

DIZIONARIO SISTEMATICO DEL DIRITTO DELLA CONCORRENZA

a cura di

Lorenzo F. Pace

ESTRATTO



Jovene editore 2013

Le procedure di notifica e di recupero degli aiuti di Stato fiscali in Italia

Sommario: I. ATTIVITÀ DI CONTROLLO E DI NOTIFICA DEGLI AIUTI. – II. IL RECUPERO DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI NELL'ESPERIENZA ITALIANA. – III. PROBLEMATICHE CONNESSE AL RECUPERO DEGLI AIUTI FISCALI. – 1. Recupero dell'aiuto di Stato CR-27/99. – 2. Aiuto di Stato C-8/2004 - "Neoquote". – 3. Recupero dell'aiuto di Stato C-57/2003. – Agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi. – 4. Recupero dell'aiuto di Stato CR-12/2004. – Incentivi fiscali in favore di società partecipanti ad esposizioni all'estero.

I. ATTIVITÀ DI CONTROLLO E DI NOTIFICA DEGLI AIUTI

Il presupposto dell'attività di controllo degli aiuti di Stato, anche nel caso di aiuti di natura fiscale, è la notifica. *Liter* procedurale è lo stesso di quello che viene posto in essere per le altre misure agevolative concesse sotto forma di erogazione di finanziamenti, garanzie dello Stato o accesso ai fondi comunitari. Pertanto, anche nel caso delle agevolazioni fiscali, nel momento in cui viene predisposta una norma nella quale è contenuta la cosiddetta "clausola di compatibilità comunitaria" o clausola di *standstill* che ne sospende l'efficacia fino al momento in cui la Commissione europea non si sia pronunciata sulla possibile configurazione di aiuto di Stato o che, anche in assenza di tale clausola, si ritiene possa ricadere nell'ambito applicativo della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato, le autorità che dispongono l'aiuto si attivano per avviare la procedura di notifica. Come sopra evidenziato, la notifica degli aiuti fiscali segue le stesse regole procedurali della notifica degli altri tipi di misure agevolative.

Secondo costante prassi amministrativa, la notifica di una misura con cui vengono introdotti benefici di natura fiscale

nell'ordinamento italiano è preceduta da una serie di azioni tese ad assicurare il coordinamento tra i diversi soggetti istituzionali coinvolti nel processo che va dalla definizione della misura fino alla fase della sua comunicazione alla Commissione europea. La proposta normativa con cui si stabilisce la concessione di un credito di imposta oppure un'aliquota agevolata a favore di determinati soggetti titolari di reddito di impresa viene sottoposta all'esame preventivo delle strutture competenti dell'Amministrazione fiscale, in particolare della Direzione della legislazione tributaria e della Direzione relazioni internazionali del Dipartimento delle Finanze, coordinate dall'Ufficio legislativo - Finanze, al fine di stabilire se essa possa configurare una fattispecie di aiuto e, in caso positivo, se tale fattispecie possa essere considerata compatibile sulla base delle specifiche regolamentazioni che la disciplina comunitaria prevede in materia. In particolare, se la norma non prevede una "clausola di compatibilità" che ne sospenda l'efficacia sino alla valutazione positiva da parte dell'esecutivo comunitario a seguito della notifica¹, se necessario, vengono individuati i correttivi alla proposta di legge idonei a eliminare, ad esempio, eventuali profili di selettività o a definire i requisiti necessari affinché la stessa misura possa ricadere nell'ambito delle tipologie di aiuti compatibili o esenti da notifica previsti dai Regolamenti comunitari.

Le misure di aiuti di Stato concessi nelle forme di deduzioni o detrazioni d'imposta, esenzioni fiscali, crediti d'imposta o applicazione di aliquote agevolate non necessariamente vengono predisposte nell'ambito degli uffici dell'amministrazione fiscale. Infatti, lo strumento fiscale è sovente proposto da amministra-

¹ L'entrata in vigore di una norma agevolativa non notificata fa sì che la Commissione, nei cataloghi come aiuto non notificato e, pertanto, come aiuto illegale a prescindere dagli esiti della successiva valutazione da parte dell'Esecutivo comu-

nitario con la conseguenza ulteriore che lo Stato membro deve sospendere l'erogazione dei benefici in attesa del placet della Commissione. In caso poi di decisione di incompatibilità, occorrerà procedere al recupero degli aiuti erogati.

zioni diverse da quella fiscale per incentivare, ad esempio, iniziative di ricerca scientifica, che ricadono nella competenza del Ministero della Università e ricerca scientifica, oppure per favorire lo sviluppo di determinate aree sottosviluppate del territorio nazionale, materia di competenza del Ministero dello sviluppo economico. Anche in tal caso l'Amministrazione fiscale è chiamata ad esprimere le proprie valutazioni in merito alla compatibilità comunitaria delle norme agevolative mentre la competenza a notificarle rimane dell'Amministrazione che le ha proposte.

