

DIZIONARIO SISTEMATICO DEL DIRITTO DELLA CONCORRENZA

a cura di

Lorenzo F. Pace

ESTRATTO



Jovene editore 2013

Gli aiuti di Stato in materia fiscale e le conseguenze della violazione dell'art. 108 § 3 TFUE (Diritto UE)

Sommario: I. LE MISURE FISCALI QUALIFICABILI COME AIUTO DI STATO. – 1. La nozione di vantaggio economico degli aiuti fiscali. – 2. La concessione dei benefici fiscali mediante risorse statali. – 3. Selettività della misura. – a) Selettività materiale. – b) Selettività geografica. – 4. Alterazione della concorrenza. – II. LE DEROGHE AL DIVIETO DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI. – III. CONSEGUENZE DELLA VIOLAZIONE DELL'ART. 108 § 3 TFUE. – 1. Esenzioni da tasse generali. – 2. Tasse parafiscali. – 3. Tasse asimmetriche. – IV. RECUPERO DELL'AUTO E PRINCIPIO DI NON RETROATTIVITÀ DELL'IMPOSIZIONE FISCALE.

I. LE MISURE FISCALI QUALIFICABILI COME AIUTO DI STATO

Il principio generale contenuto nell'art. 107 del TFUE con il quale è sancita l'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato interno assume una particolare rilevanza se si considera la sua applicazione nell'ambito delle misure agevolative di carattere fiscale. La potestà dei singoli Stati membri dell'Unione Europea di prevedere nel proprio ordinamento giuridico norme tributarie che introducono benefici a favore di determinati soggetti giuridici e di esercitare il potere impositivo trova un limite nell'applicazione dell'art. 107 TFUE. La tutela degli interessi comunitari alla libera concorrenza e alla libera circolazione di persone e capitali finisce per incidere anche sull'esercizio della potestà tributaria che, sebbene rimanga nella sfera di competenza propria degli Stati, deve tener conto dei vincoli imposti dalla disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato. La nozione di aiuto di Stato, anche nel caso delle misure fiscali, si basa sulla corrispondenza di una determinata misura ai criteri oggettivi stabiliti nell'art. 107 TFUE. Uno strumento utile a definire meglio la

nozione di aiuto di Stato fiscale è la Comunicazione sull'applicazione delle norme relative alle misure di tassazione diretta delle imprese¹, con la quale la Commissione europea ha fornito una serie di principi volti a chiarire e a rafforzare l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato nell'ambito dell'imposizione diretta. Non esiste, infatti, una specifica definizione di aiuto di Stato fiscale, ma solo la possibilità che le misure fiscali ricadano nell'ambito di applicazione dell'art. 107 TFUE. Secondo i principi sanciti nella predetta comunicazione della Commissione, si configura come aiuto di Stato quella misura fiscale che conferisce ai beneficiari un «vantaggio che alleggerisca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio»².

1. *La nozione di vantaggio economico degli aiuti fiscali.* – Il vantaggio economico può risultare da una riduzione dell'onere fiscale a carico dell'impresa e può essere rappresentata da:

- una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio);
- una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta);
- un differimento, oppure un annullamento, o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale.

La Commissione europea ha ravvisato la presenza di aiuti fiscali in diverse misure che prevedevano l'esclusione dalla base imponibile di alcuni costi che l'impresa normalmente sostiene, quali i costi per il personale, i costi sostenuti per il trasporto di merci, le spese finanziarie o per la promozione delle vendite³. In altri casi

¹ Comunicazione 98/C 384/03 del 10 dicembre 1998, in G.U.C.E. C-384.

² Comunicazione 98/C 384/03 del 10 dicembre 1998, in G.U.C.E. C-384, § B, punti 9 e segg.; Cfr. C. giust. UE, 23 febbraio 1961, 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autorità CECA*, in *Racc.* 1963, 1961, p. 3; C. giust. UE, 15

dicembre 2005, causa C-66/02, *Italia c. Commissione*, in *Racc.* 2005, p. I-10901, punti 77-82.

³ Cfr.: *Centri di coordinamento belgi* - Decisione 17 febbraio 2003, in G.U.C.E. L 282 del 30 ottobre 2003; *Centri di controllo e di coordinamento di società estere in Germania* - Decisione 5 settembre 2002, G.U.C.E. L 177 del 1 luglio 2003;

il vantaggio si è concretizzato nell'esenzione parziale o totale dal pagamento di una imposta a favore di determinati soggetti giuridici oppure nel rinvio del pagamento del tributo o ancora nella concessione di una esenzione totale dall'imposta sui redditi prodotti all'estero in deroga al sistema fiscale normalmente applicato del credito di imposta per compensare le imposte pagate in un altro stato ed evitare così la doppia imposizione⁴.

