singoli ordinamenti costituiscono un ostacolo alla auspicata creazione di un libero mercato.

Si evidenzia come, accanto all'integrazione negativa, che fino ad ora è stato il principale strumento per ravvicinare le due legislazioni, si può annoverare anche la cd. *soft law*⁴⁴⁸ che assume sempre maggiore rilevanza come fonte derivata del diritto in campo tributario.

In caso di discordanza tra la norma interna e quella comunitaria⁴⁴⁹, il giudice italiano, pur riconoscendo la preminenza della seconda rispetto alla prima, tuttavia non pronuncia l'invalidità o l'illegittimità⁴⁵⁰ della legge statale contraria all'ordinamento comunitario, ma si limita a “non applicare”⁴⁵¹, la norma domestica che confligge con l'ordinamento europeo, evitando che tale normativa venga in rilievo per la definizione della controversia davanti al giudice nazionale⁴⁵².

Va però fatta una distinzione.

Generalmente si può affermare che il giudice italiano ha l'obbligo di non applicare le norme interne che sono contrarie a quelle comunitarie *direttamente applicabili*, ossia a quelle norme contenute nei Trattati, nei regolamenti e in generale a quelle con

⁴⁴⁷ Per un quadro organico di sintesi in materia, v. G. Contaldi, *Effetto diretto e primato del diritto comunitario*, S. Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, n. III, Milano, 2003, p. 2122.

⁴⁴⁸ Con il termine *soft law*, si indicano alcuni atti di carattere “leggero”, essenzialmente programmatici e non vincolanti, adottati dagli Organi comunitari, come ad es. raccomandazioni, pareri, inviti, suggerimenti agli organi legislativi dei singoli Stati affinché assumano determinate posizioni in ordine alla regolamentazione della materia comunitaria.

⁴⁴⁹ Nell'ipotesi di contrasto tra norma interna e norma comunitaria, il giudice nazionale ha a disposizione differenti possibilità di azione, di cui si dirà successivamente. Va preliminarmente indicato che la procedura della disapplicazione della norma interna, auspicata dalla giurisprudenza nazionale e dalla giurisprudenza comunitaria, per lunghi anni non ha trovato applicazione da parte dei giudici (tributari) nazionali, che spesso nel dubbio sulla fondatezza della pretesa hanno preferito rimettere gli atti alla Corte di Giustizia europea. Lentamente si è osservato un cambio di rotta; così in presenza di una palese violazione del diritto comunitario, si assiste ad una disapplicazione della norma interna, in luogo del rinvio, con un innegabile vantaggio in termini di economia processuale.

⁴⁵⁰ È opportuno osservare che mentre l'applicazione della norma spetta al giudice nazionale, statuire in merito alla legittimità o alla compatibilità della normativa interna con il diritto comunitario, spetta alla Corte di Giustizia europea, che interpretando, con le proprie sentenze dichiarative, il significato delle norme comunitarie ne determina la concreta applicazione anche in contrasto con la normativa di ogni Stato membro, senza tuttavia emanare nuove norme comunitarie, ma solamente esplicitando il significato delle norme controverse, chiarendone il contenuto e la concreta applicazione. Cfr., Cass. Sent. N. 4466 del 2.03.2005.

⁴⁵¹ L'utilizzo del termine “non applicazione” è preferita dalla Corte Costituzionale, rispetto alla “disapplicazione” poiché quest'ultimo potrebbe evocare dei “vizi” della norma.

⁴⁵² Cfr. Cass. Sez.un., sent. N. 1512 del 13.02.1998.

efficacia diretta, ovvero le direttive *self-executing*, a condizione che le stesse siano dotate di efficacia verticale⁴⁵³ e abbiano un contenuto preciso ed incondizionato.

Va osservato che la giurisprudenza italiana ha stabilito che nel rispetto del principio di leale cooperazione ex art. 5 TCE, bisogna estendere detto obbligo di non applicazione del diritto interno anche quando lo stesso confligga con norme comunitarie non direttamente applicabili, in perfetta rispondenza al crescente senso di appartenenza all'Unione europea⁴⁵⁴.

Occorre precisare che la disciplina fiscale, così come elaborata in ambito comunitario, si allontana dalle linee guida del diritto tributario sviluppato in ciascuno Stato membro.

Invero, ciò è riscontrabile anche per le direttrici di sviluppo perseguite a livello europeo; i concetti nazionali di interesse fiscale o di capacità contributiva, lasciano il posto alla logica di integrazione dei mercati, dove il complesso di disposizioni fiscali ha il mero interesse di realizzare *un'integrazione negativa*, vale a dire la funzione è quella di incidere direttamente sugli ordinamenti fiscali nazionali, neutralizzando le norme divergenti con il diritto comunitario.⁴⁵⁵

Nonostante una iniziale reticenza verso l'armonizzazione e l'integrazione dei regimi fiscali, è venuta meno la rigidità del principio di sovranità nazionale degli Stati nelle materie di competenze dell'Unione europea, fino ad un completo riconoscimento della supremazia del diritto comunitario.⁴⁵⁶

⁴⁵³ Siano cioè in grado di stabilire posizioni giuridiche attive dei contribuenti verso lo Stato, cfr, C. Melillo, *Il primato del diritto comunitario*, op, ult, cit. p.50.

⁴⁵⁴ Va evidenziato che lo strumento principalmente utilizzato per l'armonizzazione in materia fiscale è la direttiva, che secondo il TCE, rappresenta l'unico strumento per il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati sia per quanto riguarda le imposte dirette sia per le imposte indirette.

⁴⁵⁵ C. Sacchetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento nazionale italiano*, in B. Pezzini- C. Sacchetto(a cura di), *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione Europea*, Milano, 2001.

⁴⁵⁶ Il primato del diritto comunitario sul diritto interno è stato formalizzato la prima volta nella sentenza della Corte di giustizia Europea, del 15.07.1964, causa C-6/64, *Costa/Enel*, in cui i giudici hanno ritenuto che tale supremazia trova conferma nell'art. 249 TCE. Lo stesso orientamento è stato poi confermato nella successiva sentenza *Simmenthal*, del 9.03.1978, causa C- 106/77. Secondo tale principio non è permesso agli Stati opporre disposizioni interne a quelle comunitarie. Per ulteriori approfondimenti sul tema del primato del diritto comunitario, si rinvia a : C. Curti Gialdino, *Lezioni di diritto comunitario*, fondazione dott. Commercialisti, Milano, 1995; M.C. Fregni, *Sulla diretta applicabilità delle Direttive comunitarie nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. Dir. fin.*, II, 1995; C. Garbarino, *Il diritto tributario comunitario*, in *Manuale di tassazione internazionale*, Milano 2005.

Per questa via, il giudice nazionale, può disporre di vari rimedi per risolvere eventuali discrasie tra la normativa interna e quella comunitaria, nello specifico gli strumenti che può utilizzare sono i seguenti: *a) rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di Giustizia; b) interpretare conformemente alla norma comunitaria la norma interna; c) applicazione diretta del diritto comunitario; d) disapplicazione o meglio “non applicazione” della norma interna contraria a quella comunitaria.*

È senza dubbio nel rinvio alla Corte di giustizia che il dialogo tra gli ordinamenti si realizza in maniera esplicita, in tale sede il giudice nazionale si rivolge alla Corte di Giustizia, affinché questa si pronunci sull'interpretazione del diritto comunitario.

Tale *modus operandi* è divenuto un potente e decisivo strumento di integrazione tra gli ordinamenti, la sua funzione essenziale è difatti quella di realizzare un'interpretazione e un'applicazione del diritto comunitario conforme in tutti gli Stati membri.⁴⁵⁷

Per quanto concerne l'interpretazione conforme al diritto comunitario della norma interna, secondo l'orientamento della Corte, il giudice nazionale può espletare tale funzione, a patto però che lo faccia, per quanto possibile nella maniera più rispondente al testo e delle finalità della normativa comunitaria.⁴⁵⁸

Un ulteriore strumento di riavvicinamento è rappresentato dal punto *sub c)*.

Il giudice nazionale può applicare direttamente il diritto comunitario, se si tratti di: principi generali dell'ordinamento comunitario come principio di non discriminazione, divieto di restrizione delle libertà fondamentali; norme primarie, norme contenute nei Trattati istitutivi e in accordi internazionali successivi; diritto comunitario derivato, quali regolamenti, decisioni, raccomandazioni e pareri⁴⁵⁹.

Ebbene in merito all'ultimo punto, quello secondo cui il giudice può disapplicare la norma nazionale configgente con quella comunitaria, giova precisare quanto segue.

⁴⁵⁷ V. M. Antonini, *L'efficacia delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia della Comunità europee: riflessioni a margine del contrasto interpretativo sorto con riferimento all'imposta sul patrimonio netto*, in dir. prat. Trib. int., 2002.

⁴⁵⁸ cfr. Corte di giustizia, sentenze 16.12.1993, causa C- 334/92, *Miret*; 26.09.1996, causa C- 168/95, *Arcaro* ; 5.10.2004, cause riunite da C- 389/01 a C-403/01, *Pfeifer ed altri*.

⁴⁵⁹ Tale modo di operare deroga alla regola per cui il giudice nazionale applica il diritto comunitario e la Corte lo interpreta; difatti, nel caso succitato il giudice nazionale può direttamente interpretare il diritto comunitario, salvo il caso in cui opti per un rinvio pregiudiziale.

In generale si può specificare che qualora non sussistano dubbi sulla contrarietà della norma interna con l'ordinamento comunitario, il giudice provvede alla diretta disapplicazione della norma, in virtù dell'ormai consolidato primato del diritto comunitario.

A tale risultato, invero si è giunti a seguito di un turbolento e lungo confronto tra la Corte Costituzionale Italiana e la Corte di giustizia europea.

Le due Corti sono giunte all'affermazione del primato del diritto comunitario, in momenti differenti, e partendo da concezioni speculari in merito al rapporto tra diritto interno e comunitario.

La Corte di giustizia ha ipotizzato una tesi monista e unitaria dei due sistemi, per cui l'ordinamento comunitario si inserisce nell'ordinamento interno, e prevale su quest'ultimo in virtù di una forza propria, in cui la disapplicazione della norma interna, non sarebbe altro che un'espressione del criterio gerarchico del rapporto tra fonti.⁴⁶⁰

Nel corso degli anni invero l'atteggiamento della Corte di giustizia si è inasprito, la disapplicazione ha lasciato il posto all'abrogazione, sull'assunto che il mantenimento della norma incompatibile costituisce da sé una trasgressione degli obblighi del Trattato.⁴⁶¹

Per quanto concerne l'atteggiamento della Corte Costituzionale, il percorso atto a districare il rapporto tra norma interna e norma comunitaria, si può riassumere in tre fasi.

In una prima fase la Suprema Corte si è posta in netto contrasto con la posizione assunta dalla Corte di Giustizia; non ha riconosciuto particolare forza alla legge di esecuzione del Trattato, e ha affermato la supremazia del diritto interno rispetto al diritto comunitario, esplicitando tale orientamento attraverso la sentenza del 30

⁴⁶⁰ Cfr. sentenza *Van Gend en Loos*, causa C- 26/62, del 5.02.1963; sentenza *Costa /Enel* e sentenza *Simmenthal* già citate *supra*, in cui si legge: *il giudice nazionale incaricato di applicare nell'ambito della propria competenza, le disposizioni del diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, senza dover chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale*. Per ulteriori approfondimenti: F. Salmoni, *La Corte Costituzionale e la Corte di Giustizia della Comunità europee*, in *Dir. pubbl.*, 2002; G. Tesaurò, *Uguaglianza e legalità nel diritto comunitario*, in *Il diritto dell'unione europea*, 1999.

⁴⁶¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 15.10.1986, causa C- 168/85, *Arcaro*.

Marzo 1964, in cui si legge che :” *i rapporti tra le fonti interne successive e il Trattato istitutivo, sono rimessi ai tradizionali principi di successione delle Leggi nel tempo, e pertanto ogni ipotesi di conflitto, fra l’una e le altre, non può dar luogo a questioni di costituzionalità*”.⁴⁶²

Con la sentenza del 27 Dicembre del 1973, n. 183 si dà avvio alla seconda fase , in cui la Consulta mitiga la sua iniziale posizione, prevedendo che nessun problema si pone per le norme comunitarie direttamente applicabili e successive ad atti normativi primari nazionali, poiché per il principio della successione delle leggi nel tempo, è assicurata la prevalenza della norma comunitaria rispetto a quella interna; al contrario, il problema si pone per gli atti di formazione primaria che derogano norme comunitarie antecedenti.

Rispetto a tali atti , la Corte ha individuato la giustificazione della prevalenza del diritto comunitario nell’art. 11 della Costituzione. Nella citata norma, che statuisce la rinuncia ad una parte della sovranità nazionale, secondo la Corte si coglierebbe, l’apertura verso un processo di integrazione comunitaria, e la volontà di attribuire alla legge di esecuzione del Trattati, il rango costituzionale.

Per questa via, la modificazione e l’abrogazione del diritto comunitario da parte di atti normativi interni successivi, provocherebbe indirettamente la violazione del dettato Costituzionale sancito *ex art. 11*, e la sindacabilità avverso dette norme interne, da parte della Corte Costituzionale.⁴⁶³

Seguendo l’iter logico e cronologico della Consulta si viene a delineare una nuova posizione secondo la quale l’ordinamento Italiano e quello internazionale, sono autonomi e distinti, ma coordinati in base alla ripartizione di competenze stabilita nei Trattati istitutivi delle comunità europee.⁴⁶⁴

⁴⁶² In merito alla vicenda in oggetto: v. B. Santamaria, *Diritto Tributario*, Milano, 2004, p. 30, ss. Secondo l’autore tale sentenza rimarca il ruolo primario del diritto interno su quello comunitario, sulla base della ulteriore considerazione che le norme comunitarie esplicherebbero efficacia nel diritto interno, tramite la legge di esecuzione del trattato, ossia di una norma interna.

⁴⁶³ Cfr. decisione Corte Costituzionale, n. 232, del 30.10.1975.

⁴⁶⁴ Così, Corte Costituzionale, sentenza n. 168 del 18.04.1991.

Nella terza fase, quella attuale, l'annoso problema dei rapporti tra ordinamento interno e comunitario, sembra trovare una soluzione sostanziale⁴⁶⁵. La Stessa Corte Costituzionale, non abbandonando la sua tesi dualista, nè accettando la tesi monista della Corte di giustizia, ha riconosciuto la competenza al giudice nazionale a dare piena ed immediata applicazione alla norma comunitaria tramite la *non-applicazione*⁴⁶⁶ della norma interna antecedente o successiva che sia contraria alla stessa.

Nonostante la notevole inversione di tendenza ed apertura manifestata dalla Corte Costituzionale, tuttavia, la prevalenza del diritto comunitario sul quello interno, si verifica sia quando normativa comunitaria sia direttamente applicabile, sia quando la stessa non si ponga in contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento e con i diritti indivisibili dell'uomo, in base alla *cd. teoria dei controlimiti*.

Nonostante il riconoscimento della sopranazionalità della norma europea, è interessante evidenziare che nel rapporto dinamico tra diritto interno e diritto comunitario, si ammettono limiti costituzionali nazionali, e che la stessa teoria invero può essere considerata come la naturale resistenza degli Stati alla prevalenza del diritto comunitario in relazione alla limitazione della propria sovranità.

2. IL RINVIO PREGIUDIZIALE ALLA CORTE DI GIUSTIZIA

Il rinvio pregiudiziale è frutto della ripartizione di compiti tra giudice nazionale e Corte di Giustizia, soventemente definita “custode” dell'interpretazione del diritto comunitario, la quale si adopera per fornire al giudice remittente la corretta

⁴⁶⁵ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza dell' 8.06.1984, n. 170. Con tale sentenza invero la Corte Costituzionale non fa altro che recepire il contenuto della sentenza della Corte di Giustizia, *Simmenthal*, ovvero che la norma comunitaria produce la non applicazione della norma interna non conforme.

⁴⁶⁶ È utile precisare che l'utilizzo dell'espressione non- applicazione, piuttosto che disapplicazione, da parte della Consulta, rafforza la teoria *dualista* sostenuta dalla stessa. Se si utilizzasse il termine disapplicazione, dovremmo ipotizzare, come accennato *supra*, un vizio della norma interna, e ciò ci porterebbe a dare preminenza al diritto comunitario, riconoscendo un rapporto gerarchico tra le fonti, e legittimando una ricostruzione in chiave *monista* del rapporto tra i due ordinamenti. Con l'utilizzo del termine non-applicazione, è come se si tenessero distinti i due ordinamenti, ritenendo valido il criterio di specialità e ricostruendo in chiave dualista il rapporto tra le due norme.

interpretazione del significato e della portata delle norme del Trattato, indicandogli se la stesse precludano o meno l'applicazione della norma nazionale.⁴⁶⁷

Si tratta di un procedimento da giudice (nazionale) a giudice (comunitario), che completa la cooperazione in ambito giudiziario, di cui si è detto antecedentemente, agevolando la disapplicazione della norma interna incompatibile.

Tale procedimento rientra tra i molteplici strumenti di assistenza forniti ai giudici nazionali. Invero nella Comunicazione del 2007, la Commissione ha chiarito che i mezzi di supporto previsti per gli apparati giurisdizionali comunitari, non possono pregiudicare la facoltà in capo a questi ultimi di proporre una domanda pregiudiziale alla Corte di giustizia.

Tale domanda consente a qualsiasi giurisdizione nazionale di interrogare la Corte sul diritto europeo, nella misura in cui da detta pronuncia dipenda la soluzione di una controversia.

