

DIZIONARIO SISTEMATICO DEL DIRITTO DELLA CONCORRENZA

a cura di

Lorenzo F. Pace

ESTRATTO



Jovene editore 2013

Le controversie sul recupero degli aiuti illegali e incompatibili dinanzi al giudice tributario prima della riforma della l. 234/2012

Sommario: I. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE. – 1. Benefici fiscali ed aiuti di stato. – 2. I principi comunitari in tema di recupero degli aiuti illegali. – 3. Norme interne e prassi amministrativa per il recupero degli indebiti benefici fiscali. – II. I PRINCIPI GENERALI RELATIVI ALLA TUTELA GIURISDIZIONALE AVVERSO I PROVVEDIMENTI DI RECUPERO DEGLI AIUTI ILLEGALI IN FORMA DI INDEBITI BENEFICI FISCALI. – 1. La natura dell'azione e l'oggetto del giudizio di opposizione. – 2. Contenuto e limiti dei giudizi avverso i provvedimenti di recupero degli aiuti illegali. – 3. La disapplicazione delle norme interne incompatibili con l'obbligo di esecuzione della decisione di recupero. – 4. Le questioni relative all'illegittimità della decisione di recupero. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia U.E. – III. PROFILI PROCESSUALI DEL GIUDIZIO RELATIVO AL RECUPERO DEI BENEFICI FISCALI ILLEGALI NEL REGIME PREVISTO DALL'ART. 47-BIS DEL D.LGS. 31 DICEMBRE 1992, N. 546. – 1. La sospensione dell'esecutività del provvedimento impugnato. – 2. I profili di specialità del giudizio di merito. – 3. Il giudizio di appello. – IV. LE QUESTIONI PRELIMINARI E DI MERITO. – 1. Decadenza e prescrizione. – 2. Obbligo di recupero e principio dell'affidamento. – 3. La quantificazione del recupero e la determinazione degli interessi. – V. LA RIFORMA INTRODotta DALL'ART. 46 E SS. DELLA L. 24 DICEMBRE 2012, N. 234.

I. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

1. *Benefici fiscali ed aiuti di Stato.* – I benefici fiscali costituiscono uno strumento sensibile di politica sociale ed economica, perché operano il bilanciamento tra il principio di capacità contributiva stabilito dall'art. 53 Cost. ed altri valori di rilevanza costituzionale che il legislatore è tenuto a perseguire (doveri di solidarietà; rimozione degli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano l'effettiva uguaglianza dei cittadini; promozione del diritto delle libertà economiche, della cultura e della ricerca scientifica e tecnica; sostegno della cooperazione e del risparmio; tutela del paesaggio, ecc.).

¹ V. l'art. 2 del regolamento (CE) n. 69/2001, che consentiva la concessione di aiuti di importanza minore, contenuti entro la soglia di centomila euro su un periodo di tre anni (c.d. aiuti *de*

Quando incide sull'esercizio di una attività di impresa, la potestà del legislatore nazionale di concedere benefici fiscali trova tuttavia un limite nel divieto di aiuti di Stato che possano falsare le regole della concorrenza e del mercato. Pertanto, fatti salvi gli aiuti ammessi in via generale dalla normativa comunitaria¹, qualsiasi disposizione di legge o di regolamento che intenda introdurre un beneficio fiscale è assoggettata alle ordinarie procedure di interlocuzione preventiva con la Commissione U.E., alle quali devono sottostare tutte le norme che prevedono la concessione di aiuti di Stato².

In questa materia, il nostro Paese non vanta una tradizione positiva. Nel recente passato, numerose norme di legge che prevedevano la concessione di benefici fiscali sono state dichiarate in contrasto con la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato, soprattutto a causa della violazione degli obblighi di notificazione delle misure adottate.

2. *I principi comunitari in tema di recupero degli aiuti illegali.* – Le decisioni di illegittimità dei benefici fiscali previsti dalla legislazione nazionale impongono di procedere al recupero dell'aiuto illegittimamente concesso, nel rispetto del tredicesimo "considerando" e dell'art. 14 del Regolamento CE del Consiglio 22 marzo 1999, n. 659, recante "modalità di applicazione dell'articolo [88 CE]". L'art. 23, n. 1, del medesimo Regolamento dispone inoltre che: "Qualora lo Stato membro interessato non si conformi ad una decisione condizionale o negativa, in particolare nei casi di cui all'articolo 14, la Commissione può adire direttamente la Corte di giustizia delle Comunità europee ai sensi dell'articolo [88, n. 2, CE]".

La giurisprudenza della Corte di Giustizia U.E. ha elaborato principi assai ri-

minimis). Tale soglia è stata raddoppiata dall'art. 2 del regolamento (CE) n. 1998/06.