L'art. 45 l. 24 dicembre 2012 n. 234 con la quale è stata riformata la disciplina relativa alla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea, stabilisce che «a prescindere dalla forma dell'aiuto, le informazioni richieste dalla Commissione europea in merito a presunti aiuti di Stato non notificati ai sensi dell'articolo 108, § 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea sono fornite dalle amministrazioni competenti per materia, per il tramite della Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per le politiche europee». Al riguardo, occorre considerare che in presenza di norme con le quali si costruiscono forme di aiuto complesse che prevedono, ad esempio, sia il riconoscimento di agevolazioni fiscali che lo sgravio di contributi previdenziali ed assistenziali, non sempre è possibile applicare in maniera efficace il criterio della competenza per materia per individuare l'amministrazione tenuta a notificare una norma di natura fiscale. Nella prassi, la competenza per materia a

notificare la misura avente carattere fiscale o a fornire le informazioni richieste dalla Commissione europea è stata attribuita all'amministrazione proponente la norma, allorquando è stato possibile individuarla².

In assenza di una idonea attività di coordinamento, può anche accadere ed è accaduto che di fronte ad una norma complessa che, come nell'esempio sopra descritto, preveda differenti strumenti di aiuto, l'amministrazione competente per materia notifici solo la parte tecnicamente di competenza senza fornire informazioni sugli altri strumenti di aiuto contemplati dalla stessa norma. In tal caso, la Commissione europea può non solo chiedere di integrare le informazioni "non notificate" ma anche considerare illegale la parte di aiuto non notificata e chiedere di sospendere l'applicazione in attesa della valutazione di compatibilità.

Al riguardo l'obbligo introdotto dall'art. 45 c. 1 l. 24 dicembre 2012 n. 234, in base al quale le amministrazioni che notificano progetti con le quali si istituiscono o si modificano aiuti di Stato forniscono alla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per le Politiche europee una scheda sintetica della misura notificata, introduce di fatto già una prima forma di controllo da parte dello stesso Dipartimento per le Politiche europee dal quale potrebbe derivare, in generale, un rafforzamento dell'attività di coordinamento tra le diverse amministrazioni interessate ed evitare che si verifichino episodi di notifica parziale di una norma.

Nelle fasi successive alla notifica di una misura fiscale è possibile che intervengano contatti informali con la Com-

² In Italia è stata adottata la misura notificata dal Ministero per i Beni Culturali e autorizzata dalla Commissione come Aiuto C-25/2009 (ex N 673/2008) - Incentivi fiscali per gli investimenti e la distribuzione nel settore cinematografico. Il regime notificato comprende diverse misure fiscali a favore di diverse attività relative al settore cinematografico: a) credito d'imposta a favore d'impresse esterne al settore cinematografico che investono nella produzione di film a carattere culturale «di nazionalità italiana»; b) detassazione degli utili reinvestiti in film a carattere culturale «di nazionalità italiana» da imprese esterne al settore cinematografico; c) credito d'imposta a favore

d'impresse di distribuzione e di esercizio³ che investono nella produzione di film di particolare interesse culturale; d) credito d'imposta a favore d'impresse di distribuzione che investono nella distribuzione di film a carattere culturale «di nazionalità italiana»; e) detassazione degli utili reinvestiti da imprese di distribuzione nella distribuzione di film a carattere culturale «di nazionalità italiana»; f) credito d'imposta a favore d'impresse di esercizio che installano impianti di proiezione digitale. La valutazione di compatibilità della norma è stata effettuata dall'Amministrazione fiscale in coordinamento con il Ministero per i Beni Culturali.

missione che, prima di aprire un'indagine, chiede di chiarire eventuali punti critici. In qualche caso più complesso è anche possibile chiedere alla Commissione, per il tramite della Rappresentanza permanente presso l'Unione europea, di essere ricevuti allo scopo di illustrare i meccanismi applicativi delle disposizioni notificate allo scopo di facilitare il processo di valutazione da parte dell'esecutivo comunitario. Dalle attività precedentemente descritte è possibile che discendano ulteriori adempimenti tesi a rendere la proposta normativa maggiormente aderente ai requisiti di compatibilità. Pertanto è possibile che, a seguito di eventuali considerazioni effettuate anche in via riservata dalla Commissione europea, la norma possa essere sottoposta a modifiche. Infine, una volta intervenuta la Decisione con cui la Commissione europea ritiene compatibile la norma notificata, gli Uffici italiani competenti per gli aspetti operativi, in particolare l'Agenzia delle Entrate, pongono in essere le necessarie azioni per rendere fruibile materialmente l'agevolazione fiscale ed effettuano il monitoraggio sul rispetto delle condizioni di fruibilità fissate dalla stessa Decisione della Commissione. Nel caso poi in cui l'erogazione dell'aiuto necessiti di disposizioni attuative di dettaglio, viene emanato un apposito Regolamento di attuazione, in forma di Decreto ministeriale, cui gli uffici operativi si attono nella fase applicativa della misura di aiuto³.

II. IL RECUPERO DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI NELL'ESPERIENZA ITALIANA

Secondo la giurisprudenza costante, la soppressione di un aiuto illegittimo mediante recupero è la logica conseguenza dell'accertamento della sua illegittimità e indipendentemente dalla forma in cui l'aiuto è stato concesso⁴. Il recupero di un aiuto di Stato può aver luogo sia in caso

di aiuto autorizzato da parte della Commissione europea sia in caso di aiuto dichiarato illegittimo con Decisione dell'esecutivo Comunitario. Il primo caso – aiuto di stato dichiarato legittimo con una Decisione della Commissione europea – si verifica quando l'aiuto è stato fruito da soggetti che non ne avevano i requisiti. In tal caso, quando si tratta di aiuti di natura fiscale, l'Agenzia delle Entrate, per recuperare i benefici usufruiti illegalmente, applica le normali procedure di accertamento. Nel caso di aiuti fiscali dichiarati illegittimi con una Decisione della Commissione europea:

- lo Stato esegue la Decisione con cui la Commissione europea impone di recuperare gli aiuti, comprensivi delle imposte non corrisposte e degli interessi, presso i beneficiari;

- in alcuni casi nella stessa Decisione di recupero vengono individuati i soggetti beneficiari nei cui confronti operare il recupero, quantificate le somme dovute a titolo di capitale ed individuati i criteri da adottare per il corretto calcolo degli interessi;

- se la Decisione non contiene gli elementi necessari all'individuazione sia dei beneficiari che della quantificazione dell'aiuto, l'Agenzia fiscale competente provvede a reperire tali informazioni attraverso i dati esposti nelle dichiarazioni ed in particolare attraverso i codici tributo istituiti per consentire ai potenziali beneficiari di chiedere le agevolazioni fiscali.

A seguito del controllo delle dichiarazioni, viene notificato agli interessati l'ordine di restituzione dell'aiuto fruito corrispondente alle imposte non versate ed ai relativi interessi comunitari. In caso di mancato pagamento entro il termine perentorio disposto, la somma dovuta è iscritta a ruolo ed il beneficiario inadempiente è assoggettato alle procedure esecutive previste dal d.P.R. n. 602/1973 per la riscossione coattiva.

³ In tal caso anche i decreti ministeriali di attuazioni previsti dalle norma vengono inviate alla Commissione europea, spesso in forma di bozza, in occasione della notifica e a corredo della base giuridica del regime di aiuto notificato.

⁴ Cfr. sentenze 10 giugno 1993, causa C-183/

91, *Commissione/Grecia*, in *Racc.* 1995, p. I-3131, punto 16; 27 giugno 2000, causa C-404/97, *Commissione/Portogallo*, in *Racc.* 2000, p. I-4897, punto 38, e 26 giugno 2003, causa C-404/00, *Commissione/Spagna*, in *Racc.* 2005, p. I-6695, punto 4.

La Commissione europea nell'ambito del principio di leale collaborazione – art. 4 § 3 del TFUE – viene tenuta costantemente aggiornata sullo stato di avanzamento della procedura di recupero comprese le eventuali criticità che ostacolano la immediata e completa restituzione dell'aiuto. Quando, infatti, la Decisione della Commissione che dispone la soppressione di un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune non è stata impugnata con un ricorso o un tale ricorso è stato respinto, il solo motivo difensivo che uno Stato membro può opporre ad un eventuale ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione sulla base dell'art. 108, § 2 TFUE, è l'impossibilità assoluta di dare correttamente esecuzione alla decisione⁵. Qualora lo Stato in occasione dell'esecuzione di una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato, incontri difficoltà imprevedibili o si renda conto di conseguenze non considerate dalla Commissione può sottoporre tali problemi alla valutazione di quest'ultima, proponendo appropriate modifiche della decisione stessa. In tal caso, la Commissione e lo Stato membro, in forza del predetto principio che impone agli Stati membri e alle istituzioni comunitarie doveri reciproci di leale cooperazione, devono collaborare in buona fede per superare le difficoltà nel pieno rispetto delle disposizioni del Trattato e di quelle relative agli aiuti di Stato⁶. La condizione di un'impossibilità assoluta di esecuzione non è soddisfatta quando lo Stato interessato si limita a comunicare alla Commissione le difficoltà giuridiche, politiche o pratiche che l'esecuzione della Decisione presenta, senza intraprendere alcuna reale iniziativa al fine di recuperare l'aiuto e senza proporre alla Commissione modalità alternative di esecuzione di tale Decisione che consentano di superare le difficoltà⁷.

L'esperienza italiana in materia di recupero di aiuti di Stato è stata caratterizzata dalla tendenza ad emanare disposizioni *ad hoc* sentenze 10 giugno 1993, causa C-183/91, per ogni specifico aiuto, contrapponendosi ai principi contenuti anche nella Comunicazione della Commissione 2007/C272/05 "Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili" pubblicata nella G.U.U.E. C-272 del 15.11.2007 secondo cui il recupero va effettuato secondo le procedure previste dalla legge dello Stato interessato purché le stesse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva del recupero. Con l'introduzione del d.l. n. 59/08, entrato in vigore il 9 aprile 2008 l'Italia ha tentato di reagire alle preoccupazioni manifestate dalla Commissione europea sul tema della effettività dell'azione di recupero degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili con l'ordinamento comunitario adeguando la normativa nazionale alle esigenze di pronto adempimento delle determinazioni assunte in sede europea in tema di recupero degli aiuti di Stato. Con la predetta disposizione, il legislatore nazionale ha inteso affrontare sistematicamente ed organicamente la materia del recupero degli aiuti fiscali dichiarati illegittimi, al fine di evitare che tutti gli sforzi compiuti dall'amministrazione nelle attività di recupero fossero vanificati e rallentati dal diritto processuale e dalla possibilità da quest'ultimo offerta ai giudici di sospendere gli effetti esecutivi dei provvedimenti nazionali di recupero. La norma si era posta due fondamentali finalità: a) agire sui giudizi pendenti; b) risolvere, come norma di sistema, anche i casi futuri, in quanto conformava il diritto processuale nazionale, applicabile anche in futuro ai casi di recupero di aiuti di Stato in attuazione di decisioni della Commissione Europea, ai

⁵ Cfr. sentenze 4 aprile 1995, causa C-348/93, *Commissione/Italia*, in *Racc.* 1997, p. I-673, punto 16; 22 marzo 2001, causa C-261/99, *Commissione/Francia*, in *Racc.* 2003, p. I-2537, punto 23; 2 luglio 2002, causa C-499/99, *Commissione/Spagna*, in *Racc.* 2003, p. I-6031, punto 21, e 26 giugno 2003, *Commissione/Spagna*, cit., punto 45.