Per questa via occorre segnatamente precisare che muovendo dall'assunto per cui *“i giudici nazionali non possono dichiarare invalidi gli atti delle Istituzioni comunitarie, spetta a questi ultimi proporre una questione a titolo pregiudiziale, allorchè ritengano che un atto delle Istituzioni europee sia invalido”*.⁴⁶⁸

Diretta conseguenza di tale rinvio, è la sospensione del giudizio nazionale, fino a quando i giudici europei non emettano la loro decisione.⁴⁶⁹

In realtà il procedimento che nasce *ex art. 267 TFUE*, non può essere considerato una controversia poiché non ha vita autonoma rispetto al giudizio da cui promana; questo orientamento, foriero di una preclusione in merito all'applicabilità della sospensione

⁴⁶⁷ In tal senso, v. M. Scuffi, *I poteri del giudice tributario nell'interpretazione e applicazione del diritto comunitario*, cit. p. 455, ss.

⁴⁶⁸ Cfr. corte di giustizia, sentenza 22.10.1987, leading case in materia, causa C- 314/85, *Foto- Frost*, in Racc I, 4199, cit., p. 66 e 67.: *“i ricorsi promossi dinanzi ai giudici nazionali, non possono contestare la validità della decisione della Commissione qualora il ricorrente abbia avuto la possibilità di impugnare direttamente tale decisione innanzi al giudice comunitario(...), il giudice nazionale debba richiedere una pronuncia pregiudiziale qualora l'azione intentata riguardi la validità e la legittimità della decisione della Commissione”*. Tale ipotesi viene anche in considerazione quando nel giudizio nazionale sia dedotta l' illegittimità della decisione della Commissione, con cui, dichiarando l'incompatibilità di un aiuto, se ne disponga anche il recupero. In tal senso v. sentenza caso *Lucchini*, cit. supra.

⁴⁶⁹ Così, Corte di giustizia, sentenza 14.10.1999, causa C- 104/97 P, *Atlanta*, in Racc. I, 6983. In realtà tra i due procedimenti non esiste una pregiudizialità in senso tecnico-giuridico, ma una pregiudizialità logica, che per una cospicua parte della dottrina e giurisprudenza non potrebbe giustificare l'istituto della sospensione. Cfr. Cass. 14281/2000, e Cass. SS.UU. 14060/04, che esprime totale disfavore nei riguardi dell'istituto, nel quadro di una valorizzazione costituzionale del giusto processo e della sua ragionevole durata.

necessaria ai casi di pregiudizialità comunitaria, potrebbe essere ovviato facendo ricorso alla sospensione “facoltativa” dove è rimesso al giudice il potere discrezionale di regolamentare l’*iter* procedurale.⁴⁷⁰

Tornando al procedimento, ai sensi dell’art. 267 TFUE, la Corte di Giustizia è competente a pronunciarsi in via pregiudiziale: a) sull’interpretazione dei Trattati; b) sulla validità e l’interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell’Unione; c) sull’interpretazione degli Statuti degli organismi creati con atto del Consiglio, quando sia previsto dagli statuti stessi.

Sul punto si è espressa la stessa giurisprudenza europea, la quale si è dichiarata competente a fornire al giudice nazionale un sostegno interpretativo per l’attuazione dei principi europei, onde poter assumere la propria decisione e poter risolvere nel merito la controversia sottopostagli.⁴⁷¹

Al riguardo, quest’ultima ha delimitato le competenze della Corte, ed ha chiarito come: a) l’applicazione del diritto dell’Unione spetta al giudice nazionale, mentre la Corte deve limitarsi solo alla sua interpretazione; b) il compito della Corte è semplicemente quello di sussumere dal diritto europeo, la portata e il significato da attribuire alla norme, rimanendole preclusa l’applicazione al caso concreto, rientrando nella competenza del giudice nazionale; c) è necessario giungere ad un’interpretazione che sia “utile”, al fine di consentire al giudice nazionale di addivenire ad una definizione della controversia in base ad una chiara valutazione; d) alla Corte di Giustizia è precluso il sindacato sulla legittimità dell’intero atto, poiché la competenza sulle norme domestiche è sempre riferita al giudice interno.⁴⁷²

Nonostante ciò, spesso la Corte ha snaturato la portata del rinvio, ampliandone l’utilizzo, fino a concepire il giudizio in oggetto come mezzo per ottenere una

⁴⁷⁰ *Ex multis*, Cass. SS.UU. 408/2000.

⁴⁷¹ La natura del rinvio pregiudiziale è quella di istituire un rapporto istituzionale tra organi giurisdizionali (in tal senso la domanda è posta dai giudici nazionali e non dalle parti; la questione europea è rilevabile anche d’ufficio) v. sentenza Corte di Giustizia, 16.06.1981, causa C- 126/80, in Foro.it, n. 4/81, p. 385; inoltre determina un riparto di cognizione poiché la Corte non decide nel merito, ma si limita alla questione incidentale sull’interpretazione del diritto europeo. Cfr. sentenze Corte di Giustizia, 5.12.1976, causa C- 35/76 *Simmenthal*; causa C- 188/89, del 12.07.1980, *Foster*; causa C- 307/1995, del 21.12.1995, *MaxMara*.

⁴⁷² In tale senso *ex plurimis*, Corte di Giustizia, sentenze già citate 5.02.1963, causa C- 26/1962, *Van Glend & Loos*; 15.12.1976, causa C- 35/1976, *Simmenthal*; 12.07.1990, causa C- 188/98, *Foster*; 26.01.1992, cause riunite C- 320-322/1990, *Telemarsicabruzzo*;

pronuncia sulla compatibilità europea della norma interna, della cui applicazione si controverte innanzi al giudice nazionale.

I Giudici della Corte si sono spinti fino a: a) indicare agli appartati giurisdizionali domestici, l'incompatibilità della norma nazionale, celando dietro sentenze pregiudiziali, sentenze di inadempimento⁴⁷³; b) tramite lo strumento della "riformulazione di quesiti", salvano la ricevibilità della domanda e consentono di entrare nel merito della questione pregiudiziale; c) intervengono pronunciandosi in maniera indiretta sulla norma interna, senza riformulare il quesito, fornendo semplicemente al giudice nazionale quegli elementi per l'interpretazione del diritto europeo.

Quanto detto, porta a ritenere che la procedura in oggetto, rappresenta un momento collaborazione tra i giudici nazionali ed europei; inoltre essendo attivata direttamente dal giudice domestico presso cui è incardinata la controversia, tale rinvio "lega" due ordinamenti separati ma accomunati dall'obiettivo di realizzare la corretta applicazione del diritto europeo.

Letto in tale chiave, il rinvio pregiudiziale assume un ruolo fondamentale nell'ordinamento dell'Unione, quello di realizzare una giurisprudenza centralizzata, creata su impulso dei giudici nazionali, con l'intento di dar vita ad un unico contesto ordinamentale.⁴⁷⁴

Sul punto deve rammentarsi come le decisioni della Corte di Giustizia rese in sede di rinvio pregiudiziale, non hanno effetto vincolante solo per l'apparato giurisdizionale domestico che ha sollevato la questione, ma anche su ogni altro caso che sia passibile di essere deciso tramite l'applicazione della stessa disposizione.⁴⁷⁵

In proposito, è sorto il problema di stabilire se tali pronunce si prestino ad essere dei precedenti vincolanti. Il primo punto di domanda è se la Corte di Giustizia sia essa stessa vincolata al rispetto dei propri precedenti; in tale ambito, si è giunti ad

⁴⁷³ cfr. Corte di giustizia, sentenza 27.10.1993, causa C- 338/1991, *Steenhorst- Neering*, in Racc. I-5475.

⁴⁷⁴ Sul punto: F. Tesauo, *Processo tributario e aiuti di Stato*, cit. p. 3667; P. Adonnino, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità Europea*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1462.

⁴⁷⁵ In tal senso cfr. Corte di giustizia, sentenze 3.02.1977, causa C- 52/1976, *Benedetti c. Mulinari F.lli s.a.s*; 5.03.1986, causa C- 69/1985, *Wunsche Handelgesell-schaft GmbH & co. C. Repubblica federale della Germania*.

affermare che la Corte non è necessariamente obbligata ad uniformarsi alle precedenti pronunce⁴⁷⁶.

Tale tesi non è esente da critiche.

Se non si può negare la mancata presenza all'interno dei Trattati, di una norma che impedisca alla Corte di decidere in modo difforme dal "precedente", è pur vero che dalla lettura dell'art. 104, n. 3 del suo regolamento di procedura, è previsto che: *"Qualora una questione pregiudiziale sia identica ad una questione sulla quale la Corte ha già statuito, o qualora la soluzione di tale questione possa essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza, la Corte, dopo aver sentito l'avvocato generale, può statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata contenente riferimento alla precedente sentenza o alla giurisprudenza pertinente"*.⁴⁷⁷

La previsione dell'art. 104 va vista alla luce di una deflazione del carico giurisdizionale innanzi la Corte di Giustizia, con il chiaro intento di scoraggiare i giudici nazionali dal sottoporre ai giudici europei questioni pressoché identiche, già sufficientemente risolte.

In merito al discostarsi dalle precedenti pronunce, è invero la giurisprudenza della stessa Corte a confermare come ciò accada raramente.⁴⁷⁸

Deve considerarsi che il rinvio non è necessario nelle ipotesi di cd. *acte clair* e di *acté éclairé*, ovvero quando l'applicazione del diritto comunitario si imponga con tale evidenza da non lasciare dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata; o quando la questione sollevata sia materialmente identica ad altra questione, sollevata in analoga fattispecie, che sia già stata decisa in via pregiudiziale; o ancora quando

⁴⁷⁶ Così, A. Arnall, *the European union and its Court of Justice*, Oxford, 1999, p. 529.

⁴⁷⁷ Il suindicato regolamento è stato adottato il 19.06.1991, in GU L 176, 4.07.1991, p. 7. Il testo originario, ha subito nel corso degli anni numerose modifiche. Al fine di una consultazione che tiene conto anche degli aggiornamenti, v. GU L 24 del 29.01.2008, p. 39.

⁴⁷⁸ *Leading case* in materia è rappresentato dal caso *Cilfit*, Corte di Giustizia sentenza 6.10.1982, causa C- 283/1981. Il caso di specie riguardava il pagamento di una somma in sede di importazione di lane, ritenuta contraria a quanto predisposto da una regolamento comunitario in materia. Sul punto, l'Amministrazione statale riteneva che non sussistessero dubbi interpretativi, ma i privati pretendevano che, essendo stata posta la questione di un contrasto con il diritto comunitario, la Corte di Cassazione fosse obbligata ad un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia. In tale sede i giudici europei hanno chiarito che al fine di presentare un rinvio pregiudiziale non sia sufficiente sollevare in giudizio una questione di interpretazione.

esista una “*costante giurisprudenza della Corte*” che risolva il punto di diritto litigioso, anche in assenza di una stretta identità tra le materia del contendere⁴⁷⁹.

Appare evidente l'importanza di tale orientamento. A seguito del caso succitato, si sono susseguite una serie di pronunce che hanno rafforzato tale linea di pensiero, per cui le sentenze rese dai giudice europei, oltre a spiegare i propri effetti nella controversia pendente che ha originato il rinvio pregiudiziale, si riverberano anche in ogni caso analogo, per cui il giudice può “*astenersi dal sottoporre alla Corte una questione di interpretazione del diritto comunitario che è stata sollevata dinanzi ad esso*”⁴⁸⁰.

Sul punto si pone un'ulteriore riflessione, se il principio di diritto indicato dalla Corte abbia effetto retroattivo, se si applichi alle fattispecie sorte prima della decisione.

Il problema è strettamente connesso alla valutazione in merito alla natura del precedente comunitario, se sia *dichiarativa* o *creativa*.

Per questa via si può ritenere che la Corte abbia fornito un chiaro indirizzo. La stessa ha infatti statuito che quando interpreta una norma di diritto comunitario, ne chiarisce il senso e la portata come avrebbe dovuto essere applicata sin dal momento della sua entrata in vigore, in tal modo la norma così interpretata va applicata anche ai rapporti sorti prima della sentenza che è emessa a seguito della pronuncia interpretativa⁴⁸¹.

Va altresì ribadito che vi possono essere anche delle eccezioni dovute alla necessità di evitare che si discutano diritti consolidati; in tal caso sarà la stessa Corte a statuire sulle limitazioni temporali da apportare all'interpretazione da lei fornita⁴⁸².

Va infine precisato che ai sensi dell'art. 47-bis, comma 2, D. Lgs. N. 546/1992: “*Qualora la sospensione si fondi su motivi attinenti alla illegittimità della decisione*

⁴⁷⁹ In tale senso v. E. Calzolaio, *Il valore di precedente delle sentenze della Corte di Giustizia*, cit., p. 10.

⁴⁸⁰ V. Corte di Giustizia, sentenza 15.08.2005, causa C- 495/2003, *Intermodal Transports BV c. Staatssecretairs von Financien*, in Racc. I-8151, che richiama Corte di Giustizia sentenza 17.05.2001, causa C- 340/1999, *TNT Traco s.p.a c. Poste italiane s.p.a* ed altri.

⁴⁸¹ Corte di Giustizia, caso *Barra c. Stato Belga*, sentenza 2.02.1988, causa C- 309/85, in cui è stato previsto il rimborso delle tasse di iscrizione imposte dalla Stato Belga per gli studenti provenienti da altri Stati, così come deciso in precedenza dalla Corte in un caso simile.

⁴⁸² La Corte di Giustizia ammette una speciale rilevanza alle proprie sentenze, le interpretazioni dalla stessa fornite vanno recepite ed attuate da parte di tutti i giudici nazionali; inoltre sulla base della considerazione che la natura della richiamate pronunce sia dichiarativa e non creativa, fa sì che le stesse si applicano in via retroattiva salva la facoltà della stessa di limitarne gli effetti nel tempo. Cfr. *ex plurimis*, Corte di Giustizia, sentenza 6.07.1995, causa C- 62/1993, *BP Soupergaz Anonimos c. Grecia*; 6.03.2007, causa C- 292/2004, *Meilicke ed altri c. Finanzamt Bonn- Innenstadt*.

di recupero la Commissione tributaria provinciale provvede con separata ordinanza alla sospensione del giudizio e all'immediato rinvio pregiudiziale⁴⁸³ della questione alla Corte di giustizia delle Comunità europee, con richiesta di trattazione d'urgenza⁴⁸⁴ ai sensi dell'articolo 104-ter del regolamento di procedura della Corte di giustizia del 19 giugno 1991, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. L 176 del 4 luglio 1991, e successive modificazioni, se ad essa non sia stata già deferita la questione di validità dell'atto comunitario contestato. Non può, in ogni caso, essere accolta l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero quando la parte istante, pur avendone facoltà perché individuata o chiaramente individuabile, non abbia proposto impugnazione avverso la decisione di recupero ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo della Comunità europea, e successive modificazioni, ovvero quando, avendo proposto l'impugnazione, non abbia richiesto la sospensione della decisione di recupero ai sensi dell'articolo 242 del Trattato medesimo ovvero l'abbia richiesta e la sospensione non sia stata concessa.”

Con il “nuovo” rinvio pregiudiziale d’urgenza, si è voluto adeguare l’ordinamento processuale interno ai principi comunitari, nella trattazione di una materia, quella degli aiuti di Stato, che rappresenta una “variante derogativa”⁴⁸⁵ del più generale rinvio pregiudiziale codificato dai Trattati Istitutivi.

Resta da chiarire che la decisione del rinvio pregiudiziale d’urgenza spetta alla Corte e che tale decisione è adottata sulla base di una domanda motivata proposta dal giudice del rinvio che deve esporre le circostanze di diritto e di fatto che compravano

⁴⁸³ In dottrina: P. Adonnino, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in *Rass. TRib.*, n. 1/2005, p. 1462; C. Consolo- C- Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova 2005, p. 380; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 134; E. Della Valle, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, F. Tesaurò (a cura di), *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1999, p. 607; G. Tesaurò, *diritto Comunitario*, cit. p. 264.

⁴⁸⁴ Poiché la materia di aiuti di Stato non rientra nel novero delle materie previste nel titolo IV della parte terza del Trattato CE, nonché nel titolo VI del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea, ambiti circoscritti di materie per cui risulta esperibile la novità procedurale del *rinvio pregiudiziale di urgenza*, parte della dottrina (L. Vassallo, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea ed i relativi indirizzi giurisprudenziali con particolare riguardo alla materia tributaria*, Milano, 2009, p. 112 ss), ritiene che fondati dubbi sorgono con riferimento all’utilizzo del rinvio d’urgenza ex art. 104 ter per la materia in argomento, per la quale lo strumento interpretativo esperibile dovrebbe essere quello previsto ex art. 104 bis, *il procedimento accelerato*.

⁴⁸⁵ In tal senso la dicitura della decisione del Consiglio europeo, Euratom, n. 2208/79 CE.

l'urgenza, ed in particolare, i rischi in cui si incorrerebbe qualora la causa seguisse il corso del normale procedimento pregiudiziale; in via eccezionale è la Corte a decidere d'ufficio di sottoporre un rinvio al procedimento pregiudiziale d'urgenza, ove quest'ultimo sia indispensabile.⁴⁸⁶

3.L'AZIONE DI RIMBORSO DEGLI ONERI FISCALI DESTINATI A FINANZIARE AIUTI ILLEGALI

La Comunicazione⁴⁸⁷ della Commissione relativa all'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali, oltre a prevedere una serie di azioni esperibili dai concorrenti del beneficiario volte al recupero dell'aiuto erogato illegalmente, contempla altri rimedi esperibili dai privati, tra cui le azioni per il risarcimento dei danni nei confronti dello Stato e del beneficiario stesso.