Nei casi esaminati, la Commissione ha constatato la presenza di aiuti fiscali ogniquale volta l'applicazione di una misura derogatoria rispetto al sistema fiscale vigente nel singolo Stato membro abbia comportato, per l'impresa beneficiaria, un carico fiscale inferiore rispetto a quello che sarebbe stato applicando la normale regola tributaria⁵.

2. *La concessione dei benefici fiscali mediante risorse statali.* - Secondo una giurisprudenza costante, il concetto di aiuto di Stato è più ampio di quello di sovvenzione, dal momento che esso comprende non soltanto prestazioni positive, ma anche «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, hanno la stessa natura e producono identici effetti»⁶. Ne

consegue che il carattere fiscale di una misura adottata da uno stato membro, ancorché non implichi un trasferimento di risorse statali, non osta a che le si attribuisca la qualifica di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 § 1 TFUE, qualora ne sussistano tutti gli elementi costitutivi⁷.

La riduzione del carico fiscale a favore di un soggetto titolare di reddito di impresa significa, per lo Stato che concede le agevolazioni, rinunciare alle entrate tributarie corrispondenti alla stessa riduzione. Il mancato gettito fiscale è equivalente al requisito previsto dall'art. 107 TFUE che definisce generalmente un aiuto di Stato la concessione di benefici mediante risorse statali.

Il sostegno statale può essere fornito, in Italia, sia mediante disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa che attraverso pratiche dell'amministrazione fiscale⁸. Tale principio va inteso in senso ampio e comprende tutte quelle misure adottate da autorità pubbliche, siano esse statali, regionali, provinciali, o anche da enti, organismi controllati dai pubblici poteri⁹.

Ai fini della valutazione dell'esistenza di un aiuto di Stato fiscale, l'impiego delle risorse statali viene esaminato dalla Commissione in relazione ai vantaggi concessi ai beneficiari e non in riferimento agli effetti economici che può produrre sul bi-

Società finanziarie lussemburghesi - Decisione 16 ottobre 2002 in G.U.C.E. L 170 del 9 luglio 2003.

⁴ Cfr. C. giust. UE, 15 dicembre 2005, causa C-66/02, *Italia c. Commissione*, in *Racc.* 2007, 2005, p. I-10901; Dec. Comm., 17 febbraio 2003, in G.U.C.E. L282, 30 ottobre 2003.

⁵ Un esempio concreto di tale fattispecie di aiuti è costituito dalla disposizione contenuta nella legge 27 dicembre 2006, n. 298, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, con la quale il legislatore italiano ha previsto la possibilità di fruire di un credito di imposta per le imprese che realizzavano progetti d'investimento nelle regioni assistite dell'Italia ammesse alla deroga dell'articolo 87, § 3, lettera a), del trattato CE (ossia Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata) e in alcune regioni assistite in base alla deroga ex articolo 87, § 3, lettera c), del trattato CE (ossia Sardegna, Abruzzo e Molise) conformemente alla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale 2007-2013.

Tale misura, notificata alla Commissione Europea secondo l'iter procedurale previsto dal Regolamento di procedura n. 794/2004, è stata esa-

minata alla luce dell'articolo 87, § 3, lettere a) e c), del trattato CE (ora 107 TFUE) e, in particolare, in base agli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013. La Commissione Europea ha verificato la rispondenza della norma a tutti i requisiti previsti dalla normativa comunitaria in materia ed ha emesso la Decisione C(2008)380 del 25 gennaio 2008 con la quale ha dichiarato la sua compatibilità con la disciplina relativa agli aiuti di Stato.

⁶ C. giust. UE, 8 novembre 2001, C-143/99, *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH c. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, in *Racc.* 2001, p. I-8365, punto 38.

⁷ C. giust. UE, 15 marzo 1994, C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA, divenuto Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia*, in *Racc.* 1994, p. I-902, punto 14.

⁸ Comunicazione 98/C 384/03 del 10 dicembre 98, pubblicata nella G.U.C.E. C-384, § B, punti 9 e ss.

⁹ Cfr. C. giust. UE, 7 maggio 1998, Cause riunite C-52/97, C-53/97 e C-54/97, *Poste Italiane*, in *Racc.* 2000, 1998, p. I-2629.

lancio dello Stato che li concede. Il fatto che un'agevolazione fiscale possa essere concessa, per esempio, per consentire lo sviluppo di una determinata area geografica, attirare investimenti da Paesi esteri o perseguire un fine sociale¹⁰ non esclude che la Commissione ravvisi la presenza di un aiuto di Stato¹¹.