⁶ Cfr. causa C-378/98, *Commissione/Belgio*, in *Racc.* 2001, p. I-5107, punto 31;

⁷ Cfr. sentenze 2 febbraio 1989, causa 94/87, *Commissione/Germania*, in *Racc.* 2001, p. 175, punto 10; 29 gennaio 1998, causa C-280/95, *Commissione/Italia*, in *Racc.* 2000, p. I-259, punto 14.

requisiti di immediatezza ed effettività previsti dal diritto comunitario. In particolare, il c. 2 art. 2 in questione ha disposto, tra l'altro, che nei procedimenti pendenti al momento dell'entrata in vigore del Decreto, nel caso era stata concessa la sospensione, le relative controversie fossero definite nel merito, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto, disposizione transitoria e non più applicabile. Inoltre, per regolamentare la materia in maniera sistematica, il comma 1 dell'articolo 2 del decreto legge in argomento ha introdotto, dopo l'art. 47 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Disposizioni sul processo tributario – l'articolo 47-bis – Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie. È stata così prevista una normativa speciale nell'ambito del processo tributario che ha disciplinato le sole ipotesi di sospensione giudiziale degli atti finalizzati al recupero di aiuti di Stato.

In relazione alle sospensioni, il c. 1 dell'art. 47-bis così introdotto ha disposto che la Commissione tributaria provinciale può concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento conseguente a detta Decisione se ricorrono cumulativamente le seguenti condizioni: a) gravi motivi di illegittimità della Decisione di recupero, ovvero evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare e nei limiti di tale errore; b) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile. Circa la rapida definizione delle controversie, il c. 4 dell'art. 47-bis ha inoltre previsto che le controversie relative agli atti di cui al c. 1 fossero definite, nel merito, nel termine di sessanta giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione. Anche per quanto riguarda gli eventuali giudizi di appello, era stata prevista dal legislatore una drastica riduzione dei tempi di definizione delle controversie, in quanto il c. 7 dell'art. 47-bis ha previsto che

tutti i termini del giudizio di appello siano dimezzati.

La suddetta disciplina è stata però superata con l'introduzione della l. 24 dicembre 2012 n. 234 con cui si è provveduto a riformare la partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione delle politiche europee. In particolare, la nuova disposizione sembra risolvere in maniera sistematica il problema dei recuperi in quanto stabilisce all'art. 48 comma 2 che, a seguito della notifica di una Decisione di recupero emanata ai sensi dell'art. 14 Reg. CE n. 659/1999, il Ministro competente per materia individua, con un Decreto da adottare entro due mesi dalla notifica della predetta Decisione, i soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto. La stessa l. n. 234/13, con l'art. 61, provvede ad abrogare sia l'art. 1 del d.l. n. 59/08 che l'art. 47-bis del d.l. n. 546/92 che continuano ad applicarsi solo per i giudizi in corso alla data del 19 gennaio 2013.

III. PROBLEMATICHE CONNESSE AL RECUPERO DEGLI AIUTI FISCALI

Con l'imposizione della restituzione dell'aiuto il soggetto beneficiario viene privato del vantaggio di cui ha fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti e si ripristina la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto⁸. Le decisioni in materia di aiuti della Commissione implicano non solo l'obbligo per lo Stato di emendare o eliminare le misure fiscali costituenti aiuto *ex art.* 107 TFUE, ma anche l'obbligo per le autorità nazionali di disapplicare la normativa in contrasto con quanto previsto nelle decisioni stesse⁹. Le decisioni della Commissione europea sono vincolanti sia per lo Stato destinatario sia per le varie autorità dello Stato stesso, compresi gli organi giurisdizionali e amministrativi¹⁰. Al riguardo si richiamano i contenuti della Comunicazione della Commissione n. 95/C/312/07 relativa alla cooperazione tra i giudici na-

⁸ Sen. 29 aprile 2004, causa C-372/97, *Italia/Commissione*, in *Racc.* 2006, p. I-3679, pp. 103 e 104; Sen. 15 dicembre 2005, causa C-148/04, *Unicredito /Agenzia dell'Entrate di Genova*.

⁹ Sen. 6 ottobre 1970 causa C-9/70, *Leber/Pfenning*, in *Racc.* 1970, p. 825; sen. 9 marzo 1994

causa C-188/92, *Textilwerke*, in *Racc.* 1994, p. I-833.