L'illustrazione di tali rimedi non esaurisce la vasta gamma degli strumenti posti a disposizione dei terzi che in sede di giudizio per l'illegittimità di un aiuto, data l'efficacia diretta dell'art. 108, n. 3 TFUE, possono usufruire di tutti gli strumenti di tutela contemplati nel sistema processuale dello Stato di appartenenza, procedendo anche alla disapplicazione delle norme procedurali inidonee ad assicurare un adeguato livello di protezione.

Quanto appena detto, comporta che la tutela giurisdizionale, anziché essere circoscritta ai soli concorrenti diretti del beneficiario dell'aiuto si estenda, assumendo forme differenti, anche a soggetti diversi, i cui interessi risultino meritevoli di tutela.

Tale orientamento si evince dal punto 72 della succitata Comunicazione, in cui si legge: *“Il principio di effettività ha un impatto diretto sulla legittimazione di eventuali ricorrenti ad agire dinanzi ai giudici nazionali ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del trattato CE. A questo riguardo, il diritto comunitario richiede che la*

⁴⁸⁶ Cfr. L. Vassallo, *Le controversie sugli atti di recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi dalla Commissione europea e la tutela giurisdizionale affidata al giudice tributario*, in Boll. Trib., n. 20/2009, p. 1498 ss.

⁴⁸⁷ IN GU, n. C. 58, del 9.04.2009, p. 4.

normativa nazionale non leda il diritto ad una effettiva tutela giurisdizionale. Le norme nazionali non possono quindi limitare la legittimazione ad agire soltanto ai concorrenti del beneficiario. I terzi che non sono lesi dalla distorsione di concorrenza derivante dalla misura di aiuto possono del pari avere un sufficiente interesse giuridico di differente carattere (come è stato riconosciuto in casi fiscali) ad adire un giudice nazionale”.

Siffatta indicazione della Commissione è stata confermata in differenti pronunce della Corte di Giustizia, in cui si fa riferimento alla possibilità del singolo di ricorrere ai giudici nazionali sia per la mera rimozione degli effetti negativi della distorsione della concorrenza, sia per ottenere un rimborso di una tassa riscossa in contrasto con la detta disposizione.

Si fa presente che al fine della valutazione della legittimazione ad agire, in questo caso non sarà rilevante la distorsione della concorrenza, ma ad essere presa in considerazione sarà la condizione di essere stati assoggettati ad un tributo che è parte integrante di una misura che costituisce aiuto attuata in violazione dell’art. 108 TFUE.

A tale conclusione si è pervenuti a seguito della sentenza emessa dalla Corte di giustizia nel 2005, e trova la sua ragion d’essere nel garantire l’effetto utile del divieto sancito dalla norme comunitarie che resterebbe inattuato se fosse consentita piena possibilità di azione da parte degli Stati, prima dell’intervento della Commissione.⁴⁸⁸

Sul punto deve chiarirsi che l’azione di rimborso di tributi o altri oneri fiscali versati per finanziare un aiuto illegale sottoforma di sovvenzioni o di agevolazioni fiscali, è un rimedio caratterizzato da una straordinaria eccezionalità nel contesto delle azioni esperibili nel panorama nazionale; pur tuttavia lo stesso è essenziale poiché la valutazione di illegalità, pur condizionando le misure nazionali, non inficia la

⁴⁸⁸ Cfr. Corte di Giustizia sentenza 13.01.2005, causa C- 174/2002, *Streckgewest Westelijk*; nello stesso senso precedentemente si erano espressi sia la stessa Corte(sentenza 2.04.1998, causa C- 367/1995 P, *Commissione c. Sytravel e Brink’s France SARL*) che il Tribunale di I grado(sentenza 15.09.1998, Causa T-95/1996, *Gestelevision Telecinco c. Commissione*), in cui si legge:”*le persone fisiche o giuridiche sono individualmente riguardate da una decisione qualora questa le tocchi a motivo di determinate qualità personali o di una situazione di fatto che le contraddistingue rispetto a qualsiasi persona”.*

legittimità del tributo che può continuare ad essere riscosso e se già versato, non può essere rimborsato⁴⁸⁹. Prova di quanto detto, è la circostanza che i tributi esulano dalla nozione di aiuto, e le singole misure istitutive degli stessi non rientrano nell'obbligo di notifica alla Commissione⁴⁹⁰.

Detto ciò, dimostrata l'esistenza del nesso tra la tassa e il finanziamento di un aiuto, influenzando così l'esenzione fiscale o la sovvenzione concessa ad altri soggetti, i contribuenti sottoposti al citato versamento, possono agire al fine di ottenere il rimborso integrale di quanto versato.

A tal fine l'onere probatorio resta a carico del ricorrente, quest'ultimo deve dimostrare l'esistenza di un nesso stringente tra prelievo fiscale e finanziamento o agevolazione concessa a terzi; non è difatti sufficiente che un vantaggio fiscale sia compensato con un aumento di un tributo e che detto tributo non gravi nel settore cui l'aiuto è destinato.⁴⁹¹

Il "vincolo di destinazione"⁴⁹² tra tributo e aiuto appare soddisfatto solo nel caso in cui il legislatore disponga inequivocabilmente di destinare il prelievo al finanziamento o alla agevolazione concessa al beneficiario dell'aiuto, determinandone con precisione l'ammontare o la quota parte⁴⁹³.

⁴⁸⁹ In tal senso Corte di Giustizia, sentenza 15.06.2006, cause riunite C- 393/2004, e C- 41/2005, *Air Liquide Industries Belgium*, in cui al p. 29 si riporta quanto segue: "la Corte ha affermato che i debitori di un tributo non possono eccepire che l'esenzione di cui fruiscono le altre imprese costituisca un aiuto statale per sottrarsi al pagamento di detto tributo. Ne deriva che anche supponendo che l'esenzione in questione nella causa principale costituisca una misura di aiuto ai sensi dell'art. 87 CE, l'eventuale illegittimità di tale aiuto non è in grado di incidere sulla legittimità della tassa stessa."

⁴⁹⁰ Va da sé che tale affermazione perde rilievo qualora sia dimostrato che il tributo costituisce una modalità di finanziamento dell'aiuto, in tal senso: Corte di Giustizia, sentenze 22.12.2008, causa C- 333/2007, *Société Règie Networks*, cit. p. 28.

⁴⁹¹ Sul tema: Corte di Giustizia, sentenza 15.06.2006, *Air Liquide Industries Belgium*, già citata, in cui al p. 46, si legge: *Affinché un tributo possa ritenersi parte integrante di una misura di aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra il tributo e l'aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, nel senso che il gettito del tributo viene necessariamente destinato al finanziamento dell'aiuto e incide direttamente sulla sua entità e, conseguentemente, sulla valutazione della compatibilità dell'aiuto medesimo con il mercato comune* (v. sentenze *Streekgewest*, cit., punto 26, e 27 ottobre 2005, cause riunite da C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e da C-321/04 a C-325/04, *Casino Francia e a.*, Racc. pag. I-9481, punto 40). Tuttavia, non sussiste alcun vincolo di destinazione tra un'imposta e l'esenzione dall'imposta a favore di una categoria di imprese. Infatti, l'applicazione di un'esenzione fiscale e la relativa portata non dipendono dal gettito dell'imposta (v. citate sentenze *Streekgewest*, punto 28, e *Casino France e a.*, punto 41).

⁴⁹² Cfr. L. Ceraso, *aiuti di Stato: sulla possibilità di un singolo di chiedere la restituzione di una tassa se questa costituisce parte integrante di una misura di aiuto erogata in violazione dell'art- 88 n. 3 ultima frase, TCE*, in Riv. It. Dir. pubbl. Comun., 2005, p. 891; nello stesso senso C. Fontana, *Tutela giuridica in materia di aiuti di Stato ed esenzioni in tema di tasse*, in Riv. dir. trib., n. 9/2005, p. 151 ss.

⁴⁹³ Cfr. Corte di Giustizia sentenza 27.11.2003, cause riunite C- 393/2004 e C- 41/2005, *Enirisorse*, in [www. curia.eu](http://www.curia.eu), in merito ad un trasferimento verso imprese pubbliche di parte di una tassa portuale versata allo Stato.

Di contro non può ritenersi esistente il summenzionato nesso nei casi in cui: a) il tributo concorre indirettamente a finanziare il beneficio fiscale di terzi; b) in mancanza di un'espressa previsione normativa interna; c) in assenza di una correlazione tra l'ammontare dell'aiuto e quello del tributo; d) qualora le autorità nazionali, possano ripartire il gettito di una tassa tra varie misure, nell'esercizio dei poteri discrezionali alle stesse spettanti.⁴⁹⁴

Fermo restando che l'orientamento cui si è fatto riferimento, resta il più acclarato, non sono mancati i casi in cui la giurisprudenza abbia riconosciuto un diritto al rimborso versato da alcuni soggetti, anche in assenza del predetto vincolo di destinazione tra il gettito del tributo e l'aiuto concesso⁴⁹⁵.

Una volta accertato che alcuni tributi costituiscono modalità di finanziamento di aiuti illegali, spetta al giudice nazionale ordinarne il rimborso, in conseguenza della violazione dell'art. 108 TFUE.

Appare interessante interrogarsi se gli organi giurisdizionali domestici possano ordinare il rimborso quando tra i contribuenti si annoverino anche soggetti che hanno beneficiato dell'aiuto stesso. A tal riguardo, la Corte non si è pronunciata, facendo supporre da tale silenzio la volontà di tacere.

Ulteriore questione, di non minore complessità è quella che si pone nel caso in cui un rimborso sia stato azionato, nell'ipotesi di un aiuto poi dichiarato compatibile dalla Commissione ad esito dell'indagine formale⁴⁹⁶.

⁴⁹⁴ In tal senso ex plurimis, Corte di Giustizia, v. sentenze *Streekgewest*, cit., punto 26, e 27 ottobre 2005, cause riunite da C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e da C-321/04 a C-325/04, *Casino Francia e a.*, Racc. pag. I-9481, punto 40.

⁴⁹⁵ In argomento, amplius F. Amatucci, *I vincoli posti dalla giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 1/2000. Si fa riferimento alla sentenza Corte di Giustizia, del 7.09.2006, causa C- 526/2004, *Laboratoires Boiron*, In Racc. I-7529. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un ricorso proposto dalla *Laboratoires Boiron SA* (in prosieguo: la «Boiron») al fine di ottenere il rimborso delle somme versate alla *Agence centrale des organismes de sécurité sociale* (Agenzia centrale degli enti di previdenza sociale; in prosieguo: l'«ACOSS») a titolo di contributo sulle vendite dirette di medicinali. Nella fattispecie la Boiron, un laboratorio farmaceutico assoggettato al contributo sulle vendite dirette, sostiene che il mancato assoggettamento dei grossisti distributori a tale contributo determina una sovracompensazione a loro vantaggio e costituisce quindi, in quanto tale, un aiuto illegittimo a loro favore. Su tale fondamento, il detto operatore ha chiesto il rimborso delle somme pagate a titolo di tale contributo per gli esercizi 1998 e 1999. In tale caso la Corte ha statuito p.45, che : *La particolarità del contributo sulle vendite dirette risiede nel fatto che tale contributo e la presunta misura di aiuto costituiscono i due elementi indissociabili di una stessa misura fiscale. In un caso simile, il nesso fra il tributo e l'aiuto è ancora più stretto.*

⁴⁹⁶ Cfr. corte di Giustizia, sentenza 21.10.2003, già citata, *Van Claster*; sullo stesso filone sentenza 18.12.2008, causa C- 384/2007, *Wienstrom*; un ridimensionamento del menzionato principio è stato acclarato nel caso *CELF I*, sentenza

Nei casi di tale specie la Corte non ha mancato di osservare che tale circostanza non vale a sanarne la illegalità, di modo che le tasse versate in attuazione di un aiuto, debbano essere rimborsate, pur essendo in definitiva da ritenersi legittime.

Suddetto orientamento è stato acclarato tenendo conto della tutela del terzo; qualora sia imposto allo stesso il pagamento di un onere finanziario antecedente la pronuncia positiva della Commissione, l'unico strumento per porre fine alla illegittimità della messa in esecuzione di una misura di aiuto è chiedere il rimborso di detto onere.

Date queste brevi premesse infine, si può passare alla trattazione dei profili procedurali connessi all'azione di rimborso.

Dalla giurisprudenza comunitaria⁴⁹⁷ si desume, a mente che: *“ il rimborso può essere chiesto solo alle condizioni di merito e di forma, stabilite dalle legislazioni nazionali in materia(...) tali condizioni non solo, non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghe impugnazioni a livello nazionale, ma non devono neanche rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dal diritto comunitario”*.

Resta chiaro che l'onere probatorio è a carico del ricorrente, fatta salva la possibilità per il richiamato organo giurisdizionale di disporre anche d'ufficio l'acquisizione di ogni mezzo di prova che ritiene opportuno. Nel rispetto dei principi emessi dalla Corte in punto di ripetizione dell'indebito, il ricorrente al fine dell'ottenimento del rimborso, non dovrà aver traslato l'onere del tributo su altri soggetti, ipotesi questa che configurerebbe un'ipotesi di ingiusto arricchimento. Per questa via anche i termini di prescrizione e decadenza sanciti a livello nazionale dovranno avere una durata ragionevole tale da consentire ai soggetti legittimati di poter presentare le

Corte di Giustizia, del 12.02.2008, causa C-199/2006. In tale sentenza è stato dichiarato che in presenza di un aiuto illegale successivamente dichiarato compatibile dalla Commissione, il giudice abbia la facoltà di non ordinare il recupero previa corresponsione degli interessi maturati per il periodo dell'illegalità. Circostanza ineccepibile è che la decisione della Commissione deve essere diventata definitiva; di contro, nel caso di annullamento la Corte (sentenza *CELF II* del 11.03.2011, causa C-1/2009) ha disposto che il giudice deve nuovamente ordinare il recupero.

⁴⁹⁷ In proposito, *ex plurimis*, Corte di Giustizia sentenze 15.12.1976, *Rewe e Comet*, cause riunite C-33 e 45/1976; 27.02.1980, *Hans Just c. Ministero Danese delle imposte ed accise*, causa C-68/1979; 27.03.1980, *Denkavit italiana*, causa C-61/1979; 10.07.1980, *Ariete e Mireco*, cause riunite 811 e 826/1979.

istanze di rimborso. Gli stessi inoltre non possono essere oggetto di riduzioni retroattive lesive dei diritti di legittimo affidamento certezza del diritto⁴⁹⁸.

4. RESPONSABILITÀ RISARCITORIA DELLO STATO E PROSPETTIVE DI TUTELA GIURISDIZIONALE DEL CONTRIBUENTE EX ART. 43, LEGGE N.234/2012

La diretta applicabilità dell'art. 108, n. 3 TFUE, fa sì che i giudici nazionali possano essere chiamati ad occuparsi di domande di risarcimento danni⁴⁹⁹ a seguito dell'erogazione di un aiuto illegale che abbia cagionato danni a concorrenti del beneficiario o a terzi.

Tali azioni sono di particolare importanza, poiché a differenza della azione di recupero dell'aiuto, se accolte, consentono agli interessati, di ottenere una compensazione finanziaria per il risarcimento del danno lamentato.

La sussistenza della responsabilità dello Stato verso i singoli per i danni derivanti dalla violazione del diritto comunitario, è stata riconosciuta a partire dalla sentenza *Francovich*⁵⁰⁰, nella quale i giudici ne hanno rappresentato l'indispensabilità nei casi

⁴⁹⁸ C. Schepisi, op., ult., cit.; F. Montanari, *Evoluzione del principio di effettività e rimborso dei tributi incompatibili con il diritto comunitario*, in Riv. dir. pubbl. comm., 2009, p. 89.

⁴⁹⁹ In dottrina: M. Ingrosso, *La responsabilità dello Stato nelle ipotesi di aiuto fiscale che causi danni alle persone*, in M. Ingrosso e G. Tesaro, *agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, p. 615 ss, L'autore evidenzia come il diritto comunitario ammette la responsabilità dello Stato nei confronti delle persone, se il legislatore cagiona loro dei danni per la mancata applicazione di una norma comunitaria. Ne consegue che se a determinate condizioni, la legge nazionale, viola la legge comunitaria, i cittadini possono rivolgersi al giudice nazionale, chiamando in causa lo Stato per ottenere il risarcimento del danno lamentato. Nelle pagine che seguono egli da conto delle difficoltà che si sono frapposte nell'ordinamento italiano alla concreta applicazione di tale strumento di tutela.