Rilevanza del criterio dell'investitore privato. – Una giurisprudenza recente della Corte di giustizia ha altresì stabilito che la natura fiscale della misura adottata da parte di uno Stato membro non esclude che, in talune circostanze, l'intervento pubblico debba essere analizzato alla luce del criterio dell'investitore privato in una economia di mercato. In particolare, tale criterio deve essere impiegato qualora emerga che lo Stato membro interessato abbia concesso un beneficio, malgrado l'impiego di mezzi attinenti ai poteri pubblici, nella sua qualità di azionista di un'impresa ad esso appartenente¹². Occorre dunque stabilire, a prescindere dalla forma impiegata, se lo Stato membro abbia agito in qualità di azionista, nel qual caso si deve ricorrere al criterio dell'investitore privato, o se abbia invece agito nell'esercizio di un potere pubblico, nel qual caso si deve escludere l'applicazione del criterio dell'investitore privato¹³.

3. *Selettività della misura.* – In presenza di misure di natura fiscale è possibile accertare l'esistenza stessa di un vantaggio solo in riferimento a un livello di tassazione definito "normale"¹⁴. Il contesto di

riferimento è costituito dalla «tassazione normalmente applicabile alle imprese che si trovino, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal regime controverso, in una situazione fattuale e giuridica analoga a quella delle imprese beneficiarie di tale regime»¹⁵. Una volta individuato il contesto di riferimento, una misura statale è da considerarsi come selettiva se si discosta da tale contesto. Un vantaggio che, invece, risulti da una misura generale applicabile indistintamente a tutti gli operatori economici non costituisce aiuto di Stato.

a) *Selettività materiale.* – Si ha selettività materiale in presenza di misure applicabili a determinati settori economici o a determinate forme d'impresa¹⁶: «La qualificazione di una misura fiscale nazionale come "selettiva" presuppone, in un primo momento, l'identificazione e il previo esame del regime tributario comune o "normale" applicabile nello Stato membro interessato»¹⁷. Successivamente, si deve valutare e accertare, a fronte di tale regime tributario ordinario o "normale", l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata dimostrando che quest'ultima deroga a tale regime ordinario, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di tale Stato membro, in una situazione fattuale e giuridica analoga»¹⁸. Tuttavia, una pressione fiscale differente che risulti dall'applicazione di un regime fiscale "generale" non è di per sé sufficiente a dimostrare la se-

¹⁰ Cfr. C. giust. UE, 2 luglio 1974, causa 173/73, *Italia c. Commissione*, in *Racc.* 1975, 1974, 709.

¹¹ Il fine della misura può però incidere sulla valutazione di compatibilità o meno dell'aiuto concesso.

¹² C. giust. UE, 5 giugno 2012, C-124/10 P, *Commissione c. EDF*, non ancora pubblicata, punto 92.

¹³ C. giust. UE, 10 luglio 1986, 234/84, *Belgio c. Commissione*, in *Racc.* 1986, p. 2263, punto 14.

¹⁴ C. giust. UE, 6 settembre 2006, C-88/03, *Portogallo c. Commissione*, in *Racc.* 2008, 2006, p. I-7115, punto 56.

¹⁵ C. giust. UE, 8 novembre 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH c. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, in *Racc.* 2003, p. I-8365, punto 41.

¹⁶ C. giust. UE, 10 gennaio 2006, C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, *Racc.* 2006, p. I-289, punto 35.

¹⁷ C. giust. UE, 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Portogallo c. Commissione*, *Racc.* 2007, p. I-7115, punto 56; C. giust. UE, 8 settembre 2011, Cause Riunite C-78/08 e C-80/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate c. Paint Graphos Soc. coop. arl*, non ancora pubblicata, punto 49.

¹⁸ C. giust. UE, 15 novembre 2011, C-106/09 P e C-107/09 P, *Commissione e Regno di Spagna c. Government of Gibraltar e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*, non ancora pubblicata, punto 49.

lettività di un'imposizione ai fini dell'art. 107, § 1 TFUE: «per poter essere ritenuti costituire vantaggi selettivi, i criteri d'imposizione prescelti da un regime fiscale devono essere anche idonei a caratterizzare le imprese beneficiarie in virtù delle proprietà loro peculiari quale categoria privilegiata»¹⁹.