¹⁰ Sen. 6 ottobre 1970 causa C-9/70, *Leber/Pfenning*, in *Racc.* 1970, p. 825; sen. 9 marzo 1994 causa C-188/92, *Textilwerke*, in *Racc.* 1994, p. I-833.

zionali e la Commissione in materia di aiuti di Stato dove al § 10 è stabilito che «(...) in una causa di sua competenza, il giudice nazionale deve applicare integralmente il diritto comunitario e tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, disapplicando le disposizioni eventualmente contrastanti della legge interna, sia anteriore sia successiva alla norma comunitaria»¹¹. Il principio generale di effettività del diritto comunitario si applica, come abbiamo visto, anche nell'ambito della materia fiscale, materia rimasta nell'ambito delle prerogative dei singoli stati membri dell'Ue. Tuttavia, nel rapporto con la giurisdizione nazionale, le maggiori criticità che è stato possibile riscontrare nell'esperienza italiana in materia di recupero degli aiuti fiscali attengono, invece, ai casi in cui i beneficiari dell'aiuto illegittimamente fruito hanno chiesto ed ottenuto dal giudice nazionale la sospensione degli atti di recupero impedendo allo Stato italiano di completare le procedure di recupero e dare esecuzione alle decisioni della Commissione. La mancata esecuzione di una Decisione entro i tempi stabiliti dalla stessa Commissione comporta per quest'ultima la possibilità di adire la Corte di giustizia ai sensi dell'art. 260 TFUE¹². Tale aspetto sembra essere risolto dalle previsioni della l. 234/13.

1. *Recupero dell'aiuto di Stato CR 27/99*. – Per quanto di interesse, si richiama la vicenda relativa al contenzioso creatosi in riferimento al recupero dell'aiuto di Stato CR 27/1999 – incentivi fiscali concessi a favore di società a prevalente capitale pubblico istituite ai sensi dell'art. 22, l. n. 142/90, per la gestione dei servizi

pubblici locali, in relazione al quale l'Italia è stata condannata per il mancato recupero degli aiuti illegali con sentenza della Corte di Giustizia del 1° giugno 2006¹³. In questo caso, il mancato completamento del recupero nei tempi stabiliti con la Decisione della Commissione europea n. 2003/93/CE, è stato causato dal contenzioso instauratosi innanzi ai giudici tributari e, in particolare, dall'accoglimento delle istanze di sospensione ottenute dai soggetti tenuti al rimborso. Inoltre, alcune delle società beneficiarie del predetto aiuto non solo hanno ottenuto la sospensione degli atti di recupero ma hanno presentato istanze di rimborso delle somme versate in pendenza di giudizio ai sensi dell'art. 68 comma 2, del d.lgs. n. 546/92. L'applicazione dell'art 68 comma 2 del d.lgs. n. 546/92, pur in presenza di sentenze di accoglimento delle istanze di sospensione del recupero, ha ulteriormente accentuato il contrasto con il principio stabilito con la sentenza della Corte di Giustizia del 18.07.2007¹⁴, secondo la quale «il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione di diritto nazionale nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario». Inoltre, nel caso del recupero dell'aiuto CR 27/1999, con la lettera di messa in mora del 5 maggio 2010, la Commissione europea, richiamando quanto stabilito dall'art. 260 del TFUE, ha fatto presente che «l'Italia non può eccepire il fatto che vi siano dei procedimenti giudiziari nazionali in corso per giustificare il mancato adempimento dell'obbligo di completare la procedura di recupero»¹⁵. Il contenzioso creatosi riferi-

¹¹ Va evidenziato che il potere della Commissione è in tal senso così forte da consentire a tale istituzione di emanare, in corso di un'istruttoria volta all'analisi di una misura nazionale di erogazione di risorse pubbliche anche una ingiunzione di recupero in attesa della decisione finale - cfr. Regolamento (CE) n. 659/1999 recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del Trattato CE, G.U.C.E. L 83 del 27 marzo 1999.

¹² In virtù dello stesso art. 260 § 2 TFUE e sulla base della comunicazione del 13 dicembre 2005 sull'applicazione dell'articolo 228 del Trattato CE, la Commissione, quando adisce la Corte di giustizia, precisa l'importo della somma forfe-

taria, della penalità, o di entrambe, da versare da parte dello Stato membro in questione, che consideri adeguato alle circostanze.

¹³ Con la Dec. n. 2003/193/CE del 5 giugno 2002, la Commissione europea ha dichiarato incompatibili con la disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato la misura con la quale sono stati riconosciute esenzioni fiscali e prestiti agevolati concessi alle imprese di servizi pubblici a prevalente capitale pubblico.

¹⁴ Corte di Giustizia, 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Lucchini*, in *Racc.* 2007, p. I-6199.

¹⁵ Sul caso "municipalizzate" vedi infra sui casi concreti di recupero degli aiuti illegali.

mento al recupero degli aiuti fiscali in esame è stato recentemente definito con la sentenza della Corte di Cassazione – Sezione tributaria, 23 maggio 2012 n. 8108 con la quale è stato stabilito che il recupero degli aiuti di Stato concessi a società di capitali a prevalente capitale pubblico che forniscono servizi pubblici locali è obbligatorio, con l'eccezione della sola appartenenza dell'aiuto individualmente concesso alla categoria *de minimis*. Ai sensi della sentenza, tale obbligatorietà non consente al giudice nazionale alcuna diversa valutazione, in quanto l'esame della compatibilità di una misura nazionale di aiuti di Stato rientra nella competenza esclusiva della Commissione europea¹⁶. Ciò a conferma del principio già consolidato nella giurisprudenza, a partire dalla sentenza della Cassazione a sezioni unite n. 26948/2006 del 18 dicembre 2006¹⁷, secondo il quale la conformazione del diritto interno al diritto comunitario deve trovare attuazione anche con riguardo alle regole – processuali o procedurali – che di tale diritto comunitario possono impedire una piena applicazione.