⁵⁰⁰ Corte di Giustizia, sentenza 19.11.1991, cause riunite C- 6/1990 e 9/1990, in cui si legge che : *Ne consegue che il principio della responsabilità dello Stato per danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario ad esso imputabili è inerente al sistema del Trattato. L'obbligo degli Stati membri di risarcire tali danni trova il suo fondamento anche nell' art. 5 del Trattato, in forza del quale gli Stati membri sono tenuti ad adottare tutte le misure di carattere generale o particolare atte ad assicurare l' esecuzione degli obblighi ad essi derivanti dal diritto comunitario e, quindi, ad eliminare le conseguenze illecite di una violazione del diritto comunitario. 4. Se la responsabilità dello Stato per il risarcimento dei danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario ad esso imputabili è imposta dal diritto comunitario, i presupposti per l' insorgere di un diritto a risarcimento dipendono dalla natura della violazione del diritto comunitario che è all' origine del danno provocato. Qualora uno Stato membro violi l' obbligo, ad esso incombente in forza dell' art. 189, terzo comma, del Trattato, di prendere tutti i provvedimenti necessari a conseguire il risultato prescritto da una direttiva, la piena efficacia di questa norma di diritto comunitario esige che sia riconosciuto un diritto a risarcimento ove ricorrano le tre seguenti condizioni: 1) il risultato prescritto dalla direttiva deve implicare l' attribuzione di diritti a favore dei singoli; 2) il contenuto di tali diritti deve potersi individuare sulla base delle disposizioni della direttiva; 3) deve esistere un nesso di causalità tra la violazione dell' obbligo a carico dello Stato e il danno subito dai soggetti lesi.*

in cui l'efficacia delle norme europee dipenda da un'azione da parte dello Stato, e conseguentemente i singoli, proprio in virtù di tale atto, possono far valere innanzi ai giudici nazionali i diritti riconosciuti in ambito comunitario⁵⁰¹.

Il principio della responsabilità dello Stato per i danni cagionati ai singoli assume una particolare connotazione in tema di aiuti di Stato; viene in luce la idoneità dell'azione in oggetto nel reintegro della sfera patrimoniale del soggetto leso e la propensione della stessa ad indurre gli Stati membri a conformarsi in modo puntuale e tempestivo agli artt. 107 e 108 TFUE.

Ne discende che in ragione del dovere di collaborazione ed esecuzione degli obblighi comunitari, tale rimedio assuma carattere dissuadente nei confronti dello Stato, dal tenere un comportamento inadempiente del diritto dell'Unione, specie se funzionale alla soddisfazione di un interesse sostanziale individuale riconosciuto meritevole a livello comunitario.⁵⁰²

Nonostante gli innegabili vantaggi della misura, permangono tuttavia una serie di incertezze legate alle condizioni e i presupposti cui quest'ultima risulta sottoposta.

La maggiore criticità invero sta nel fatto che avendo la Corte di Giustizia, statuito che i terzi lesi possono intentare siffatte azioni in base alle norme del diritto nazionale, l'esperibilità della stessa varia nell'ambito dei singoli ordinamenti dell'Unione.

*In mancanza di una disciplina comunitaria, è nell'ambito delle norme del diritto nazionale relative alla responsabilità che lo Stato è tenuto a riparare le conseguenze del danno provocato. Tuttavia, le condizioni, formali e sostanziali, stabilite dalle diverse legislazioni nazionali in materia di risarcimento dei danni non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi reclami di natura interna e non possono essere congegnate in modo da rendere eccessivamente difficile o praticamente impossibile ottenere il risarcimento. Sul punto v. R. Caranta, *La responsabilità oggettiva dei pubblici poteri per la violazione del diritto comunitario*(nota a sentenza *Francovich*), in *Giur. it.*, n. 1/1992, p. 1.*

⁵⁰¹ La circostanza che le violazioni di norme in tema di aiuti di Stato faccia sorgere la responsabilità diretta degli Stati membri sulla base del diritto dell'Unione, è stato ripetutamente confermato dalla Corte di Giustizia, *ex plurimis*, causa C- 173/2003, *Traghetti del mediterraneo c. Italia*, in *Racc. I-5177*, p. 41; va precisato che il pacifico riconoscimento dell'esperibilità di tale azione, ha in passato incontrato molteplici resistenze, sintomatico è il primo atteggiamento assunto dalla Corte di Cassazione, che nella sentenza 11.10.1995, n. 10617(in *foro.it.*, 1996, I, 503) ha escluso la risarcibilità del danno, poiché non poteva configurarsi la responsabilità da illecito ai sensi dell'art. 2043 c.c., ammettendo che al più potesse parlarsi di un indennizzo da corrispondere per le diminuzioni patrimoniali subite in virtù dell'esercizio illecito del potere politico. In tal senso v. 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 *L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione*, *Rass. Trib.*, 2003, p. 348.

⁵⁰² Cfr. M. Ingrosso, *op. ult. cit.* p. 626.

Al riguardo le condizioni⁵⁰³ a cui deve sottostare la responsabilità di uno Stato nel compensare le perdite e i danni causati dalla violazione delle norme Comunitarie, sono le seguenti: a) la legge violata deve essere in grado di conferire diritti agli individui⁵⁰⁴; b) la violazione deve essere grave e manifesta⁵⁰⁵; c) deve sussistere un nesso di causalità tra violazione della norma ad opera dello Stato e danni subiti dalle parte lese⁵⁰⁶.

Date le premesse di carattere generale si può passare ad esaminare i presupposti giuridici, in presenza dei quali per costante giurisprudenza si può ammettere l'azione di cui si discute.

La prima condizione che viene in evidenza è l'oggettivo comportamento illegittimo dello Stato; la condotta⁵⁰⁷ di quest'ultimo deve essere in contrasto con le norme comunitarie, lesiva di un interesse meritevole di tutela a livello europeo. Ebbene, la condotta pregiudizievole può essere sia omissiva che commissiva e secondo autorevole dottrina⁵⁰⁸, si sostanzia in quattro casi: 1) l'aiuto fiscale è stato previamente notificato, ma posto in essere prima della decisione della Commissione, violando l'obbligo di *stand and still*; 2) l'aiuto di Stato non viene notificato alla Commissione, in tale caso la violazione dello Stato è duplice, sia della notifica sia dell'obbligo di *Stand and still*; 3) l'aiuto viene posto in essere dalla Stato in maniera difforme a seguito di quanto statuito dalla Commissione con decisione condizionale;

⁵⁰³ Va chiarito che le condizioni *supra* riportate sono quelle stabilite nella sentenza *Brasserie Du pecheur e Factortame* III, del 05.03.1996, cause riunite **C-46/93 e C-48/93**, cit. p. 51; le condizioni cui deve sottostare la responsabilità dello Stato sono da intendersi in senso più restrittivo quando si verifica (come nel caso riportato) la violazione di norme comunitarie provviste di efficacia diretta, come è noto la norma comunitaria per darsi "dotata di effetto diretto" deve essere sufficientemente chiara, precisa ed incondizionata. A tali requisiti devono poi aggiungersi i seguenti presupposti: *Stando così le cose, un diritto al risarcimento è riconosciuto dal diritto comunitario in quanto siano soddisfatte tre condizioni, vale a dire che la norma giuridica violata sia preordinata a conferire diritti ai singoli, che si tratti di violazione sufficientemente caratterizzata e, infine, che esista un nesso causale diretto tra la violazione dell'obbligo incombente allo Stato e il danno subito dai soggetti lesi.*

⁵⁰⁴ La Corte di Giustizia ha ripetutamente confermato l'esistenza di diritti individuali sorti in virtù dell'art. 108, n. 3 TFUE, chiarendo che la tutela della violazione di tali diritti spetta ai giudici nazionali.

⁵⁰⁵ Tale requisito può essere soddisfatto in relazione all'art. 108, n. 3 TFUE, anche in considerazione dell'assenza in capo alle autorità nazionali, di alcun potere discrezionale.

⁵⁰⁶ Tale requisito si ritrova invero menzionato sia nella sentenza *Francovich* che nella sentenza *Brasserie du Pêcheur*, **ed implica che la violazione della norma abbia provocato un danno finanziario reale e certo alla persona.**

⁵⁰⁷ Giova precisare che la condotta di cui si discorre è rappresentata non da atti materiali o comportamenti, ma da atti giuridici.

⁵⁰⁸ Cfr. M. Ingrosso, op. ult. cit. p. 638 ss.; L. Fumagalli, *La responsabilità degli Stati membri per la violazione del diritto comunitario*, p. 265.

4) l'aiuto fiscale è stato posto in essere dalla persona beneficiaria, ma tramite un comportamento che eccede i limiti e le modalità sancite in sede di controllo dalla Commissione, l'aiuto si definisce abusivo.

È interessante prendere in considerazione il caso indicato *al punto 2)* poiché in tale circostanza il presupposto della responsabilità dello Stato è data da una “*violazione qualificata*”, ossia una violazione del diritto dell'Unione manifesta e grave.

Si tenga presente che nei casi di attività vincolata⁵⁰⁹, la violazione è in *re ipsa*; per quanto concerne gli aiuti di Stato, la semplice infrazione del diritto comunitario è di per se sufficiente per stabilire la gravità della violazione.⁵¹⁰

Da ultimo, per ottenere il risarcimento conseguente alla lesione subita, occorre che il danneggiato dimostri il nesso tra la violazione dello Stato e la perdita patrimoniale subita; ciò comporta che in materia fiscale, il soggetto che non ha beneficiato di un aiuto o di un'agevolazione può proporre la domanda di risarcimento basandosi sullo svantaggio concorrenziale subito per l'attuazione di un aiuto non autorizzato o concesso nel mancato rispetto dell'art. 108, n. 3 TFUE.

La Corte di Giustizia⁵¹¹ ha chiarito che l'onere della prova spetta al soggetto leso, che deve dimostrare al giudice nazionale di aver effettivamente subito un pregiudizio, avendo agito secondo ragionevole diligenza. Il Giudice deve dar rilievo alla circostanza che il soggetto leso ha tentato di evitare o limitare il danno, servendosi di ogni mezzo giuridico predisposto dal diritto nazionale.

⁵⁰⁹ Sul punto dell'efficacia diretta ci sono molti interventi da parte della Commissione. Così Comunicazione della Commissione del 9.04.2009, p. 47. In dottrina v. E. Fontana, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Napoli, 2006, cit. p. 23 ss.

⁵¹⁰ Cfr. Corte di Giustizia, causa C- 278/05, *Robins c. Altri*, p. 71; causa C- 424/97, *Haim*, p. 38; la stessa ipotesi di violazione grave è quella che riguarda i casi di danni per mancata esecuzione della decisione di recupero, tenuto conto che in tale caso non c'è margine di discrezionalità per lo Stato.

⁵¹¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 13.03.2007, causa C- 524/2004, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, in cui si legge: *Per determinare se sussista una violazione sufficientemente qualificata, si devono considerare tutti gli elementi che caratterizzano la situazione sottoposta al giudice nazionale. Fra tali elementi compaiono, in particolare, il grado di chiarezza e di precisione della norma violata, il carattere intenzionale o involontario della trasgressione commessa o del danno causato, la scusabilità o l'inescusabilità di un eventuale errore di diritto, la circostanza che i comportamenti adottati da un'istituzione comunitaria abbiano potuto concorrere all'adozione o al mantenimento in vigore di provvedimenti o di prassi nazionali contrari al diritto comunitario (sentenza *Test Claimants in the FII Group Litigation*, cit., punto 213, e la giurisprudenza ivi citata). E ancora: Va precisato che, per determinare il danno risarcibile, il giudice nazionale può verificare se il soggetto leso abbia dato prova di una ragionevole diligenza per evitare il danno o limitarne l'entità e, in particolare, se esso abbia tempestivamente esperito tutti i rimedi giuridici a sua disposizione (sentenza *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, cit., punto 84).*

La stessa giurisprudenza europea ha sancito che l'importo del risarcimento deve essere adeguato, non deve limitarsi ai soli danni arrecati nell'ottica di mero ristoro, ma deve comprendere sia le perdite subite (danno emergente), sia i mancati guadagni (lucro cessante); per questa via un risarcimento "adeguato" deve comportare la corresponsione di una somma non legata *sic et simpliciter* al valore oggettivo della lesione, ma rapportata alla gravità del comportamento dello Stato.⁵¹²

Da ultimo occorre dedicare qualche breve cenno all'evoluzione in tema di tutela dettata dalla recente Legge comunitaria n. 234 del 24.12.2012, entrata in vigore dal Gennaio 2013.

L'evoluzione del sistema normativo comunitario, ha determinato un forte incremento delle possibilità di tutela del contribuente per le posizioni giuridiche collegate all'ordinamento europeo e un miglioramento in termini di efficienza e qualità dei risultati che si possono ottenere.⁵¹³

I motivi di tale crescita possono ravvisarsi nel contenuto del principio di effettività, e nell'intima correlazione tra obiettivi comunitari e materia tributaria.⁵¹⁴ Detta colleganza tra obiettivi di matrice europea e l'ordinamento tributario nazionale, nel tempo ha favorito sia l'affermazione di detti principi comunitari in ambito fiscale, sia un accrescimento delle possibilità di tutela del contribuente.⁵¹⁵

L'analisi della disciplina dell'illecito comunitario dello Stato membro elaborata in sede europea di cui si è dato conto precedentemente, rappresenta il punto di partenza per comprendere in che termini si ampliano le possibilità di tutela del contribuente nazionale alla luce dell'art. 43 della succitata norma.

Occorre preliminarmente chiarire che il rispetto dei principi di effettività e di equivalenza guidano lo Stato membro nell'individuazione delle procedure utilizzabili e sono strumenti di garanzia per ottenere uno standard minimo di tutela.

⁵¹² Va precisato che eventuali difficoltà connesse al calcolo dei danni, così estensivamente intesi, possono formare oggetto di richiesta di supporto dai Giudici nazionali alla Commissione, v. *Comunicazione della Commissione* 9.04.2009, p. 52.

⁵¹³ In tal senso, R. Miceli, *Illecito comunitario dello Stato e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2009, p. 1021 ss.

⁵¹⁴ V. *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Aracne 2009.

⁵¹⁵ Sul collegamento tra diritto dell'Unione e materia tributaria v. L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea: contributo allo studio della prospettiva italiana*, Pescara, 2003, p.7 ss.

A ben vedere i due principi suesposti sono corollari del più generale obbligo di collaborazione previsto ex art. 10 del TCE⁵¹⁶.

La logica conseguenza di tale impostazione è che una responsabilità dello Stato sorge in tutte le ipotesi di inottemperanza agli obblighi derivanti da tale principio; ma va chiarito che i soggetti in capo ai quali può nascere la responsabilità sono tutti quelli a cui è rivolto l'obbligo di collaborazione. Ne deriva che, in un'ottica di responsabilizzazione del rispetto del diritto comunitario, anche gli enti pubblici che si rendano autori di violazioni del diritto dell'Unione, dovranno rispondere di comportamenti illeciti.

L'art. 43 della Legge 234/2012, rubricato "*Diritto di rivalsa dello Stato nei confronti di regioni o di altri enti pubblici responsabili di violazioni del diritto dell'Unione europea*", testualmente al punto 1 dispone che: "*Al fine di prevenire l'instaurazione delle procedure d'infrazione di cui agli articoli 258 e seguenti del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea o per porre termine alle stesse, le regioni, le province autonome, gli enti territoriali, gli altri enti pubblici e i soggetti equiparati adottano ogni misura necessaria a porre tempestivamente rimedio alle violazioni, loro imputabili, degli obblighi degli Stati nazionali derivanti dalla normativa dell'Unione europea. Essi sono in ogni caso tenuti a dare pronta esecuzione agli obblighi derivanti dalle sentenze rese dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 260, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea*".

Lo Stato esercita nei confronti dei soggetti sopra indicati, che si rendano responsabili della violazione degli obblighi derivanti dalla normativa dell'Unione europea o che non diano esecuzione alle sentenze della Corte di Giustizia, i poteri sostitutivi necessari⁵¹⁷(...) Lo stesso ha diritto a rivalersi sui soggetti responsabili delle violazioni degli oneri finanziari derivanti dalle sentenze di condanna rese dalla Corte

⁵¹⁶ Cfr. A. Adinolfi, *La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni giuridiche soggettive individuali conferite dal diritto comunitario*, cit. p. 43.

⁵¹⁷ Legge 234/2012, art. 43 n. 2.

di Giustizia dell'Unione⁵¹⁸. Lo Stato esercita tale diritto di rivalsa usufruendo della forza coercitiva mediante prelevamento diretto sulle contabilità speciali obbligatorie⁵¹⁹.

La misura degli importi è stabilita con decreto del ministero dell'economia e delle finanze, che reca la determinazione dell'entità del credito, nonché l'indicazione della modalità e termini di pagamento, anche rateizzato⁵²⁰.

Infine, dopo anni di parziale irresponsabilità, è altresì previsto il diritto dello Stato di rivalersi sulle Regioni, province autonome, enti territoriali, sugli altri enti pubblici e sui soggetti equiparati, i quali siano resi responsabili di violazioni anche delle disposizioni della CEDU⁵²¹, degli oneri finanziari sostenuti per dare esecuzione alle sentenze di condanna rese dalla Corte europea dei diritti dell'uomo.⁵²²

5. LA SOSPENSIONE GIUDIZIALE DEGLI ATTI DI RECUPERO

Il recupero degli aiuti di Stato è, come ampiamente descritto, una problematica di stringente attualità. In merito a tale disciplina il legislatore nazionale con D. Lgs. n. 59/2008, è intervenuto novellando il testo normativo, introducendo l'art. 47 bis rubricato: "*Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie*".⁵²³

Ciò che traspare da tale previsione è la volontà del legislatore nazionale di farsi carico delle preoccupazioni manifestate dalla Commissione in merito ai ritardi per l'esecuzione delle procedure di recupero dovute all'avvio di procedimenti

⁵¹⁸ Legge 234/2012, art. 43 n. 4.

⁵¹⁹ Legge 234/2012, art. 43 n. 5, lett. b.

⁵²⁰ Legge 234/2012, art. 43 n. 6.

⁵²¹ Tale acronimo sta per *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, firmata a Roma il 4.11.50, resa esecutiva dalla legge 4.08.1955, n. 848.

⁵²² Legge 234/2012, art. 43 n. 10.