Esiste altresì la possibilità che una misura sia solo apparentemente generale e che riveli profili di selettività al momento della sua applicazione. Nel caso delle misure fiscali, tale circostanza può verificarsi quando, per esempio, l'autorità che concede il beneficio definisce anche il limite degli investimenti minimi necessari per poter fruire di un credito d'imposta²⁰. La previsione di un limite minimo agli investimenti potrebbe di fatto escludere dalla platea dei beneficiari dell'aiuto le imprese di piccole e medie dimensioni. Riveste carattere di selettività anche una disposizione con la quale l'amministrazione fiscale impone la soglia di fatturato o il territorio entro il quale gli operatori economici devono stabilirsi per poter fruire dell'agevolazione²¹. Ancora, la limitazione di un beneficio alle imprese che, pure operando su tutto il territorio ed in tutti i settori economici, si sono costituite da una certa data conferisce la connotazione di selettività ad una determinata misura fiscale²² in quanto esclude tutte quelle imprese che si sono costituite prima di tale data. La Commissione ha considerato come selettiva una misura italiana con la quale venivano concessi sgravi di contributi sociali alle lavoratrici donne. Tale misura, apparentemente generale, finiva con favorire indirettamente le imprese di alcuni settori, quali per esempio quello tessile, dove maggiore era l'impiego di manodopera femminile²³. Per potere escludere il carattere di selettività, le misure che attribuiscono vantaggi fiscali devono essere

quindi effettivamente indirizzate a tutti gli operatori economici che operano sul territorio di un determinato stato membro, su una base di parità di accesso. Tale principio, ribadito dalla Commissione anche nella Comunicazione in materia tassazione diretta alle imprese, potrebbe limitare la possibilità per i singoli Stati membri di utilizzare alcuni strumenti di carattere fiscale quali il credito di imposta, la riduzione della base imponibile o la modulazione delle aliquote, nella maniera ritenuta più idonea per realizzare specifici obiettivi di politica economica nell'ambito del proprio territorio. Al riguardo la Commissione specifica che non costituiscono aiuto di Stato, se applicate a tutte le produzioni e a tutte le imprese indistintamente le misure di pura tecnica fiscale e le misure che, nel ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale²⁴. Tra le misure di pura tecnica fiscale possiamo considerare le norme che consentono la variazione delle aliquote di imposta oppure le misure che prevedono il credito di imposta quale strumento per evitare la doppia imposizione. Possono essere ugualmente considerate misure di carattere generale quelle che riducono il cuneo fiscale sul costo del lavoro se però sono riconosciute a tutte le imprese: queste ultime, sebbene agevolino prevalentemente quelle imprese che vedono un maggiore impiego di manodopera, non vengono considerate come aiuti di Stato in quanto il loro dettato normativo non contiene elementi di selettività. Allo stesso modo un incentivo fiscale agli investimenti alla formazione, se concessi indistintamente, non costituiscono aiuto anche se, indirettamente favoriscono le imprese che maggiormente effettuano tale tipo di investimento.

Misure nazionali che stabiliscano una

¹⁹ Id., punto 104.

²⁰ Cfr. Dec. Comm. 2002/820/CE.

²¹ Cfr. Dec. Comm. 13 novembre 2007, 2008/283/CE, relativa al regime di aiuti al quale il Belgio ha dato esecuzione a favore dei centri di coordinamento stabiliti in Belgio; Decisione 11 dicembre 2002 relativa alle centrali di tesoreria in Francia.

²² Cfr. Dec. Comm. 11 luglio 2001, G.U.C.E. L 174 del 4 luglio 2002, p. 31; Dec. Comm. UE, 11

luglio 2001 G.U.C.E. L 134 del 18 novembre 2002; Dec. Comm., 11 luglio 2001, in G.U.C.E. L 13 del 22 gennaio 2003; Dec. Comm., 20 dicembre 2001, G.U.C.E. L 77, 24 marzo 2003.

²³ Cfr. C. giust. UE, 14 luglio 1983, causa 203/1982, *Repubblica italiana c. Commissione*, in *Racc.* 1985, 1983, p. 2525.

²⁴ Cfr. Comunicazione 98/C 384/03, 10 dicembre 1998, in G.U.C.E. C-384, § 13.

differenziazione tra le imprese e siano, pertanto, selettive *a priori*, non costituiscono aiuti di Stato qualora tale differenziazione risulti dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali provvedimenti si inseriscono²⁵. Una misura in deroga all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora discenda direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario in questione. A tale proposito si distingue tra gli obiettivi perseguiti da un sistema tributario e che sono "esterni" rispetto ad esso e meccanismi inerenti al sistema tributario stesso che sono necessari al raggiungimento di tali obiettivi. Spetta allo Stato membro che ha introdotto una siffatta differenziazione tra imprese dimostrare che essa sia effettivamente giustificata dalla natura e dall'economia del sistema di cui trattasi²⁶. Ad esempio, l'esenzione dall'imposta sugli utili se accordata ad una impresa senza scopo di lucro si giustifica con il meccanismo di funzionamento del sistema fiscale basato sulla tassazione dei profitti. In tali casi però lo Stato che concede tale tipo di aiuto deve dimostrare che il trattamento derogatorio è giustificato dalla struttura del proprio sistema impositivo.