In osservanza del principio generale di effettività del diritto comunitario, più volte affermato dalla Corte di giustizia europea¹⁸, al fine di dare piena esecuzione alla Decisione di recupero, l'Italia si era dotata di specifici strumenti normativi. Infatti, con il d.l. 15 febbraio 2007, n. 10 – Disposizioni volte a dare attuazione ad obblighi comunitari ed internazionali – erano state definite le modalità di recupero degli aiuti in esame dopo che la l. n. 65/2005 era stata ritenuta insufficiente a ottemperare alle decisioni della Commissione europea¹⁹. Alla luce degli obblighi derivanti dalla norma n. 10/07 l'Agenzia delle Entrate ha potuto procedere al recupero delle agevolazioni con esclusione solo degli aiuti *de minimis*, con una Co-

municazione-Ingiunzione. La previsione contenuta nella legge n. 10/07, pur prevedendo una tutela cautelare analoga a quella poi successivamente prevista dall'articolo 47-*bis*, si applicava al solo recupero delle agevolazioni fiscali concesse in favore delle società per azioni a partecipazione pubblica maggioritaria, dichiarate illegittime dalla Commissione con Decisione n. 2003/193/CE del 5 giugno 2002. Per questa ragione, l'esigenza di introdurre nel sistema legislativo italiano una tutela cautelare "generale" per gli aiuti di Stato ha comportato l'abrogazione dell'art. 1 comma 2, ult. per. d.l. n. 10/07 disposta con l'art. 2 d.l. n. 59/08. Per quanto riguarda il citato d.l. n. 59/08 in forza del quale, in caso di sospensione fondata su motivi attinenti all'illegittimità della Decisione di recupero, il giudice deve, in via di principio, provvedere all'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia, la Commissione ha ritenuto che tale normativa nazionale non sembra aver avuto grande effetto sulla pratica procedurale dei giudici nazionali. Infatti, ha sottolineato la Commissione, oltre quattro anni dopo l'adozione della Decisione n. 2006/261, le autorità italiane hanno recuperato solo il 25,91% degli aiuti per i quali è stata inviata un'ingiunzione di pagamento. Pertanto, successivamente all'entrata in vigore del predetto provvedimento legislativo, con la Decisione n. C(2010)2702 del 5 maggio 2010, la Commissione europea ha invitato le Autorità italiane, ai sensi dell'art. 260 TFUE a presentare ulteriori osservazioni in merito allo stato di avanzamento dei recuperi. In esito a tali osservazioni, pur registrando il recupero del 90% degli aiuti, la stessa Commissione, in data 28 ottobre 2010, ha deferito nuovamente l'Italia alla Corte di giustizia per non aver eseguito la Sentenza della Corte di giusti-

¹⁶ Cfr. Corte di Giustizia, 18 luglio 2007 causa C-119/05, *Lucchini*; Corte di Giustizia, 3 settembre 2009, in causa C-2/08, *Olimpiclub*.

¹⁷ Cfr. anche le decisioni 27 aprile 2012, nn. 6546, 6538, 6539, 6540, 6541, 6542, 6543, 6544, 6545.

¹⁸ Cfr. sentenze della Corte di giustizia 12 maggio 2005, C-415/03, *Commissione/Grecia*; 26 giugno 2003, C-404/00, *Commissione/Spagna*; 12

dicembre 2002, *Commissione/Germania*; 5 ottobre 2006, C-232/05, *Commissione/Francia*; sentenza del 14 febbraio 2008, *Commissione/Grecia*, C-419/06.

¹⁹ Il caso in esame rappresenta uno degli ultimi in cui l'Italia si è dotata di una norma ad hoc per attuare il recupero. Superata la necessità di individuare i singoli beneficiari, la decisione comunitaria è immediatamente applicata.

zia del 1° giugno 2006, *ex art.* 260 par. 2 del TFUE. Con tale nuovo deferimento, la Commissione ha deciso di chiedere alla Corte di imporre all'Italia il pagamento di una penalità di mora di 65.280 euro per giorno di ritardo successivo alla seconda sentenza della Corte fino al giorno della regolarizzazione dell'infrazione e di una sanzione forfetaria di 7.140 euro al giorno per il periodo intercorso tra la sentenza della Corte del 2006 e la seconda sentenza della Corte. Con le recenti sentenze della Corte di Cassazione con le quali, come precedentemente osservato, è stato stabilito che il recupero in esame è obbligatorio, ed in considerazione degli ulteriori progressi registrati nell'attività di recupero stesso²⁰, la circostanza del deferimento alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 220 TFUE potrebbe offrire spunti per una considerazione critica dell'affermazione dogmatica del principio di ripristino integrale delle condizioni di mercato esistenti prima dell'erogazione dell'aiuto, attraverso il recupero del 100% del beneficio illegittimo.

2. *Aiuto di Stato C8/2004 - "Neoquotate"*. – La Commissione europea, con la Dec. n. 2006/261/CE, ha deciso che il regime italiano che riduce l'aliquota nominale e l'aliquota effettiva dell'imposta sul

²⁰ La procedura di recupero ha fatto registrare una restituzione della quasi totalità delle somme illegittimamente fruite dai beneficiari.