⁵²³ A tal proposito v. A Pace, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, in Riv. dir. trib. n. 10/2008, p. 867 ss.; conformemente a quanto disposto è sempre più frequente l'adozione a livello nazionale di provvedimenti d'urgenza al fine di evitare procedure d'infrazione per il mancato adeguamento che graverebbe sullo Stato italiano anche con condanne pecuniarie. A tal proposito si può menzionare il D. Lgs. 27.12.2007, convertito poi in legge n. 46/2007, con cui si è posto rimedio a nove procedure d'infrazione.

giurisdizionali nazionali. La volontà dell'Organo esecutivo dell'Unione è che a seguito della accertata natura di aiuto di Stato di una misura, lo Stato provveda, senza indugio al suo recupero per ripristinare la situazione antecedente alla violazione della concorrenza tramite la corresponsione delle somme illegalmente versate.

Tale attività rischia di essere vanificata dal sistema giudiziale interno, a causa della facoltà concessa ai giudici nazionali di "sospendere" gli effetti dei provvedimenti di recupero, tale è la ragione del succitato e degli ulteriori interventi di cui si darà seguito.⁵²⁴

L'attenzione che a livello comunitario è dedicata alla questione, è stata da ultimo ribadita nella Comunicazione *relativa all'applicazione della normativa in tema di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali*⁵²⁵, che impone agli Stati membri la necessità che il ripristino dello *status quo ante* della concorrenza violata, sia tempestivo, invitando gli stessi alla rimozione di tutti gli ostacoli che possano inficiare il raggiungimento di tale obiettivo.⁵²⁶

A questo proposito, va osservato che la rimessione alle procedure interne per l'attuazione della decisione di recupero, viene considerato *il punto debole* della procedura; si instaura un naturale "conflitto di interessi" che viene a determinarsi poiché lo Stato concede la misura che poi è riconosciuta come aiuto, e sempre lo Stato deve procedere al suo recupero.

⁵²⁴ Così recita la relazione al disegno di conversione in legge del D. Lgs. 59/2008.

⁵²⁵ Comunicazione della Commissione 2009/C 85/01.

⁵²⁶ È necessario in questo contesto ricordare la sentenza della Corte di Giustizia, 22.12.2010, causa C- 304/2009, che in merito alla facoltà concessa ai giudici nazionali di adottare provvedimenti di sospensione nel corso della procedura di recupero, tende a rimarcare come gli stessi siano tenuti nel rispetto dell'art. 14 del regolamento 659/1999, a garantire la piena effettività della decisione di recupero. In tale senso v. ex plurimis sentenze 21.02.1991, cause riunite C- 143/88 e C- 92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG e Zuckerfabrik Soest GmbH*; sentenza 20.05.2010, causa C- 210/2009, *Scott e Kimberly Clark*. In dottrina sul punto: M. R. Viviano, *L'ordine di recupero*, in M. Ingrosso e G. Tesaurò (a cura di) *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p.361; E. Fontana, *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Napoli, 2006, p. 51; F. Gallo, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 2276. Segnatamente sul principio di effettività dell'ordinamento europeo in quello interno si rimanda a: L. Del Federico, *Recupero degli aiuti di Stato, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività*, in *Giust. Trib.*, n.1/2008, p. 5; L. Vassallo, *Le controversie sugli atti di recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi e tutela giurisdizionale affidata al giudice tributario*, in *Boll. Trib.*, n. 20/2009, p. 1498; F. Amatucci, *I vincoli della giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2000, p.291; M. Grandinetti- S. Monzani, *L'effettività della tutela giurisdizionale nell'ottica comunitaria: riflessioni in ordine alla violazione del diritto comunitario*, in *Riv. It. Dir. pubb. Comm.*, 2008, p. 927.

Per quanto attiene ai procedimenti di sospensione adottati dai giudici nazionali, nell'ottica della tutela del singolo e preservando l'efficacia dell'art. 108, n. 3 TFUE, la Corte di Giustizia pone in essere come gli stessi possano essere concessi a condizione che: a) i giudici nutrano gravi riserve sulla validità dell'atto dell'Unione, e provvedano ad effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte nel caso in cui alla stessa non sia già deferita la questione di validità dell'atto impugnato; b) i provvedimenti provvisori sono necessari per far sì che la parte non subisca un danno grave ed irreparabile; c) il giudice tenga sempre conto dell'interesse dell'Unione; d) nella valutazione di tali presupposti, il giudice tenga conto delle pronunce della Corte di Giustizia o del Tribunale di I grado in ordine alla legittimità dell'atto comunitario, o un'ordinanza in sede di procedimento sommario diretta alla concessione, a livello europeo, di provvedimenti provvisori analoghi.⁵²⁷

Per questa via, qualora la sospensione si fondi su motivi di illegittimità della decisione europea di recupero, il giudice nazionale può: a) sospendere l'efficacia dell'atto impugnato; b) sospendere il giudizio e procedere al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, con richiesta di trattazione d'urgenza, *ex art. 104 ter* del regolamento di procedura della Corte di Giustizia, del 19 Giugno 1991.⁵²⁸

La brevi premesse svolte, servono a comprendere meglio la portata dell'intervento normativo sopra indicato. Invero l'art. 47 bis, si è mosso seguendo due direttrici: la prima volta ad impedire che l'atto di recupero venga depotenziato dal giudice interno sulla scorta di una tutela cautelare troppo ampia e generica, che non tenga sufficientemente conto dei rischi connessi alla mancata tempestiva ottemperanza; la seconda volta ad evitare che il giudizio sul merito si protragga incidendo in maniera negativa sull'effettività del recupero stesso.⁵²⁹

⁵²⁷ Si fa riferimento alle già citate pronunce *Zuckerfabrik e Atlanta*, causa C- 465/93;

⁵²⁸ Va precisato che il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, è esperibile nei seguenti casi: 1) quando non è stata già deferita alla Corte la questione di validità dell'atto europeo contestato; 2) quando la parte istante che richiede la sospensione dell'atti impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero, pur avendone la facoltà non abbia proposto impugnazione contro la decisione di recupero *ex art. 263 TFUE*, o quando avendo proposto impugnazione, non abbia richiesto la sospensione *ex art. 278 TFUE*, o ancora l'abbia chiesta ma non è stata concessa.

⁵²⁹ Nel panorama normativo italiano, la norma in esame ha un suo precedente nel D. Lgs. n. 10/2007, al comma 2, art. 1. In tale caso il legislatore ha dato esecuzione alla procedura di recupero di cui la Commissione si era occupata per le imprese *ex municipalizzate*, condannando l'Italia per inadempimento. Diversamente dal precedente la norma in oggetto

I presupposti per l'applicazione della norma in esame, sono quelli classici previsti per la tutela cautelare: Il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*, che stando alla lettera della norma devono ricorrere cumulativamente.⁵³⁰

Secondo il menzionato dettato normativo, per la concessione della sospensione cautelare dell'atto impugnato⁵³¹, devono ricorrere le seguenti condizioni enucleate quali fattispecie caratterizzanti il presupposto del *fumus*, alla lettera a) dell'articolo in esame: gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero⁵³²; errore evidente nella individuazione del soggetto beneficiario⁵³³ o nella quantificazione della somma da recuperare; pericolo di un pregiudizio imminente ed irreparabile⁵³⁴.

I gravi motivi richiesti dalla norma in commento devono inoltre sostanziarsi in evidenti ragioni di fatto e di diritto, indicate dettagliatamente dal giudice nazionale. Secondo giurisprudenza comunitaria consolidata: *“il giudice nazionale non può limitarsi a proporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale per l'accertamento della validità del regolamento, ma deve precisare, al momento di concedere il provvedimento urgente, i motivi per i quali esso ritiene che la Corte sarà indotta a dichiarare l'invalidità di tale regolamento”*⁵³⁵.

ha previsto una vera e propria disciplina speciale per la sospensione degli atti di recupero, tanto che è stata definita” *microsistema disciplinare del contenzioso relativo agli atti volti al recupero di aiuti di Stato nel nostro ordinamento*”, cfr. C. Glendi, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corr. Trib.*, n. 21/2008, p. 1670.

⁵³⁰ Tali elementi rappresentano i motivi necessari ed indispensabili per la concessione della sospensione, v. L. Vassallo, *Le controversie sugli atti di recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi dalla Commissione europea e la tutela giurisdizionale affidata al giudice tributario*, in *Boll. Trib.*, n. 20/2009, p. 1498.

⁵³¹ Per atto impugnabile si intendono tutti quegli atti che vanno dalla liquidazione- accertamento e riscossione. A cominciare dalla “comunicazione di ingiunzione al pagamento”, iscrizione di ipoteca sugli immobili, iscrizione a ruolo, cartella di pagamento.

⁵³² In proposito la Corte di giustizia ha affermato nella sentenza già citata del 9.11.1995, causa C- 465/93, Atlanta, al punto 35: *“non possono essere adottati provvedimenti provvisori se non quando le circostanze di fatto e di diritto invocate dai ricorrenti inducano il giudice nazionale a convincersi dell'esistenza di gravi dubbi sulla validità del regolamento comunitario sul quale l'atto amministrativo impugnato è fondato. Solo la possibilità di un'invalidazione, riservata alla Corte, può infatti giustificare la concessione di provvedimenti provvisori”*. Nello stesso senso si è espressa anche la Commissione europea al punto 59 della Comunicazione n. 2007/C 272/05.

⁵³³ Affinchè possa essere realizzato tale requisito, l'errore circa il soggetto deve emergere da elementi di immediata percezione valutati dal giudice in modo specifico, pur nel quadro di un esame sommario non limitato all'eccezione proposta dal ricorrente.

⁵³⁴ In merito all'utilizzo del sostantivo “pericolo” e all'aggettivo “imminente”, v. C. Glendi, *op.ult. cit.* p. 1672, per il quale si vuole sottolineare la presenza dell'attualità del danno e del pregiudizio. Si deve tarattare di un pericolo concreto e di un danno grave ed irreparabile non suscettibile di ristoro pur in presenza di una decisione definitiva favorevole.

⁵³⁵ Cfr. Corte di Giustizia sentenza del 9.11.1995, causa C- 465/93, Atlanta, p. 36; corte di giustizia sentenza del 22.12.2010, *Commissione c. Italia*, causa C- 304/09.

L'erroneità nell'individuazione del soggetto chiamato alla restituzione deve emergere *prima facie*, allo stato degli atti senza che sia necessaria un'ulteriore indagine; tale profilo rileva alla luce dell'utilizzo dell'aggettivo "evidente". In definitiva, la circostanza che l'errore sia connotato dall'evidenza, circoscrive la ricorrenza di tale presupposto solo a dicrasie soggettive palesi.⁵³⁶

Di contro l'errore di calcolo, come possibile presupposto per la concessione di un provvedimento di sospensione rientrante nell'ambito delle condizioni del *fumus boni iuris* è quello rilevabile dagli elementi indicati e desumibili dagli atti dell'Ufficio accertatore in sede di recupero. Nel dettaglio si tratta del caso in cui l'importo preteso sia superiore a quello ricavabile dalla liquidazione delle singole voci previste poste a base del recupero. Si deve precisare che la richiesta di sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato per evidente errore di calcolo, può essere disposta solo nei limiti dell'errore invocato.

I presupposti di cui all'art. 47 *bis*, comma 1, lett. a), devono essere accompagnati anche dal requisito del *periculum in mora*, condizione comune a tutti i provvedimenti di natura cautelare.

Lo stesso art. 47 *bis*, comma 1, lett. b) prevede che la Commissione tributaria debba concedere la sospensione solo ove sussista un pericolo concreto, effettivo di un danno grave ed irreparabile.

Detta Commissione dovrà accertare, nei limiti sommari del rito, che il ricorrente sia stato in grado di provare con elementi certi ed univoci il richiamato elemento, non solo sotto il profilo oggettivo, ma tenuto conto del profilo soggettivo, relativo alla situazione patrimoniale o aziendale del richiedente.

Per il convincimento dell'Organo giudicante, può risultare rilevante anche la valutazione del comportamento assunto dal contribuente all'esito della

⁵³⁶ Cfr. C. Crevatin, *Il regime della sospensione dell'atto impugnato nel processo tributario ed altre criticità sul processo anche alla luce della novella 69/2009*, in VIII *seminario di studi su questioni attuali sostanziali e processuali di diritto tributario nazionale e comunitario*, del 31.03.2011.

pubblicazione⁵³⁷ della decisione di recupero, data la facoltà concessa ai soggetti interessati di ottemperare alla decisione della Commissione.

Ebbene, qualora siano rispettati detti presupposti, con separata ordinanza, il giudice nazionale provvede a sospendere il giudizio di merito.

In margine, va doverosamente osservato che tale norma, la quale si inserisce in un contesto, quello degli aiuti di Stato, dove la garanzie giurisdizionali già risultano notevolmente attenuate, sembra apportare una ulteriore umiliazione alla tutela del contribuente nella fase contenziosa della procedura di recupero, con connotazioni di illegittimità costituzionale⁵³⁸ per le previsioni in essa contenute.

Invero nell'ottica di bilanciare diritto interno e diritto dell'Unione, si rileva una forte limitazione della possibilità concessa ai contribuenti di usufruire della tutela cautelare nelle ipotesi in cui le somme da percepire consistano in aiuti di Stato.⁵³⁹

Alla stessa stregua, è opinabile la sfiducia manifestata dal legislatore nei confronti del Presidente della Commissione tributaria; infatti non trova applicazione nelle controversie in esame, il potere riconosciuto a quest'ultimo di sospensione con decreto *inaudita altera parte*.

Nel rinvio alle regole contenute nell'art. 47, manca il riferimento al comma 3, che disciplina proprio il potere del Presidente di disporre con decreto la provvisoria sospensione dell'esecuzione in caso di eccezionale urgenza.

Detta esclusione del procedimento interinale appare poco chiara, data l'esigenza di celerità che ha caratterizzato il succitato intervento legislativo. Una plausibile motivazione della mancata applicazione di tale strumento, potrebbe essere quella della composizione di giudice unico, ritenuta poco idonea a fornire garanzie di un

⁵³⁷ Bisogna ricordare che all'art. 26, par.3, del regolamento 659/1999, è previsto che siano pubblicate nella gazzetta ufficiale europea le decisioni con cui la Commissione dichiara l'aiuto incompatibile con il mercato comune.

⁵³⁸ Sul punto, ex multis: Corte Costituzionale, sentenza 17.07.2010, in *Corr. Trib.*, n. 30/2010, con commento di C. Glendi, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il I grado*; sentenza Corte Costituzionale, 21.03.2007, n. 119, in *Gt. Riv. Giur. trib.*, n. 10/2007, p. 845; sentenza Corte Costituzionale, 31.05.2000, n. 165, in *fisconline*, con nota di A. Uricchio, *Il sistema tributario. Principi fondamentali. Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, in V. Uckmar- F. Tundo, *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria I*, 2003, p. 185.

⁵³⁹ In dottrina: M.V. Serranò, *La sospensione cautelare degli atti volti al recupero degli aiuti di Stato: osservazioni critiche su un testo perfettibile*, in *Riv. Dir. Trib.* 2010, p. 805; F. Tesauero, *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.* 2007, p. 465; A. M. Proto, *Tutela cautelare e atto di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2009, p. 559; R. Succio, *Il divieto di aiuti di Stato*, in C. sacchetto (a cura di), *Profili di diritto tributario europeo ed internazionale*, p. 175.

moderato utilizzo delle misure cautelari in un settore particolarmente delicato, come quello di cui si discorre.⁵⁴⁰

Tutto quanto appena detto e analizzato vige per tutti i procedimenti in materia di aiuti di Stato ancora pendenti, difatti, al fine di una completezza d'indagine non si può sottacere che con la Legge 234/2012⁵⁴¹, si è allargato sensibilmente l'ambito di competenza del Giudice amministrativo. Gli artt. da 49 a 50 della suindicata novità legislativa, devolvono l'intera materia al Giudice amministrativo, estendendolo a controversie relative agli atti e ai provvedimenti che concedono aiuti di Stato, nonché a controversie relative ad atti e provvedimenti adottati in attuazione di una decisione di recupero degli aiuti adottata dalla Commissione.

Un campo in cui la nuova attribuzione al Giudice amministrativo dovrebbe esplicare con maggiore efficacia le proprie potenzialità è quello della tutela cautelare poiché la tutela giudiziaria in tema di aiuti di Stato è difatti legata, per propria natura, all'efficacia di tali provvedimenti. La giurisdizione esclusiva del Giudice Amministrativo dovrebbe, dunque, estendersi altresì ai provvedimenti cautelari atti ad impedire l'erogazione dell'aiuto illegale ovvero a ordinarne la restituzione.⁵⁴²

Ne consegue che, per una completa efficacia alle nuove disposizioni di legge, il Giudice amministrativo dovrà pienamente applicare le competenze in tema di provvedimenti cautelari così come predisposti dal nuovo Codice sul processo amministrativo che ha notevolmente ampliato il campo delle misure cautelari superando la classica misura della "sospensiva", e consentendo al Giudice amministrativo l'emanazione delle misure cautelari *ad hoc* secondo le circostanze, più idonee ad assicurare interinalmente gli effetti della decisione del ricorso.

Alla luce di quanto osservato, a parere della scrivente, per comprendere la direttiva europea della completa devoluzione del contenzioso in materia di aiuti, bisogna dar conto del disegno di riforma e di riassetto del processo amministrativo e dei riverberi sulla disciplina del sistema di tutela cautelare.

⁵⁴⁰ Così in A. Pace, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, in Riv. dir. trib. n. 10/2008.