b) Selettività geografica. – Il contesto di riferimento in relazione al quale si deve porre la questione della selettività della misura fiscale non è necessariamente situato a livello nazionale. La giurisprudenza europea ha riconosciuto che «un'entità infrastatale, la quale sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale di uno Stato membro, è capace di rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese. In tali circostanze, il territorio nel quale esercita la sua competenza l'entità infrastatale che ha adottato il provvedimento, e non il territorio nazionale nella sua to-

talità, rappresenta il contesto rilevante per accertare se un provvedimento adottato da tale entità favorisca determinate imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento o dal regime giuridico interessato»²⁷.

Al fine di valutare la selettività di una misura adottata da un'entità infrastatale e intesa a stabilire un'aliquota fiscale ridotta in una parte del territorio di uno Stato membro in confronto all'aliquota in vigore nel resto del detto Stato membro, occorre verificare se detto provvedimento sia stato adottato da tale entità nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al governo centrale e, eventualmente, accertare se il provvedimento si applichi effettivamente a tutte le imprese situate o a tutte le produzioni realizzate nel territorio di competenza di tale entità²⁸. Il contesto giuridico pertinente per valutare la selettività di una misura fiscale potrebbe limitarsi all'area geografica interessata dal provvedimento qualora l'ente infrastatale, segnatamente in virtù del suo statuto e dei suoi poteri, ricopra un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza; occorre, in altre parole, verificare se la misura di cui si tratta sia stata adottata da un'entità infrastatale che sia dotata di autonomia istituzionale, procedurale e finanziaria. Affinché una decisione presa da un'autorità regionale o locale possa essere considerata come adottata nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi è innanzi tutto necessario che tale autorità sia dotata, sul piano di diritto costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale (autonomia istituzionale). Inoltre, la decisione in questione deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo conte-

²⁵ C. giust. UE, 22 dicembre 2008, C-487/06 P, *British Aggregates Association c. Commissione delle Comunità europee e Regno Unito*, Racc. 2008, I, p. 10515, punti 84 e 85.

²⁶ C. giust. UE, 29 aprile 2004, Racc. 2004, I,

p. 4461, *Regno dei Paesi Bassi c. Commissione*, punto 43.

²⁷ C. giust. UE, 6 settembre 2006, C-88/03, *Repubblica portoghese c. Commissione Racc.* 2006, p. I-7115, punto 58.

²⁸ Id. punto 62.

nuto (autonomia procedurale). Infine, le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale (autonomia finanziaria)²⁹.

La Corte di Giustizia Ue ha avuto modo di precisare le conseguenze dei tre criteri di autonomia³⁰. Il criterio dell'autonomia istituzionale si ritiene soddisfatto qualora l'entità infrastatale sia dotata di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. Quanto al criterio dell'autonomia procedurale, la Corte ha chiarito che tale criterio non esclude che venga istituito un procedimento di concertazione diretto alla prevenzione dei conflitti, purché la decisione finale presa in esito a tale procedimento sia adottata dall'ente infrastatale e non dal governo centrale. Infine, per ciò che attiene il criterio dell'autonomia finanziaria, l'esistenza di trasferimenti finanziari dallo Stato verso un ente infrastatale non può, in quanto tale, essere sufficiente a dimostrare che tale ente non si assuma le conseguenze economiche delle misure fiscali da esso adottate e che, pertanto, non gode di autonomia finanziaria, dal momento che tali trasferimenti potrebbero non presentare alcun legame con tali misure fiscali.

4. *Alterazione della concorrenza.* - Come per le altre categorie di aiuti di Stato,

²⁹ Id. punto 67.

³⁰ C. giust. UE, 11 settembre 2008, Cause riunite C-428/06 a C-434/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e altri contro Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e altri, in *Racc.* 2008, I, p. 6747 punti 84-140.

³¹ Cfr. C. giust. UE, 17 settembre 1980, causa C-730/79, *Philip Morris*, in *Racc.* 1980, 2671.

³² Cfr. C. giust. UE, 17 settembre 1980, causa C-30/79 in *Racc.* 1980, p. 151; Trib.UE, 30 aprile 1998, causa T-214/95, *Het Vlaamse Gewest (Regione fiamminga) c. Commissione*, in *Racc.* 1998, p. II-717.