²¹ L'Italia aveva istituito uno speciale regime fiscale destinato a concedere una riduzione (del 13%) per tre anni dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società a favore delle società ammesse alla quotazione in un mercato regolamentato nel corso del 2004, più la deduzione per un anno dall'imponibile delle società stesse di un importo corrispondente alle spese sostenute per ottenere l'ammissione alla quotazione. Benché ne potessero formalmente usufruire tutte le imprese che ottenessero l'ammissione alla quotazione in una qualsiasi borsa valori dell'UE, il regime è apparso alla Commissione come una potenziale sovvenzione occulta a favore delle società in grado di farsi ammettere alla quotazione nel breve arco di tempo previsto. Da un'indagine approfondita della Commissione è emerso che nel 2004 sono state ammesse alla quotazione in Italia solo dieci società, ognuna delle quali avrebbe potenzialmente potuto beneficiare di una riduzione delle imposte per un totale di svariati milioni di euro. Dopo aver esaminato le osservazioni dell'Italia e i commenti ricevuti da terzi, la Commissione ha

reddito delle società che sono state ammesse alla quotazione in un mercato regolamentato dell'UE nel 2004²¹ viola le regole del TFUE in materia di aiuti di Stato di cui all'art. 107 TFUE. Questa Decisione è stata presa dopo un'indagine approfondita avviata nel febbraio 2004. Tale regime falserebbe la concorrenza in quanto si applica ad un numero limitato di società – quelle in grado di farsi ammettere alla quotazione nell'arco del breve periodo di tempo – previsto dalla legge che l'ha istituito e costituisce un aiuto al funzionamento a favore di alcune delle imprese italiane a più rapida crescita. L'aiuto è stato eseguito senza la previa autorizzazione della Commissione e deve essere quindi rimborsato dai beneficiari. Dopo tre anni dalla Decisione con cui imponeva il recupero, il 18 agosto 2009 la Commissione europea ha presentato ricorso alla Corte di Giustizia Ue, diretto a far constatare che l'Italia, non avendo preso nei termini stabiliti tutti i provvedimenti necessari a "sopprimere" il regime di aiuti giudicato illegittimo ed incompatibile con il mercato interno, è venuta meno agli obblighi imposti dalla Dec. n. 2006/261/CE. I ritardi nelle procedure di recupero, anche in questo caso sono da attribuire ai provvedimenti di sospensione del recupero riconosciute dalle Commissioni tributarie

concluso che il regime costituisce un aiuto di Stato selettivo in quanto consente unicamente alle società ammesse alla quotazione durante il 2004 di fruire di una riduzione dell'imposta. L'aiuto è proporzionale agli utili realizzati dai beneficiari nel periodo ed equivale perciò ad un aiuto al funzionamento, un tipo di aiuto che è vietato. Inoltre, poiché l'aiuto è concesso mediante il sistema tributario nazionale, sono di fatto favorite le imprese registrate in Italia. Il fatto che dell'agevolazione fiscale potessero beneficiare solo le società che si facevano ammettere alla quotazione in borsa si traduceva in un aiuto occulto a favore di alcune delle imprese con il tasso di crescita più alto nell'economia italiana ed aveva quindi effetti pregiudizievoli sugli scambi e sulla concorrenza all'interno della Comunità. La Commissione ha rilevato che l'aiuto non era neppure destinato a finanziare investimenti ammessi a beneficiare di un sostegno nel quadro delle regole sugli aiuti di Stato e doveva quindi essere considerato incompatibile con il mercato comune. Poiché ha dato esecuzione all'aiuto senza la previa autorizzazione della Commissione, l'Italia deve recuperare gli aiuti illegittimamente fruiti dai beneficiari.

competenti ad alcune società beneficiare. La Causa C-304/09, sollevata dalla Commissione europea contro l'Italia, è stata discussa il 29 settembre 2010. Con sentenza del 22 dicembre 2010, la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha ritenuto che la Repubblica Italiana è venuta meno agli obblighi di recupero imposti dalla citata Dec. n. 2006/261/CE e che la sospensione di imposta disposta da una Commissione tributaria regionale di Bologna a favore di una delle società beneficiarie ha violato le norme comunitarie sul recupero degli aiuti di Stato. Con la revoca del provvedimento di sospensione del recupero è stato possibile procedere al completamento del recupero.

3. *Recupero dell'aiuto di Stato C-57/2003 - Agevolazioni per gli investimenti effettuati in comuni colpiti da eventi calamitosi.* – 'aiuto è stato dichiarato illegittimo dalla Commissione europea con la Dec. n. 2005/315/CE del 20 ottobre 2004, e l'Italia è stata obbligata a recuperare i relativi benefici concessi. Con l'art. 24 l. 25 gennaio 2006, n. 29 – legge comunitaria 2005, è stato disposto il recupero degli aiuti dichiarati illegittimi. In data 29 luglio 2009 la Commissione europea ha presentato un ricorso alla Corte di Giustizia Ue interno, è venuta meno agli obblighi imposti dalla Dec. n. 2005/315/CE. Gli argomenti principali adottati dalle autorità italiane per giustificare i ritardi nella esecuzione del recupero hanno riguardato, oltre che l'idoneità delle procedure adottate a garantire il recupero dell'aiuto e assenza di ritardo nell'azione amministrativa, la complessità dell'esecuzione della Decisione e, soprattutto la legittimità degli ordini di sospensione dei giudizi pendenti innanzi alle autorità giudiziarie nazionali nei con-