⁵⁴¹ In GU n. 3 del 4.01.2013.

⁵⁴² Cfr. Sulla giurisdizione esclusiva del G.A. in materia di aiuti di stato illegittimi: problemi vecchi e nuovi, *IL SOLE 24ore*, del 22.01.2013, cit.

Ai sensi dell'art. 1 del codice del processo amministrativo, si legge che: “ *la giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo*” ; il principio della effettività della tutela giurisdizionale, sancito *ex art. 24* della Nostra Costituzione, viene trasfuso nel giudizio cautelare amministrativo i cui presupposti tipici sono sempre *il periculum in mora* ed il *fumus boni iuris*.⁵⁴³

Invero ciò che caratterizza la tutela cautelare in sede amministrativa, e che potrebbe aver fatto da volano per la recente Legge Comunitaria, è l'introduzione nel processo amministrativo dell'atipicità delle misure cautelari *ex art 55* cod. proc.amm.

Attraverso l'introduzione di misure cautelari atipiche⁵⁴⁴, il giudice della cautela ha il potere di calibrare la misura in relazione alla fattispecie concreta sottoposta al suo esame. Ne deriva che l'elasticità⁵⁴⁵ delle scelte operate risulta meglio rispondente alle esigenze dell'Unione laddove la prestazione della *cauzione* da parte del ricorrente, posto il potere del collegio di subordinare previo rilascio della stessa la concessione della misura cautelare⁵⁴⁶, potrebbe fungere da deterrente per l'utilizzo delle misure cautelari a scopo deflattivo.

La codificazione operata dal D. Lgs. 104/2010, dello storico passaggio sancito con la novella dettata dalla legge 205/2000, da un sistema chiuso e monistico di forme di intervento cautelare ammissibili in un processo amministrativo, ad un modello aperto, generale ed atipico sulla scorta della lettura evolutiva dei principi costituzionali e comunitari, trova la sua massima espressione nel già citato art. 55.

Dalla lettura dello stesso, si evince che il ricorrente può domandare l'emanazione delle misure che appaiono” *secondo le circostanze, più idonee ad assicurare interinalmente gli effetti della decisione sul ricorso*”.

⁵⁴³ A rigore, la funzione tipica della tutela cautelare è quella di evitare che nelle more del giudizio si verifichi un pregiudizio irreversibile al bene della vita oggetto della domanda.

⁵⁴⁴ Cfr. F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, cit., p. 1844 ss.

⁵⁴⁵ Con la sentenza 28,06.1985, la Corte Costituzionale ha aperto il varco al riconoscimento di misure cautelari atipiche da parte del G.A. sulla medesima scia la Giurisprudenza amministrativa, incoraggiata dall'elaborazione giurisprudenziale comunitaria, ha proceduto ad una costante e progressiva erosione della tutela cautelare tipica in omaggio al principio dell'effettività della tutela giurisdizionale. Cfr. F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, p. 1848.

⁵⁴⁶ V. art. 55, comma 2 del Cod. proc. amm.

Da ciò discende che il contenuto dell'ordinanza cautelare possa variare a seconda della fattispecie, modellandosi sul caso concreto; a questa stregua, si potranno avere misure *propulsive, sostitutive, ordinatorie o negative*, che saranno (si spera) meglio rispondenti ad assicurare gli effetti della decisione sul ricorso, garantendo una tanto auspicata effettività di tutela sancita a livello comunitario.

6. NOTE IN TEMA DI RECUPERO DEGLI AIUTI EROGATI DALLO STATO ITALIANO A FAVORE DELLE IMPRESE COLPITE DA CALAMITÀ NATURALI N. SA.33083 (2012/C) (EX 2012/NN) & SA.35083 (2012/C) (EX 2012/NN)

Per quanto attiene alle calamità naturali, Il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, prevede all'art. 107, par. 2 lett. b), che “ *gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati da calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali*” rientrino tra gli aiuti compatibili *de jure* con il mercato interno. Come è noto l'art. 107 TFUE, prevede l'incompatibilità degli aiuti qualora questi falsino o minaccino di falsare la concorrenza, ma nel caso in cui questi siano destinati a riparare al degrado economico-sociale conseguenza di eventi calamitosi o eccezionali, possono essere considerati compatibili.

In tale modo si realizza un contemperamento tra l'interesse di salvaguardare la libera concorrenza e la realizzazione di un mercato unico interno, con obiettivi sociali, anch'essi previsti nell'ordinamento UE, che giustificano misure di sostegno.⁵⁴⁷

A seguito di eventi disastrosi, per rimediare ad un disagio economico e sociale, bisogna agire su due fronti: tamponare l'emergenza e cercare di stimolare la ripresa delle attività produttive.⁵⁴⁸

⁵⁴⁷ In tal senso v. F. Fichera, *Calamità naturali e aiuti di Stato, il caso dell'Abbruzzo*, in *Riv. Dir. trib.*, n. 2/2012, p. 303 ss.

⁵⁴⁸ Cfr. Commissione Eu, decisione C(2004) 3344 dell' 8.09.2004, aiuti di Stato N 147/04, riguardanti l'Italia, per gli eventi calamitosi del Molise del 2002 e 2004, al punto 10 si rileva che : «*Le autorità italiane ritengono che a seguito di tali eventi eccezionali i territori interessati abbiano subito un grave degrado della situazione socio-economica. Al fine di poter intervenire in modo adeguato, desiderano concedere, oltre agli aiuti volti a porre rimedio ai danni causati dalle calamità naturali, degli aiuti agli investimenti. Hanno quindi proposto di inserire tutte le aree colpite dalle calamità*

Ciò che rileva nell'immediato è la necessità di risarcire i danni subiti dalle attività economiche, per cercare di riportare le imprese ad un normale livello di produttività.

Detti presupposti rendono tali aiuti compatibili *de jure*⁵⁴⁹, in questo caso, per giurisprudenza comunitaria costante, la Commissione è tenuta a dichiarare, data l'esistenza di detti criteri oggettivi, tali aiuti compatibili senza disporre di alcun potere discrezionale.⁵⁵⁰

Secondo la Corte in questi casi la Commissione dovrebbe analizzare il nesso diretto tra i danni subiti dalle imprese localizzate nei territori destinatari degli aiuti, con l'evento calamitoso o eccezionale al fine di predisporre un appropriato risarcimento⁵⁵¹.

Nel caso di mancata osservazione di detti criteri, le conseguenze potrebbero essere dannose; potrebbero portare una sovracompensazione e alterare la situazione in senso opposto, falsando la concorrenza e favorendo soltanto alcune imprese.

naturali nella deroga di cui all'art. 87, par. 3, lett. c), del Trattato»; e al punto 38 aggiunge che «Per quanto riguarda questo aspetto, la Commissione deve in particolare tenere conto del carattere eccezionale delle due calamità successive. A tale proposito, i dati relativi all'abbandono dei luoghi di residenza a seguito delle difficoltà derivanti da tali calamità possono dare un'idea dei rischi di spopolamento. Senza un intervento mediante aiuti a finalità regionale non sarebbe possibile indurre gli investitori a intervenire nelle aree assistite della regione Molise e mantenere così un livello di presenza di imprese sufficiente per stimolare la ripresa dell'attività economica in tali aree».

⁵⁴⁹ Rientranti nelle fattispecie indicate ex art. 107, par. 2, lett. b) TFUE.

⁵⁵⁰ V. Corte di Giustizia, sentenza del 25.06.2008, causa T- 268/06, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies AE*, in cui al p. 51 si legge che: Si deve per di più sottolineare che il n. 2 dell'art. 87 CE riguarda taluni aiuti che sono, di diritto, compatibili con il mercato comune, purché rispondano a taluni criteri oggettivi. Ne discende che la Commissione è tenuta a dichiarare tali aiuti compatibili con il mercato comune laddove detti criteri risultino soddisfatti, senza disporre di alcun potere discrezionale in proposito (v., in tal senso, sentenza della Corte 17 settembre 1980, 730/79, Philip Morris/Commissione, Racc. pag. 2671, punto 17).

⁵⁵¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 25.06.2008, già citata supra che al p. 52 prevede che: trattandosi di una deroga al principio generale dell'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, sancito dall'art. 87, n. 1, CE, l'art. 87, n. 2, lett. b), CE deve formare oggetto di un'interpretazione restrittiva. Di conseguenza possono essere compensati, ai sensi di tale disposizione, solo gli svantaggi economici causati direttamente da calamità naturali o da altri eventi eccezionali. Deve quindi esistere un legame diretto tra i danni causati dall'evento eccezionale e l'aiuto di Stato ed è necessaria una valutazione il più possibile precisa dei danni subiti (v. sentenza della Corte 23 febbraio 2006, cause riunite C-346/03 e C-529/03, *Atzeni e a.*, Racc. pag. I-1875, punto 79, e giurisprudenza ivi citata). Conforme a tale giurisprudenza, anche la prassi della Commissione, decisione C(2004) 3893, del 20.10.2004, regime di aiuti in Italia per gli eventi sismici del 2002, in GUUE, L 100 del 20.04.2005, cui al p. 45, si legge che: *Come del resto confermato dalle autorità italiane nella lettera del 10 settembre 2004, la misura si basa su un'impostazione macroeconomica. Tuttavia, alla luce del trattato stesso e secondo la prassi costante della Commissione, deve esistere un nesso chiaro e diretto tra il fatto che ha provocato il danno e l'aiuto di Stato destinato risarcirlo. Il nesso deve essere stabilito a livello di ogni singola impresa e non a livello macroeconomico.*

A tale scopo si richiede un'attenta valutazione dei danni, per compensare in maniera esatta le imprese e le produzioni danneggiate, per permettere alle stesse di ritornare sul mercato in condizione di parità.

Un ulteriore aspetto è quello di verificare che l'evento dannoso è stato di gravità tale da compromettere la situazione economica in modo che il semplice ristoro dei danni subiti non basta a far decollare nuovamente le attività nelle zone colpite.⁵⁵²

Per questa via è necessario stimolare la ripresa delle attività economiche in modo da rendere la zona stessa appetibile per l'insediamento di nuovi investimenti. In tal caso gli aiuti di Stato a finalità regionali, di norma incompatibili con il diritto dell'Unione, possono essere autorizzati, previa valutazione della Commissione, che godendo in questo caso di un'ampia discrezionalità, può concedere l'autorizzazione (in deroga)⁵⁵³, accertandosi dell'esistenza di condizioni realmente gravi da giustificare l'aiuto⁵⁵⁴.

Il caso appena richiamato è quello in cui il libero mercato con le sue dinamiche non sarebbe sufficiente per la ripresa delle zone colpite; in tal senso un aiuto efficace e mirato potrà concorrere al ritorno in quel territorio di investimenti, e a stimolare la ripresa delle attività produttive evitando il circolo vizioso per cui nessuno investe perché non ci sono le condizioni e le condizioni non si creano perché nessuno investe⁵⁵⁵.

⁵⁵² In tal senso cfr. Commissione Ue, decisione C(2004) 3344, dell'8.09.2004, cit., p. 9; Id. Decisione 91/175/CEE del 25.07.1990, aiuti a favore di alcune aree del Mezzogiorno, in GUUE L 86 del 26.04.1991.

⁵⁵³ In forza dell'art. 107, par. 3, lett. a); e); c).

⁵⁵⁴ V. Corte di Giustizia, sentenza *Atzeni* del 23.02.2006, cause riunite C-346/03 e 529/03, p. 84: *Per quanto riguarda la valutazione della validità degli aiuti con riferimento alle disposizioni dell'art. 92, n. 3, lett. a) e c), del Trattato, relative agli aiuti destinati a favorire o ad agevolare lo sviluppo economico di talune regioni o di talune attività, occorre ricordare che la Commissione dispone, per l'applicazione di tali disposizioni, di un ampio potere discrezionale il cui esercizio implica valutazioni di ordine economico e sociale che devono essere effettuate in un contesto comunitario e che la Corte, nell'effettuare il sindacato di legittimità sull'esercizio di tale libertà, non può sostituire la propria valutazione in materia a quella dell'autorità competente, ma deve limitarsi a stabilire se quest'ultima valutazione non sia viziata da errore manifesto o da sviamento di potere (v. sentenza 12 dicembre 2002, causa C-456/00, Francia/Commissione, Racc. pag. I-11949, punto 41).*

⁵⁵⁵ Cfr. F. Fichera, op. ult., cit. p. 306. Sul punto v. G. Tesauero; *Diritto dell'unione europea*, Padova, 2006, p. 827, in cui si fa chiaro riferimento al principio della contropartita (*compensatory justification*), in Corte di Giustizia, sentenza del 17.09.1980, *Philip Morris c. Commissione*, causa C-730/79 in cui si legge, ai punti 24 e 26 che: *È il caso di ricordare che la Commissione è titolare di un potere discrezionale, il cui esercizio comporta valutazioni di ordine economico e sociale da effettuarsi in un contesto comunitario. La compatibilità col Trattato dell'aiuto in questione deve essere valutata nell'ambito comunitario e non in quello di un solo Stato membro. La valutazione della Commissione si fonda in gran parte sulla constatazione che il previsto incremento della produzione di sigarette verrebbe esportato negli altri Stati membri, ciò nel contesto di un rallentamento dei consumi, e che pertanto non si può ritenere che le*

È nel contesto normativo appena richiamato, che si inseriscono le note vicende in tema di recupero di aiuti di Stato alle imprese colpite da calamità naturali che vedono come protagonista il nostro Stato, per i quali la Commissione ha avviato un procedimento di indagine di cui all'art. 108 TFUE.

Si ricostruisce di seguito l'*iter* del procedimento tuttora in corso.

Nel Febbraio 2011, la Commissione europea ha ricevuto una richiesta di informazioni⁵⁵⁶ da parte di un giudice del lavoro del tribunale di Cuneo ai sensi della più volte citata Comunicazione della commissione relativa all'applicazione della normativa in tema di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali⁵⁵⁷.

Ebbene in questa richiesta il giudice ha richiamato l'attenzione della Commissione su tutta una serie di Leggi emanate dal Nostro Legislatore negli anni 2000, 2003 e 2007, che introducono aiuti di stato (sotto forma anche di riduzione del 90% delle imposte, nonché contributi previdenziali o premi assicurativi) connessi ad eventi sismici che hanno coinvolto la nostra penisola.

Successivamente, il 21 Marzo 2011, la Commissione ha risposto al giudice italiano che verosimilmente le misure in oggetto⁵⁵⁸ non erano state notificate dalle autorità statali, palesando l'ipotesi di dar vita ad un procedimento di indagine formale.

Ebbene, il 2 Luglio del 2012 l'Italia ha notificato alla Commissione la misura d'aiuto che prevede riduzioni fiscali e contributive a seguito del terremoto del 2009, in Abruzzo. In merito alle suindicate misure la Commissione aveva già chiesto informazioni data 19 Giugno 2012.

condizioni degli scambi non verrebbero alterate da un tale aiuto in misura contraria all'interesse comune. Questa valutazione è fondata. È parimenti giustificata, qualora si valuti la necessità di un aiuto dal punto di vista comunitario piuttosto che da quello di un solo Stato membro, la constatazione che il gioco del mercato nel settore della produzione di sigarette è da solo tale da assicurarne, senza intervento statale, lo sviluppo normale e che, quindi, l'aiuto non può essere considerato destinato ad «agevolarne» lo sviluppo.

⁵⁵⁶ Si fa riferimento ad un'ordinanza del Tribunale di Cuneo, del 18.02.2011, avente ad oggetto una richiesta di informazioni ai sensi della *Comunicazione della commissione relativa all'applicazione della normativa in tema di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali*.

⁵⁵⁷ In GU C 85 del 9.04.2009, p. 1.

⁵⁵⁸ Si fa riferimento, nello specifico alle misure connesse al terremoto che ha colpito la Sicilia orientale (province di Siracusa, Catania e Ragusa) del 1990 e alle alluvioni dell'Italia settentrionale del 1994.

Va precisato che in tutti e due i casi richiamati⁵⁵⁹, la base giuridica per dette misure di aiuto di Stato era già entrata in vigore al momento in cui la Commissione è venuta a conoscenza della loro esistenza, l'Italia è stata informata della loro registrazione come aiuti non notificati.

La Commissione invero nutre seri dubbi sulla compatibilità con il TFUE delle misure introdotte dall'Italia sin dal 2002⁵⁶⁰ segnatamente con l'art. 107, par. 2, lett.b) TFUE, che sancisce il principio dell'aiuto destinato ad ovviare ai danni provocati dalle calamità naturali; per tale motivo, conformemente all'art. 11, par. 1, del regolamento n. 659/1999⁵⁶¹, la stessa ha ingiunto all'Italia di sospendere tutti gli aiuti illegali concessi nell'ambito dei casi suindicati, fino a quando non abbia preso una decisione in merito alla compatibilità dell'aiuto con il mercato interno.

In merito alla valutazione della misura, per stabilire se le stesse costituiscano aiuti ai sensi dell' art. 107, par.1 del TFUE , occorre determinare se procurino un vantaggio ai beneficiari che incida sulla concorrenza e alteri gli scambi tra gli Stati membri.

Tenuto conto che le riduzioni concesse alle imprese con sede nelle aree geografiche colpite da calamità naturali sono selettive , vi è il rischio che l'aiuto incida sugli scambi. Il sostegno pubblico previsto dal Legislatore dal 2002 in poi , rappresenta per le autorità italiane una rinuncia alle entrate: una riduzione delle imposte sul reddito implica un minore gettito fiscale per lo Stato. Analogamente la riduzione dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi richiede un maggiore trasferimento di risorse statali per compensare le mancate entrate.⁵⁶²

⁵⁵⁹ Cfr. *Procedimenti relativi all'attuazione della politica della Concorrenza*, Commissione Europea, aiuti di Stato-Italia, n. SA.33083 (2012/C) & SA. 35083(2012/C), in *GUUE* C381/32 del 11.12.2012.