³³ Cfr. comunicazione 98/C 384/03 del 10 dicembre 98, pubblicata nella G.U.C.E. C-384. C. giust. UE, 14 settembre 1994, Cause riunite C-278/92 e C-280/92, *Spagna c. Commissione*, in *Racc.* 1994, I-4103; C. giust. UE, 13 luglio 1988, causa 102/87 *Francia c. Commissione*, in *Racc.* 1988, p. 4067; C. giust. CE, 21 marzo 1990, causa

la misura agevolativa fiscale deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri. Il beneficiario della misura deve esercitare un'attività economica che dà luogo a scambi tra gli Stati membri³¹. Non è necessario che la Commissione dimostri l'effettiva distorsione della concorrenza ma è sufficiente che l'incidenza negativa sul mercato comunitario sia anche solo potenziale³². Ai fini dell'inquadramento di un beneficio fiscale nell'ambito degli aiuti di Stato non assume, altresì, rilievo la circostanza che l'importo dell'aiuto sia esiguo, che l'impresa abbia modeste dimensioni, che la sua quota del mercato sia piccola o ancora che non svolga attività di esportazione o viceversa esporti tutto al di fuori della Comunità³³.

II. LE DEROGHE AL DIVIETO DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI

L'art. 107 del TFUE prevede che vi siano deroghe al principio di incompatibilità degli aiuti di Stato. Si tratta delle deroghe *de iure* di cui all'art. 107, § 2 TFUE e delle deroghe eventuali di cui all'art. 107, § 3 TFUE³⁴.

Tra le misure fiscali che possono essere fatte rientrare nella prima categoria di deroghe possiamo considerare quelle misure che riconoscono agevolazioni fiscali (ad es. credito di imposta) a coloro che acquistano un particolare prodotto che risponda, ad esempio, a nuovi requisiti imposti dalla disciplina per la tutela ambientale. Per essere giudicata compati-

C-142/87, *Belgio/Commissione*, in *Racc.* 1990, p. I-959.

³⁴ In particolare beneficiano automaticamente di una deroga: *a*) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione tuttavia che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; *b*) gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati da eventi eccezionali, come le calamità naturali; *c*) gli aiuti alle regioni tedesche che risentono della divisione della Germania. Possono considerarsi compatibili con il mercato comune, gli aiuti destinati: *d*) a favorire talune regioni in ritardo di sviluppo; *e*) a contribuire alla realizzazione di un progetto di interesse europeo o a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno stato membro; ad agevolare lo sviluppo di talune attività o regioni economiche; *f*) a promuovere la cultura e la conservazione patrimoniale; *g*) altre categorie di aiuti determinate dal consiglio.

bile, tale misura non deve prevedere riferimenti a particolari "produttori" mentre può essere connessa a particolari condizioni economiche di disagio per i consumatori. Nell'ambito delle deroghe in esame, sono compatibili con la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato anche tutte quelle misure che vengono poste in essere per compensare i danni causati dalle calamità naturali³⁵. Si tratta principalmente di norme che prevedono la sospensione degli obblighi tributari per un determinato periodo di tempo o che consentono di perfezionare l'obbligo tributario mediante il versamento delle imposte in misura ridotta per i contribuenti che risiedono nel territorio colpito da una calamità naturale. Tali norme prevedono un'applicazione derogatoria delle misure generalmente applicate alla platea generale di contribuenti e attribuiscono un vantaggio fiscale solo a favore di determinati soggetti passivi mediante risorse economiche dello Stato che rinuncia così ad una parte del gettito tributario. Pur rispondendo a tutte le condizioni previste dall'art. 107 TFUE per la configurazione di una fattispecie di aiuto di Stato, questi provvedimenti sono considerati compatibili solo se sono destinati esclusivamente a compensare il danno derivante dal verificarsi dell'evento calamitoso. Per tale motivo, al fine di poter beneficiare dell'agevolazione prevista dalla norma, è necessario innanzitutto dimostrare sia il nesso causale tra il danno subito e l'evento calamitoso sia la perfetta corrispondenza, in termini di valore economico, tra il danno subito ed in beneficio concesso³⁶.

Nella categoria degli aiuti eventualmente compatibili ai sensi dell'art. 107 § 3

TFUE possiamo considerare quelle misure fiscali con le quali si prevede l'esenzione da alcune imposte o l'applicazione di aliquote di imposta più basse limitatamente a quei territori che, sulla base della considerazione di parametri economici e sociali, presentano ritardi nello sviluppo economico³⁷. In tale ipotesi la Commissione europea considera che le misure in esame non siano tali da alterare le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse e che gli effetti sugli scambi siano molto limitati e tali da non alterare la concorrenza. In particolare, la previsione contenuta, alle lettere a) e c) del § 3 dell'art. 107 TFUE costituisce la base giuridica per gli aiuti regionali.