fronti dei beneficiari illegittimi. La Commissione ha costantemente monitorato l'andamento del recupero, chiedendo, tra l'altro, anche informazioni circa l'applicazione delle disposizioni previste dal Reg. *de minimis* nei confronti di un certo numero di beneficiari nonché notizie relative alla verifica dello stato di insolvenza per altre società considerate come "evasori fiscali"²². L'individuazione all'interno della categoria dei beneficiari illegittimi perché fruitori di un aiuto incompatibile, di una seconda categoria di beneficiari che non presentavano i requisiti per accedere alle agevolazioni, considerati a loro volta come evasori fiscali, presenta interessanti spunti di riflessione in ordine al tipo di procedura che l'Agenzia delle Entrate deve applicare per effettuare il recupero di somme che potrebbero essere considerate ricadenti al di fuori dalla Decisione di compatibilità della Commissione. Il contrasto deriverebbe dalla necessità di recuperare l'intero aiuto nei tempi rapidi previsti dal diritto comunitario contrapposta alle possibilità per i cosiddetti "evasori fiscali" di vedersi applicate le procedure previste dalla normativa italiana che consentono la rateizzazione dei pagamenti. Al riguardo l'applicazione nei confronti dei beneficiari appartenenti alla categoria degli "evasori fiscali" dell'istituto della definizione agevolata delle liti fiscali pendenti previsto dall'art. 39 comma 12, del d.l. n. 98/11 potrebbe porsi in contrasto sia con i principi del diritto comunitario che con la normativa nazionale poiché lo stesso d.l. n. 98/11 prevede l'inapplicabilità di tale istituto alle procedure di recupero degli aiuti di Stato.

4. *Recupero dell'aiuto di Stato CR12/2004 - Incentivi fiscali in favore di società*

²² Al riguardo, nella causa C-303/09, la Repubblica italiana asserisce che l'obbligo di recupero previsto dalla decisione 2005/315 non sussiste nei confronti dei beneficiari che hanno ottenuto l'aiuto in violazione delle condizioni stabilite dalla normativa nazionale, giacché la loro situazione rientrerebbe piuttosto nel contesto dell'evasione fiscale e che, in tal caso, l'obbligo di recuperare gli aiuti illegali non poteva trovare applicazione. Sotto tale aspetto, la si Corte di Giustizia osserva che la questione di determinare se il beneficio concesso alle imprese interessate fosse

conforme alla normativa interna ovvero se, al contrario, costituisse un'ipotesi di evasione o di frode fiscale è priva di incidenza sull'obbligo dello Stato membro in questione di recuperare gli aiuti entro i termini impartiti (sentenza 5 maggio 2011, causa *Commissione/Italia*, cit., punto 42). Eventuali difficoltà legate alla necessità di verificare le dichiarazioni fiscali, nell'ambito delle apposite procedure nazionali, non possono di per sé giustificare, come emerge dai punti 34 e 38 della stessa sentenza, la mancata esecuzione della decisione 2005/315 entro i termini stabiliti.

partecipanti ad esposizioni all'estero. – Il 14 dicembre 2004 la Commissione ha dichiarato incompatibile con le norme europee in materia di aiuti di Stato un regime di aiuti adottato dall'Italia sotto forma di incentivi fiscali diretti a favore di imprese partecipanti ad esposizioni all'estero e ha invitato l'Italia a recuperare tali aiuti illegali e incompatibili dai beneficiari. Le autorità italiane hanno trasmesso ingiunzioni di recupero ai beneficiari individuati e gli aiuti sono stati parzialmente rimborsati. Tutte le ingiunzioni di pagamento pendenti sono state però impugnate e in parecchi casi i giudici nazionali hanno deciso di sospendere l'esecuzione. In questo contesto la Commissione ha concluso che le misure adottate dalle autorità italiane non sono state abbastanza efficaci per garantire l'osservanza della Decisione negativa emessa nella fattispecie²³. Anche in questo caso, quindi, la sospensione dell'esecuzione de-

gli ordini di pagamento da parte dei giudici nazionali è stata riconosciuta dalla Commissione come principale causa di ritardo dei recuperi stessi. L'esecuzione della procedura di recupero ha dato luogo a un lungo contenzioso con la Commissione oltre che con i soggetti che hanno ottenuto la sospensione degli ordini di pagamento. Con la Sent. 5 maggio 2011, la Corte di giustizia Ue ha condannato l'Italia per l'inadempimento degli obblighi stabiliti con la Dec. della Commissione europea n. 2005/919²⁴.

MARIA DI MEGLIO

Bibliografia

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.

²³ L'aiuto è stato dichiarato illegittimo dalla Commissione Europea con la decisione 2004/4746/CE per cui l'Italia è stata obbligata a recuperare i benefici concessi. Con l'art. 15 l. 25 gennaio 2006, n. 29 (legge comunitaria 2005), è stato disposto il recupero degli aiuti dichiarati illegittimi. In data 29 luglio 2009 la Commissione Europea ha presentato un ricorso alla Corte di Giustizia delle Comunità europee, diretto a far constatare che l'Italia, non avendo preso nei termini

stabiliti, tutti i provvedimenti necessari a sopprimere il regime di aiuti giudicato illegittimo ed incompatibile con il mercato comune, è venuta meno agli obblighi imposti dalla Decisione 2004/4746/CE.

²⁴ L'obbligo di recuperare l'intero ammontare degli aiuti illegittimi trova un suo limite solo in presenza di beneficiari falliti nei confronti dei quali non è possibile chiedere il rimborso delle somme erogate.