⁵⁶⁰ Stando alle informazioni di cui dispone la Commissione, di recente l'Italia ha introdotto lo stesso tipo di misure anche a favore di altre zone colpite da calamità naturali. Segnatamente : a)nel 2006 , una riduzione del 50% sui tributi e contributi a favore delle imprese aventi sede legale o operativa nei comuni della provincia di Catania colpiti dal sisma e dall'eruzione vulcanica nel 2002; b) nel 2008 una riduzione del 60% sui tributi e contributi a favore delle imprese aventi sede legale o operativa nei comuni dell' Umbria e delle Marche per il sisma del 1997 , e quelli del Molise e della Puglia colpiti dal sisma del 2002; c) il 12 novembre del 2011 è stata prevista una riduzione del 60% sui tributi e contributi a favore delle imprese aventi sede legale o operativa nei comuni dell' 'Abruzzo colpiti dal sisma del 2009; va chiarito in quest' ultimo caso che il 2 Luglio 2012 l' Italia ha notificato la base giuridica per tale misura , stabilendo che a decorrere dal Gennaio 2012 l' 'importo per le suindicate misure sarebbe stato ridotto al 40%. Cfr. *GUUE*, C 381/32 dell' 11.12.2012

⁵⁶¹ Cd. Ingiunzione di sospensione.

⁵⁶² Cfr punti da 46 a 49 della già citata comunicazione della Commissione, in *GUUE* C 381/32 dell' 11.12.2012 , tutte le misure adottate dall' Italia che prevedono la riduzione del 90%, 50% , o 60% degli importi alle imposte nonché dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi, costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell' art. 107, par. 1 del TFUE.

Date queste premesse, è necessario esaminare se l'aiuto possa essere ritenuto compatibile con il mercato interno, ai sensi dell' articolo 107, par. 2 e 3 del TFUE.

A tale scopo la Commissione verifica che le circostanze relative alle calamità naturali invocate per giustificare la concessione dell' aiuto siano concrete e che le seguenti condizioni siano soddisfatte: *a) deve essere dimostrato che il danno per cui viene concessa la compensazione è una conseguenza diretta della calamità naturale; b) l'aiuto non deve comportare una sovra compensazione ma solo ovviare al danno provocato dalla calamità naturale*⁵⁶³.

Tuttavia , i regimi in questione non contengono una definizione di danno e non stabiliscono un nesso tra l'aiuto e il danno stesso. Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che le informazioni fornite finora dalle Autorità italiane non consentano di concludere che la misura in esame sia destinata ad ovviare i danni causati dall'evento dannoso.

Per questa via occorre menzionare gli *“Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità Regionale 2007-2013”*⁵⁶⁴ in cui al punto 76 si legge : *“ gli aiuti a finalità regionale destinati a ridurre le spese correnti di un'impresa (aiuti al funzionamento) sono di norma vietati”* , ma possono eccezionalmente *“ essere concessi nelle Regioni che beneficiano della deroga di cui all' art. 107, par. 3 , lett. a)”* in determinate circostanze.

Nelle fattispecie richiamate alla luce dei meccanismi di funzionamento descritti, la Commissione non è in grado di giungere alle conclusioni che potrebbero giustificare l'adozione delle menzionate riduzioni⁵⁶⁵.

Ciò premesso se alla fine dell' indagine approfondita per esaminare più attentamente le misure e consentire alle parti interessate di presentare osservazioni, la Commissione stabilisce che dette misure sono incompatibili con la normativa

⁵⁶³ V. comunicazione della Commissione, in GUUE C 381/32 dell' 11.12.2012, punto 55, cit.

⁵⁶⁴ In GU C54 del 4.03.2006 , p 13.

⁵⁶⁵ La Commissione si chiede se esistano meccanismi per monitorare l'eventuale cumulo degli aiuti previsti dalle misure in oggetto con gli aiuti di altri regimi, per evitare ogni sovracompensazione dei danni subiti dai singoli beneficiari e arrecati dalle calamità naturali. L' Organo esecutivo dell'Unione è a conoscenza di almeno due regimi di aiuto di questo tipo connessi al terremoto del Molise del 2002(aiuto n. 174 a/2004, in GU C125 del 24-05.2005 , p 7) e al terremoto in Abruzzo del 2009(aiuto n. 459 a/2009 , in GU C 278 del 18.11.2009, p 3) . In tal senso anche GUUE C 381/32 del 11.12.2012, punto 69.

comunitaria degli aiuti di Stato , l' Italia dovrà recuperare tutti gli aiuti versati ai beneficiari⁵⁶⁶.

Da ultimo la normativa in tema di aiuti pubblici concessi anche sottoforma di agevolazione fiscale in ragione dei danni arrecati da calamità naturali o da altri eventi eccezionali , ha trovato un' ulteriore conferma nella nuova Legge comunitaria n. 234 del 24 Dicembre del 2012 , dove all' art. 47, rubricato ”*aiuti pubblici per calamità naturali*”, vengono nuovamente indicati i limiti e le stringenti condizioni che giustificano tali interventi, previa prova che la perdita, nelle sue componenti di danno emergente e lucro cessante, è conseguenza diretta dell'evento dannoso⁵⁶⁷.

Bibliografia

Afferni G., *La disciplina italiana della responsabilità civile dello Stato per violazione del diritto comunitario imputabile ad un organo giurisdizionale di ultima istanza*, in *Nuova Giurisprudenza Civile Commentata*, 2007, II, p. 261 ss.

⁵⁶⁶ In www.europa.eu.it

⁵⁶⁷ Art. 47 della legge 234 del 24.12.2012:” . Gli aiuti pubblici concessi, anche sotto forma di agevolazione fiscale, in ragione dei danni arrecati da calamità naturali o da altri eventi eccezionali, di cui all'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, possono essere concessi a soggetti che esercitano un'attività economica, nei limiti del 100 per cento del danno subito, ivi comprese le somme dei versamenti a titolo di tributi, contributi previdenziali e premi assicurativi dovuti nel periodo di vigenza dello stato di emergenza, a condizione che:

a) l'area geografica nella quale il beneficiario esercita la propria attività economica rientri fra quelle per le quali è stato dichiarato lo stato di emergenza ai sensi degli articoli 2, comma 1, e 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225;

b) vi sia prova che il danno, nelle sue componenti di danno emergente e di lucro cessante, è conseguenza diretta dell'evento calamitoso;

c) l'aiuto pubblico, anche se concesso da diverse autorità, di livello statale, regionale o locale, non superi complessivamente l'ammontare del danno subito;

d) l'aiuto pubblico, cumulato con eventuali altri risarcimenti del medesimo danno, provenienti da altre fonti, non superi complessivamente l'ammontare del danno, maggiorato dell'importo dell'eventuale premio assicurativo pagato per l'anno in corso.

2. Le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al comma 1, per la concessione di aiuti pubblici, sono disciplinate con decreto del Presidente della Repubblica, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera a), della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri o del Ministro per gli affari europei, di concerto con il Ministro per gli affari regionali, il turismo e lo sport e con il Ministro dell'economia e delle finanze. L'efficacia del decreto è subordinata all'autorizzazione da parte della Commissione europea ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

3. Nelle more dell'adozione del decreto di cui al comma 2, la concessione di aiuti pubblici di cui al comma 1 è soggetta a previa autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

4. La concessione di aiuti pubblici ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, al di fuori del regime previsto dal presente articolo, è soggetta alla preventiva autorizzazione da parte della Commissione europea ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del medesimo Trattato.

5. Il presente articolo non si applica al settore dell'agricoltura.

Alfano R., *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributari*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2007, p. 830 ss.

Alfano R., *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2011, p. 328 ss.

Amatucci A., *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965, p. 1 ss.

Amatucci A., *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, in *Riv. Dir. Trib. Intern.*, 1999, p. 82.

Amatucci A., *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in V. Uckmar (coordinato da), *Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 2005, p. 1165 ss.

Amatucci A., *Il contributo dell'economic analysis of law alla metodologia del diritto tributario*, in *Riv. Dir. Trib. Intern.*, nn. 1-2/2009, p. 25 ss.

Amatucci F., *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, in *Rass. Trib.*, n. 5, 2008, p. 1282 ss.

Amatucci F., *L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, in *Finanza Locale*, n. 3, 2008, p. 11 ss.

Amatucci F., *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corriere Tributario*, n. 13, 2009, p. 1059 ss.

Amatucci F., *Efficacia temporale delle sentenze di incompatibilità comunitaria in materia tributaria*, in *Innovazione e diritto*, n. 4, 2011, p. 3 ss.

Anselmo M., *Le agevolazioni fiscali a favore degli enti del terzo settore ancora al vaglio della Corte di Giustizia*, nota a Corte Giust., sez. II, 10 febbraio 2011, causa C-25/2010 (Missionswerk Werner Heukelbach e V), in *Rass. Trib.*, 2011, pp. 800-817.

Basilavecchia M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2002, p. 421 ss.

Basilavecchia M., *L'influenza delle interpretazioni della Corte di giustizia*, in *GT Riv. giur. trib.*, n. 1, 2008, p. 46 ss.

Basilavecchia M., *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corriere Tributario*, n. 13, 2009, p. 983 ss.

Basilavecchia M., *L'evoluzione della politica fiscale dell'unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 369 ss.

Basilavecchia M., *Condono e processo: la parola alle Sezioni Unite*, in *Corriere Tributario*, n. 6, 2010, p. 423 ss.

Beghin M., *Utilizzo sistematico degli studi di settore e rispetto del principio di capacità contributiva*, in *Corriere Tributario*, n. 24, 2007, p. 1973 ss.

Berliri A., *Principi del diritto tributario*, vol. II, Milano, 1972.

Berliri A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985.

Bizioli G., *Prevalenza e diretta efficacia delle decisioni in tema di aiuti di Stato nell'ordinamento tributario interno fra questioni nuove (art. 117, comma 1, Cost.) e questioni teoriche ancora irrisolte (la rilevanza della riserva in materia di prestazioni patrimoniali imposte ex art. 23 Cost.)*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2004, parte II, p. 16 ss.

Bizioli G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008.

Boria P., *L'Antisovrano*, Torino, 2004.

Boria P., *Diritto Tributario europeo*, Il Sole 24Ore, 2005.

Boria P., *Il Sistema Tributario*, Torino, 2008.

Buccico C., *La selettività territoriale e il federalismo fiscale*, in M. Ingrosso-G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 211 ss.

Busico M., *Presupposti per il recupero degli aiuti di Stato goduti dalle «ex municipalizzate» – Onere di indagine a carico dell'Agenzia delle*

entrate per il recupero degli aiuti di Stato illegittimamente fruiti da società «ex municipalizzate», in GT Rivista di Giurisprudenza tributaria n. 11, 2007, p. 949 ss.

Carinci A., Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea, in Rass. Trib. n. 4, 2004, p. 1201 ss.

Carinci A., Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato, in Rass. Trib., n. 5, 2006, p. 1783 ss.

Carinci A., Il divieto di aiuti di stato quale limite all'autonomia tributaria degli enti infrastatali, in Giurisprudenza delle Imposte, n. 3, 2009.

Carinci A., I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di Regioni ed Enti Locali, in L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega, in Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, p. 75 ss.

Carinci A., L'imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale, in Rass. Trib., n. 1, 2010, p. 278 ss.

Caringella, F., Manuale di Diritto Amministrativo, 2012.

Chiti M.P., La responsabilità dell'amministrazione nel diritto comunitario, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2009, 3-4, p. 505 ss.

Ciampolillo C., Incompatibilità e recupero degli aiuti, in AA.VV. (a cura di L. Salvini), Aiuti di Stato in materia fiscale, Cedam, Padova, 2007.

Ciampolillo C., Le Commissioni tributarie tornano sulla problematica del recupero degli aiuti fiscali nei confronti delle c.d. «ex municipalizzate» – Nota a Comm. Trib. Prov. di Teramo, sez. III, 14 novembre 2007, n. 164 – Nota a Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. XX,

21 aprile 2008, n. 91 – *Nota a Comm. Trib. Prov. di Savona, sex V, 30 giugno 2008, n. 285, in Giustizia Tributaria, n. 4, 2008, p. 733 ss.*

Ciampolillo C., *Il recupero degli Aiuti di Stato nei confronti delle ex municipalizzate al vaglio della Consulta -Nota a Commissione Tributaria provinciale di Firenze, sez. XIX, (ordinanza) 17 dicembre 2007, n. 96, in Giustizia Tributaria, n. 4, 2008, p. 745 ss.*

Ciampolillo C., *Società ex municipalizzate: il recupero degli aiuti di Stato trova giustificazione negli artt. 3 e 117 della Costituzione, in Giustizia Tributaria, n. 4, 2008, p. 873 ss.*

Cipollina S., *La riserva di legge in materia fiscale, in Diritto tributario e Corte costituzionale, L. Perrone-C. Berliri (a cura di), Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.*

Cociani S.F., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?, in Riv. Dir. Trib., nn. 7-8, 2004, I, p. 823 ss.*

Coccia M., *Le partecipazioni statali italiane davanti alla Corte di Giustizia: aiuti di Stato o aiuti di status?, in Riv. Dir. Int., 1992, p. 969 ss.*

Commissione Europea, *Il sistema fiscale nell'Unione europea, documento d'orientamento per la riunione informale dei ministri del Consiglio «Ecofin», SEC(96) 487, 20 marzo 1996.*

Commissione Europea, *XXVIth Report on Competition Policy, 1996.*

Commissione Europea, *La politica tributaria nell'Unione europea: relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari, 22 ottobre 1996, COM(96).*

Commissione Europea, *Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa nell'Unione europea, comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, COM(97) 564, 5 novembre 1997.*

Commissione Europea, *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, Comunicazione 98/C 384/03, GU C 384, 10 dicembre 1998.

Commissione Europea, *Relazione sull'attuazione della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, Comunicazione della Commissione del 9 febbraio 2003, C(2004)434.

Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione sui tassi di interesse per il recupero degli aiuti di Stato e di riferimento/attualizzazione in vigore per i 27 Stati membri con decorrenza 10 marzo 2010*, 2010/C 55/2004, pubblicato ai sensi dell'articolo 10 del regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, GU L 140, 30 aprile 2004.

Commissione Europea, *Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato presentato il 7 giugno 2005*, COM(2005) 107 def., in http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/others/action_plan/saap_it.pdf.

Commissione Europea, *Community framework for state aid for research and development and innovation*, 2006/C 323/2001, OJ C 323, 30 dicembre 2006, pp. 1-26.

Commissione Europea, *Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2007-2013*, GU C 54, 4 marzo 2006.

Commissione Europea, *Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili*, 2007/C 272/2005, GU, C/272/4 del 15 novembre 2007.

Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione sull'applicazione dell'articolo 228 del Trattato CE (SEC/2005) 1658*, GU C 126, 7 giugno 2007.

Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione relativa alla revisione del metodo di fissazione dei tassi di riferimento e di attualizzazione*, 2008/C14/02, GU n. C/14, 19 gennaio 2008.

Commissione Europea, *Report from the Commission State Aid Scoreboard. Report on State aid granted by the EU Member States*, Autumn 2008.

Commissione europea, *Vademecum on State Aid Rules* (versione aggiornata al 30 settembre 2008) in http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/vademecum_on_rules_09_2008_en.pdf.

Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali (2009/C 85/01) – di seguito Comunicazione 2009/C 85/2001*, GU 9 aprile 2009.

Commissione Europea, *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*, 2009/C16/01, in GUUE, 22 gennaio 2009.

Commissione Europea, *Report from the Commission State Aid Scoreboard. Report on State aid granted by the EU Member States*, 7 dicembre 2009, (COM(2009) 661), in http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/2009_autumn_en.pdf.

Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione, "Modernizzazione degli aiuti di Stato dell'U.E."*, 8 maggio 2012, COM (2012) 209 final.

Consolo C., *Il primato del diritto comunitario può spingersi fino a intaccare la «ferrea» forza del giudicato sostanziale?*, in *Corriere Giuridico*, n. 9, 2007, p. 1189 ss.

Consolo C., *La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quale possibile adattamento degli ordinamenti processuali interni e in specie del nostro?*, in *Rivista di Diritto Processuale*, vol. 63, I, 2008, p. 225 ss.

Consolo C., *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpiclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario di abusi della libertà negoziale?)*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12, 2010, I, p. 1143 ss.

Coppola P., *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2007, p. 1677 ss.

Coppola P., *Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di zone franche urbane* in AA.VV. (a cura di M. Ingrosso-G. Tesauero), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009.

Cottani G., *La procedura di controllo*, in AA.VV. (a cura di L. Salvini), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

Dagnino A., *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008.

De Mita E., *L'agevolazione con effetti perversi andava corretta, non cancellata*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1993, II, p. 873 ss.

De Mita E., *Fisco e Costituzione*, Tomo II, Milano, 1993.

De Mita E., *Dagli scali sardi un insegnamento per il federalismo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2010, n. 1, I, p. 177 ss.

De Mita E., *«Tassa sul lusso» incompatibile con il diritto comunitario – L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna di aerei e imbarcazioni da diporto tra contrasto alla libera prestazione di servizi e natura di aiuto di Stato*, in *GT Riv. giur. Trib.*, n. 2/2010, p. 114 ss.