III. CONSEGUENZE DELLA VIOLAZIONE DELL'ART. 108 § 3 TFUE

La violazione da parte di autorità nazionali degli obblighi derivanti dall'art. 108 § 3 TFUE dà luogo ad un dovere in capo ai giudici nazionali di «assicurare ai cittadini comunitari, i quali siano in grado di far valere tale inosservanza, che ne saranno tratte tutte le conseguenze collegate a questo fatto dal loro diritto interno, sia per quanto concerne la validità degli atti che comportano l'attuazione delle misure d'aiuto, sia per quanto attiene al recupero degli aiuti finanziari concessi in violazione di tale norma o di eventuali misure provvisorie»³⁸.

1. *Esenzioni da tasse generali.* – Quella misura di aiuto posta in essere illegalmente dalle autorità nazionali consista in un'esenzione fiscale il cui effetto sia di collocare i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole rispetto a quel-

³⁵ La l. 24 dicembre 2012 n. 234 ha disciplinato all'art. 47 le modalità di concessione degli aiuti pubblici per calamità naturali, recependo i principi già contenuti nell'art. 107, § 2 lettera b) TFUE ed esplicitando le condizioni necessarie affinché tali aiuti possano essere riconosciuti. Lo stesso art. 47, stabilendo che le modalità di attuazione degli aiuti pubblici sono disciplinate con un decreto del Presidente della Repubblica, ne subordina l'efficacia all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'art. 108 § 3 TFUE.

³⁶ Recentemente, con la Decisione C(2012) 7128 final del 17 ottobre 2012, la Commissione europea ha ingiunto all'Italia di sospendere le

agevolazioni concesse a favore della regione Abruzzo in attesa dell'esame di compatibilità che lo stesso Esecutivo comunitario sta effettuando sulla base delle informazioni fornite dalle Autorità italiane

³⁷ Cfr. Dec. Comm. CE C(2009) 8126 definitivo. Aiuto di Stato N 346/2009 - Italia. Zone franche urbane.

³⁸ C. giust. UE, 21 novembre 1991, C-354/90, Fédération Nationale du Commerce Extérieur des Produits Alimentaires e Syndicat National des Négociants et Transformateurs de Saumon c. Repubblica Francese, in *Racc.* 1991, p. I-5505, punto 12.

la delle imprese soggette all'imposta, e qualora tale misura non sia giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inserisce, le imprese soggette all'imposta in questione «non possono eccepire, dinanzi ai giudici nazionali, l'illegittimità dell'esenzione concessa per sottrarsi al pagamento di detta tassa o per ottenerne il rimborso»³⁹. Ciò nondimeno, ai giudici nazionali spetta assicurare ai soggetti lesi dalla concessione dell'esenzione fiscale le altre forme di tutela previste dall'ordinamento nazionale quali, ad esempio, la sospensione in via cautelare dell'operatività della esenzione fiscale. Inoltre, qualora ne ricorrerono i presupposti, i soggetti lesi potrebbero ricorrere ad un'azione per concorrenza sleale contro le imprese beneficiarie dell'esenzione, oppure ad un'azione di danno nei confronti dello Stato⁴⁰.

2. *Tasse parafiscali.* - Le misure parafiscali destinate specificamente al finanziamento di un aiuto di Stato sono esse stesse soggette agli obblighi di notifica di cui all'art. 108 § 3 TFUE. La portata di tale obbligo non è determinata dall'accertamento dell'esistenza di un rapporto di concorrenza fra i debitori di una tassa e i beneficiari degli aiuti che tale tassa serve a finanziare⁴¹. Secondo la giurisprudenza *Van Calster*, considerato che l'obbligo di notifica è esteso anche alle modalità di finanziamento dell'aiuto, le conseguenze derivanti dalla violazione di tale obbligo devono trovare applicazione anche relativamente a tale aspetto della misura di aiuto. Ne consegue che «quando una mi-

sura di aiuto, le cui modalità di finanziamento costituiscono parte integrante della medesima, abbia avuto esecuzione in violazione dell'obbligo di notifica, i giudici nazionali sono tenuti, in linea di principio, ad ordinare il rimborso delle tasse o dei contributi specificamente applicati per finanziare tale aiuto»⁴². Nel caso in cui l'aiuto di Stato consista nella devoluzione ad un'impresa di una quota del gettito di una tassa imposta ad altre imprese è necessario che il giudice nazionale prenda tutti i provvedimenti necessari, in conformità del suo diritto nazionale, per impedire sia l'attribuzione di una parte della tassa alle imprese beneficiarie sia la riscossione della stessa. Tuttavia, il carattere illegittimo della riscossione e dell'attribuzione di una tassa non incide sul resto della tassa versata all'erario⁴³.

Perché 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»⁴⁴. Tale vincolo non sussiste, invece, qualora la normativa nazionale affidi alla valutazione discrezionale delle competenti autorità la ripartizione tra le varie destinazioni del gettito, o qualora essa non fissi in termini esatti l'entità dell'aiuto concesso⁴⁵.

3. *Tasse asimmetriche.* - L'imposizione asimmetrica di un contributo a carico di una categoria di imprese può dar luogo ad un vantaggio selettivo integrante la no-

³⁹ C. giust. UE, 15 giugno 2006, cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Serainge Province de Liège*, in *Racc.* 2006, p. I-5293 punto 48.

⁴⁰ C. giust. UE, 20 settembre 2001, C-390/98, *H.J. Banks & Co. Ltd c. The Coal Authority e Secretary of State for Trade and Industry*, in *Racc.* 2001, p. I-6117, punto 80.

⁴¹ C. giust. UE, 22 dicembre 2008, C-333/07, *Société Régie Networks c. Direction de contrôle fiscal Rhône-Alpes Bourgogne*, *Racc.* 2008, I, p. 10807, punto 91.

⁴² C. giust. UE, 21 ottobre 2003, cause riunite C-261/01 e C-262/01, *Belgische Staat c. Eugène van Calster e Felix Cleeren e Openbaar Slachthuis NV*, in *Racc.* 2003, p. I-12249, punto 54.

⁴³ C. giust. UE, 27 novembre 2003, cause riunite

C-34/01 a C-38/01, *Enirisorse SpA c. Ministero delle Finanze*, in *Racc.* 2003, p. I-14243, punti 45-46.

⁴⁴ C. giust. UE, 13 gennaio 2005, C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant c. Staatssecretaris van Financiën*, in *Racc.* 2005, p. I-85, punto 26.

⁴⁵ C. giust. UE, 13 gennaio 2005, C-175/02, *F. J. Pape c. Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij*, in *Racc.* 2005, p. I-127, punto 16; C. giust. UE, 27 ottobre 2005, cause riunite C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e C-321/04 a C-325/04, *Nazairdis SAS, divenuta Distribution Casino France SAS e altri c. Caisse nationale de l'organisation autonome d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés des professions industrielles et commerciales*, in *Racc.* 2005, p. I-9481, punto 51.

zione di aiuto di stato ex art. 107 § 1 TFUE a favore di un'altra categoria di imprese se queste ultime sono in rapporto di concorrenza diretto con le prime. Qualora lo Stato membro introduca tale tipo di misura in violazione dell'art. 108 § 3, l'impresa assoggettata al contributo asimmetrico è legittimata ad eccepire l'illegittimità di tale contributo al fine di ottenere la restituzione della parte delle somme versate corrispondente al vantaggio economico ingiustamente percepito dalle imprese concorrenti⁴⁶.

IV. RECUPERO DELL'AUTO E PRINCIPIO DI NON RETROATTIVITÀ DELL'IMPOSIZIONE FISCALE

Laddove l'aiuto concesso prenda forma di un'esenzione fiscale di cui sia stata

debitamente accertata l'illegittimità, il recupero non equivale all'istituzione di un onere fiscale retroattivo, ma consiste nell'adozione di provvedimenti necessari per ingiungere alle imprese beneficiarie dell'aiuto di versare somme corrispondenti⁴⁷.

FRANCESCO DE CECCO - MARIA DI MEGLIO

Bibliografia

L. BIANCHI, «La sospensione cautelare in materia di aiuti di Stato: tra esigenze comunitarie e difesa dei diritti del contribuente», in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, pp. 1365 ss.; C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012; M. INGROSSO e G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009; L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005.

⁴⁶ C. giust. UE, 7 settembre 2006, C-526/04, *Laboratoires Boiron SA c. Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon, che è subentrata nei diritti e negli obblighi della Agence centrale des orga-*

nismes de sécurité sociale (ACOSS), in *Racc.* 2006, p. I-7529, punto 42.

⁴⁷ C. giust. UE, 10 giugno 1993, C-183/91, *Commissione c. Repubblica Italiana*, in *Racc.* 1995, 1993, p. I-3131, punto 17.