Del Federico L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. Internazionale*, n. 3, 2006, p. 19 ss.

Del Federico L., *Recupero degli aiuti di Stato, procedure applicabili e principi di equivalenza ed effettività, nota a Comunicazione della Commissione europea 2007/C 272/05*, in *Gius. Trib.*, n. 1, 2008, p. 199 ss.

Del Federico L., *I principi di equivalenza ed effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali*, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, M. Ingrosso e G. Tesauro (a cura di), Jovene, Napoli, 2009.

Del Federico L., *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, in *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, in V. Ficari (a cura di), *Quaderni Riv. Dir. Trib.*, 2009.

Del Federico L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffrè, Milano, 2010.

Di Pietro A., *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, in *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009, p. 1-6.

Dorigo S.T., *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*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2003, p. 1099 ss.

Falsitta G., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, n. 6, 2003, p. 794 ss.

Falsitta G., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2007.

Falsitta G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008.

Falsitta G., *Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di «lusso» nelle «secche» dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Il Corriere Giuridico*, n. 7, 2008, p. 893 ss.

Falsitta G., *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, p. 89 ss.

Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, Cedam, Padova, 2008.

Falsitta G., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 2009.

Falsitta G., *Recupero retroattivo degli «aiuti di Stato» e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11, 2010, II, p. 655 ss.

Fantozzi A., *Diritto tributario*, 2^a ed., Milano, 1998.

Fantozzi A., *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2003.

Fantozzi A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione*, in *Rass. Trib.*, n. 6-bis, 2003, p. 2249 ss.

Fantozzi A., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento comunitario fiscale nazionale alle sentenza della Corte di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. Trib.*, n. 6-bis, 2003, p. 2240 ss.

Fantozzi A., *La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia*, *Il Sole24Ore*, 27 settembre 2006.

Fantozzi A., *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, L. Perrone e C. Berliri (a cura di), Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.

Fantozzi A., *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, p. 1037 ss.

- Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003.
- Fedele A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV. (a cura di L. Perrone-C. Berliri), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.
- Feola F.-Vigliotti, V., *La procedura di controllo*, in AA.VV. (a cura di M. Ingrosso-G. Tesauero), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009.
- Ferlazzo Natoli L., *Rapporto tra ordinamento comunitario ed interno nel diritto tributario: Dalla teoria dualista a quella monista?*, in AA.VV. (a cura di L. Perrone e C. Berliri), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, Edizioni Scientifiche Italiane, 2007.
- Ficari V., *Aiuti fiscali regionali, selettività e «insularità»: dalle Azzorre agli enti locali italiani*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, p. 319 ss.
- Ficari V., *Sentenza n. 102/2008 della Corte costituzionale e disegno di legge delega n. 1117: prospettive divergenti*, in *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, in *Quaderni Riv. dir. trib.*, 2009.
- Fichera F., *La giurisprudenza della Corte Costituzionale sul tema del rapporto tra imposizione ed extrafiscalità*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/1973, p. 773.
- Fichera F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992.
- Fichera F., *Gli aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1/1998, p. 89.
- Fichera F., *Aiuti fiscali ai Paesi Baschi*, in *Dir. prat. Trib. Int.*, 2002, p. 425 ss.

Fichera F., *Fisco ed Unione europea: l'acquis comunitarie*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1/2003, p. 427.

Filippi P., *L'imposta sul valore aggiunto*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 222.

Fiorentino S. *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, M. Ingrosso-G. Tesauro (a cura di), Jovene, Napoli, 2009.

Fiorentino S.-Lombardi O., *Misure sottrattive Irap, agevolazioni fiscali e divieto di aiuti di Stato*, in Ingrosso M.-Tesauro G., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 456.

Florindo Gijón F., *El Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales*, in *Crónica Tributaria*, n. 109, p. 101 ss.

Fontana C., *Tutela giuridica in materia di aiuti di Stato ed esenzioni in tema di tasse*, in *Riv. dir. trib.*, n. 9/2005, p. 158-171.

Fontana E., *Aiuti di Stato e diretta efficacia*, Napoli, 2006.

Fontana C., *Il Quadro temporaneo per gli aiuti di Stato destinati a favorire l'accesso al finanziamento nel contesto della crisi economica e finanziaria attuale alla luce della Comunicazione europea del 22 gennaio e del Decreto del Presidente del Consiglio del 3 giugno 2009* (consultabile *on line* nella Newsletter di *Innovazione e Diritto*, n. 9/2009, del 24 luglio 2009).

Fontana C., *Certezza del diritto e primato del diritto europeo nelle procedure di recupero degli aiuti fiscali incompatibili: il ruolo del giudice nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2011.

Fontana C., *Deducibilità fiscale di donazioni provenienti da patrimoni aziendali, restrizioni discriminatorie della libera circolazione dei capitali per motivi imperativi di interesse generale e violazioni del principio di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, n. 9/2011.

Fransoni G., *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11, 2006, III, p. 249 ss.

Fransoni G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pacini, 2007.

Fregni M.C., *Sulla diretta applicabilità delle direttive comunitarie nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 4/1992, p. 85 ss.

Gallo F., *La tassazione dei redditi d'impresa, i difetti e le proposte di modifica*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 121 ss.

Gallo F., *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 1998, p. 627 ss.

Gallo F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giurisprudenza Commerciale*, n. 2, 2002, I, p. 131 ss.

Gallo F., *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*, Relazione presentata al Convegno di Studi "L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione", Roma, 12 dicembre 2002, in *Riv. dir. int. priv. proc.*, n. 2, 2003, p. 435 ss.

Gallo F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2002, p. 585 ss.

Gallo F., *Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. Trib.*, n. 6-bis, 2003, p. 2271 ss.

Gallo F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006.

Gallo F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2006, p. 407 ss.

- Gallo F., *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2008, p. 919 ss.
- Gallo F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Per una Costituzione fiscale europea*, A. Di Pietro (a cura di), Padova, 2008.
- Gallo F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2009, p. 219 ss.
- Gallo F., *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale*, L. Antonini (a cura di), Jovene, Napoli, 2010.
- Gallo F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2010, p. 303 ss.
- Gallo P., *Introduzione alla responsabilità civile*, Torino, 2000.
- Gambaro E.-Papi Rossi A., *Il recupero degli aiuti illegali e incompatibili*, in *Concorrenza e aiuti di Stato*, A. Santa Maria (a cura di), Torino, 2006.
- Glendi C., *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corriere Tributario*, n. 21, 2008, p. 1670 ss.
- Glendi C., *Recupero degli aiuti di Stato nella legislazione anti-crisi*, in *Corriere Tributario*, n. 13, 2009, p. 997 ss.
- Glendi C., *La Corte costituzionale sancisce l'illegittimità della tutela cautelare «ad tempus»*, in *GT, Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 11, 2010, p. 944 ss.
- Glendi C., *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, commentario alla sentenza della Corte Costituzionale del 12 giugno 2010, n. 217, in *Corriere Tributario*, n. 30, 2010, p. 2401 ss.
- Goglia G., *Le categorie di aiuti di Stato esenti da notifica*, in *Corriere Tributario*, n. 6, 2008, p. 3671 ss.
- Ingrosso M., *Agevolazioni tributarie per i giochi del mediterraneo ed aiuti di Stato; il caso Almeria 2005*, in *Rass. Trib.*, n. 5, 2004, p. 1761 ss.

Ingrosso M., *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in AA.VV. (a cura di M. Ingrosso-G. Tesauero), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, 2009.

Ingrosso M., *La responsabilità dello Stato nelle ipotesi di aiuto fiscale che causi danno alle persone*, in AA.VV. (a cura di M. Ingrosso-G. Tesauero), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, 2009.

Lang J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in Amatucci (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, Annuario, vol. I, Tomo II, Milano, 2001, p. 458 ss.

La Rosa S., *Esenzioni (Diritto Tributario)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XV, Giuffrè, Milano 1966, p. 567 ss.

La Rosa S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.

La Rosa S., *Brevi note in tema di prescrizione delle imposte di registro dovute a seguito di decadenza da agevolazioni fiscali*, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 1, 1970, I, p. 559 ss.

La Rosa S., *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XIII, Roma, 1989, p. 1 ss.

La Rosa S., *Per una legge generale sulle agevolazioni fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2, 1993, I, p. 1249 ss.

La Rosa S., *Le Agevolazioni tributarie*, in *Trattato di Diritto Tributario* diretto da A. Amatucci, vol. I, Tomo I, Cedam, Padova, 1994.

La Rosa S., *Riflessioni sugli interventi guida della Corte costituzionale in tema di uguaglianza e capacità contributiva*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano: atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Genova, 2-3 luglio 1999, coordinati da Victor Uckmar, Cedam, Padova, 2000.

Laroma Jezzi P., *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 istitutivo della Comunità europea, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2000, p. 814 ss.

Laroma Jezzi P., *Aiuti fiscali e adattamento all'ordinamento comunitario: profili sostanziali e processuali*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2003, p. 1043 ss.

Laroma Jezzi P., *Aiuti fiscali e ordinamento comunitario*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2003, p. 1097.

Laroma Jezzi P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2003, p. 1074 ss.

La Rosa S., voce *Esenzione e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIII, Roma, 1989.

La Scala A.E., *Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli Stati membri*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 1, 2005, p. 37 ss.

La Scala A.E., *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1503 ss.

La Scala A.E., *La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2009, I, p. 337 ss.

La Scala A.E., *Autonomia tributaria regionale e fiscalità di vantaggio: un caso recente in sicilia*, in *Rass. Trib.*, n. 2, 2010, p. 49 ss.

La Scala A.E., *Evoluzione statica e dinamica della definizione del rapporto giuridico d'imposta*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario, Studi in Onore di Andrea Amatucci*, cit., 271 ss.

Marongiu G., *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 1, 2003, p. 115 ss.

Marongiu G., *Le tasse «Soru » e l'impatto con la Corte costituzionale*, in *GT Riv. Giur. Trib.*, n. 7, 2008, p. 568 ss.

Marongiu G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47, 2010, p. 3893 ss.

Marotta A., *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in AA.VV. (a cura di M. Ingrosso-G. Tesauero), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, Napoli, 2009.

Melis G., *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 1151 ss.

Melis G., *Vincoli internazionali e norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10, 2004, I, p. 1083 ss.

Melis G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2009, p. 997.

Melis G., *La cd. "fiscalità di vantaggio" nella delega sul federalismo fiscale e gli aiuti di Stato: alcune riflessioni*, in AA.VV. (a cura di A.E. La Scala), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 109-123.

Miceli R., *Illecito comunitario dello Stato e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2009, p. 1021 ss.

Miceli R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009.

Miceli R., *La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria da illecito comunitario*, in P. Rossi (a cura di), *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, in *Quaderni Riv. dir. trib.*, Giuffrè, Milano, 2009.

Miceli R., *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpclub*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2009, p. 1846 ss.

Perrone Capano R., *L'Europa tra debolezza dell'Euro e crisi dello Stato fiscale*, in *Rass.Trib.*, n. 5/2001, p. 1319 ss.;

Perrone Capano R., *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico e crisi del processo riformatore*, in *Innovazione e Diritto*, n. 3/2006.

Perrone Capano R., *L'andamento del gettito delle imposte evidenzia il ruolo centrale della politica tributaria nell'emergenza economica, non solo in funzione anticiclica*, in *Innovazione e Diritto*, n. 5/2008, p. 37 ss.

Perrone Capano R., *Crisi delle istituzioni ed aumento dell'imposizione, in assenza della politica tributaria, soffocano la ripresa ed espongono l'Italia agli attacchi della speculazione*, in *Innovazione e Diritto*, n. 5/2011, p. 3 ss.

Persiani A., *Le fonti e il sistema istituzionale*, in AA.VV. (a cura di L. Salvini), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007.

Petrillo G., *Nuovi modelli di governance e criteri di ripartizione territoriale del potere impositivo nel rispetto dei vincoli comunitari*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 2007, I, p. 703 ss.

Petrillo G., *Il «caso Lucchini»: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2008, II, p. 413 ss.

Petrillo G., *La Corte di Giustizia e l'autonomia tributaria degli enti territoriali*, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2009, p. 879 ss.

Pistone P., *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/1998.

Pistone P., *Discriminazioni fiscali nell'accesso al patrimonio culturale locale e libera prestazione dei servizi in ambito comunitario (Corte di Giustizia, 16 gennaio 2003, Causa C- 88/01, Commissione contro Repubblica Italiana)*, in *Aedon*, in *Rivista di Arti e Diritto on line*, n. 2/2003.

Pistone P., *Pluralismo giuridico ed interpretazione della norma tributaria*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario-Studi in onore di Andrea Amatucci*, Vol. I, cit., p. 231 ss.

Rasi F., *I confini della nozione*, in AA.VV. (a cura di L. Salvini), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

Rossi-Maccanico P., *Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato. I fondamenti della nozione di aiuto fiscale*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 4, 2008, p. 340 ss.

Rossi-Maccanico P., *Fiscalità delle imprese ed aiuti di Stato - Parte II: le questioni procedurali*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 5, 2008, p. 420 ss.

Rossi-Maccanico P., *Il Tribunale di Prima Istanza UE apre alla fiscalità di vantaggio*, in *Il Sole 24Ore*, 21 aprile 2008.

Rossi-Maccanico P., *Riflessi fiscali dell'applicazione a livello nazionale delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato*, in *Fiscalità Internazionale*, maggio-giugno 2009, p. 210 ss.

Rossi-Maccanico P., *The Gibraltar Judgment and the Point on Selectivity in Fiscal Aids*, in *EC Tax Review*, n. 18, 2009, p. 67 ss.

Rossi-Maccanico P., *Aiuti di stato: divieti a maglie larghe specialmente in materia fiscale*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 3, 2010, p. 244 ss.

Ruffini E.M.-Mameli, G., *Incostituzionali le sospensive a scadenza fissa dei recuperi degli Aiuti di Stato*, in *Guida ai controlli fiscali*, ottobre 2010, p. 79 ss.

Russo P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, n. 1, 2004, p. 225 ss.

Salvini L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

Sacchetto C., *I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia CEE e*

l'applicazione nell'ordinamento italiano, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/1984, p. 497

Sacchetto C., *European internal market and domestic fundamental rights in tax matter: the role of taxation and the difficult task for the european constituent*, in *Liber Amicorum – Luc Hinnekens*, Bruylant, Bruxelles, 2002.

Sacchetto C., *Tax Incentives in Research and development in Italy*. Ricerca effettuata per conto dello Steuer Zentrum Della Università di Vienna, Agosto 2002.

Sacchetto C., *Translation and Tax Law*, in *L'interpretation des texts Juridiques rédigés dans plus d'une langue*, Harmattan. Torino, ISAIDAT, 2002.

Sacchetto C., *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. Prat. Trib. Intern.*, 2001, p. 6 ss.

Sacchetto C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 2011, Torino.

Sacchetto C.-Ingrosso M.-Nocerino O.-Roccatagliata F., *Le Zone Franche*, Osservatorio Tributario C.C.I.A.A., Napoli, 1998.

Schepisi C. (a cura di), *La "modernizzazione" della disciplina sugli aiuti di Stato*, Torino, 2011.

Schön W., *Taxation and State Aid Law in the European Union*, in *Common Market Law Review*, n. 5, 1999, p. 911 ss.

Serranò, M.V., *La sospensione cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato: osservazioni critiche su un testo perfettibile*, in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8, 2010, I, p. 805 ss.

Tesauo G., *La disciplina comunitaria degli aiuti di Stato e imprese bancarie*, in *Diritto Commerciale Internazionale*, 1991.

Tesauo G., *Intervento pubblico nell'economia e art. 90 , n. 2, del Trattato CE*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1996.

Tesauro F., *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *TributImpresa*, n. 1/2004

Tesauro F., *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2007.

Tesauro F., *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corriere Tributario* n. 2/2007, p. 3665 ss.

Tesauro F., *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. Trib.*, n. 45/2007.

Tesauro G., *Diritto comunitario*, Padova, 2008.

Tozza C., *Le deroghe al divieto di aiuti di Stato*, in M. Ingrosso-G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.

Tremonti G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.

Triggiani E., *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1989.

Uckmar U., *Corso di diritto tributario internazionale, introduzione*, Padova, 1999.

Uckmar U., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999.

Uckmar V.-Graziano E., *La disciplina civilistica e fiscale della “nuova” società cooperativa*, Padova, 2005.

Uricchio A., *Il sistema tributario. Principi fondamentali. Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, in V. Uckmar- F. Tundo (a cura di), *Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, I, 2003.

Uricchio A., *Dematerializzazione della ricchezza, globalizzazione e nuovi indici di misurazione della ricchezza: le sfide dell'imposizione all'inizio del nuovo millennio*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario – Studi in Onore di Andrea Amatucci*, vol. 3, sez. III, Bogotá-Napoli 2011.

Verrigni C., *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 272006.

Villani S., *Principio dell'affidamento: tra normativa tributaria e normativa comunitaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 1/2010.

Viola L., *I danni cagionato dallo Stato, dalla pubblica amministrazione e dal fisco*, 2008.

Viviano M.R., *L'ordine di recupero*, in M. Ingrosso-F. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.

Zizzo G., *Diritto comunitario, diritto civile e diritto tributari: fuoco incrociato sull'elusione?*, in *Giust. Trib.*, n. 3/2007.

Zizzo G., *L'imposta sul reddito delle società*, in Falsitta G. (a cura di), *Manuale di diritto tributario, parte spec.*

Zunino C., *La sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impugnato*, in Uckmar V.-Tundo F. (a cura di), *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007.