² Cfr. in proposito Cass., 26 settembre 2012, n. 16349; Cass., 23 maggio 2012, n. 8108.

gorosi, allo scopo di assicurare l'effettività dell'ordinamento comunitario. In base ad essi, lo Stato membro destinatario di una decisione che gli impone di recuperare gli aiuti illegali è tenuto, ai sensi dell'art. 288 TFUE, ad adottare ogni misura idonea ad assicurare l'esecuzione di tale decisione³. Lo Stato membro deve giungere ad un effettivo ed integrale recupero delle somme dovute, maggiorate di interessi⁴. Un recupero tardivo, successivo ai termini stabiliti, non può soddisfare i requisiti del Trattato⁵.

Il provvedimento di recupero, finalizzato a ripristinare lo *status quo ante*, non si può ritenere sproporzionato rispetto alle finalità delle disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato. Infatti, esso costituisce la logica conseguenza dell'accertamento della sua illegittimità. Per effetto della restituzione dell'aiuto, il beneficiario è privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti, ed è ripristinata la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto⁶.

Secondo la Corte di Giustizia U.E., la sola esimente che uno Stato membro può addurre a giustificazione dell'inadempimento ad un tale obbligo è quello dell'impossibilità assoluta di dare corretta esecuzione alla decisione di cui trattasi⁷. La condizione dell'assoluta impossibilità dell'esecuzione non è soddisfatta quando lo Stato membro convenuto si limita a comunicare alla Commissione le difficoltà giuridiche, politiche o pratiche che presentava l'esecuzione della decisione, senza intraprendere alcuna vera iniziativa

presso le imprese interessate al fine di recuperare l'aiuto e senza proporre alla Commissione altre modalità di esecuzione della decisione che avrebbero consentito di superare le difficoltà⁸.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, il recupero dell'aiuto indebitamente concesso non è impedito dall'asserito stato di buona fede del percipiente e dall'affidamento da lui riposto nella validità e nell'efficacia delle norme di favore. Si è infatti affermato che, tenuto conto del carattere imperativo del controllo sugli aiuti di Stato operato dalla Commissione ai sensi dell'art. 108 TFUE e del grado di diligenza cui sono tenuti gli operatori del settore, le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento sulla regolarità dell'aiuto solo se esso sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo. In particolare, se il beneficio è stato concesso senza previa notifica alla Commissione ed è perciò illegittimo per il disposto dell'art. 108 § 3 TFUE, il beneficiario dell'aiuto non può riporre alcun legittimo affidamento nella regolarità della sua concessione, ed è obbligato alla restituzione senza eccezioni⁹. Per altro verso, né lo Stato membro né l'operatore interessato possono invocare il principio di certezza del diritto al fine di impedire la restituzione dell'aiuto, essendo sempre prevedibile il rischio di un contenzioso¹⁰.

La Corte di Giustizia U.E. ha posto inoltre precisi limiti al potere giurisdizionale dei giudici nazionali chiamati a valutare la legittimità dell'azione di recupero. Invero, se da un lato il principio generale

³ Cfr. C. giust. UE, 5 maggio 2011, in causa C-305/09, punto 26, *Commissione/Italia*, che richiama la sentenza 5 ottobre 2006, in causa C-232/05, *Commissione/Francia*, punto 42 e la giurisprudenza ivi citata.

⁴ Cfr. C. giust. UE, *Commissione/Francia*, cit., punto 42, e 22 dicembre 2010, in causa C-304/09, *Commissione/Italia*, punto 33.

⁵ Cfr. C. giust. UE, *Commissione/Italia*, cit., punto 32 e la giurisprudenza ivi citata.

⁶ Cfr. C. giust. CE, 15 dicembre 2005, in causa C-148/04, *Unicredito Italiano*, punto 113, e 29 aprile 2004, in causa C-66/02, *Italia/Commissione*, punti 103 e 104, e giurisprudenza ivi richiamata.

⁷ Cfr., in particolare, C. giust. UE, 20 settembre 2007, in causa C-177/06, *Commissione/Spa-*

gna, punto 46; 13 novembre 2008, in causa C-214/07, *Commissione/Francia*, punto 44, e *Commissione/Italia*, cit., punto 35.

⁸ Cfr. C. giust. CE, 14 dicembre 2006, in cause riunite da C-485/03 a C-490/03, *Commissione/Spagna*, punto 74; 13 novembre 2008, cit., punto 46, e *Commissione/Italia*, cit., punti 36 e 37, che richiama le sentenze 1° aprile 2004, in causa C-99/02, *Commissione/Italia*, punto 23, e 1° giugno 2006, in causa C-207/05, *Commissione/Italia*, punti 46 e 50.

⁹ Cfr. C. giust. CE, *Unicredito*, cit., punto 104; C. giust. CE, 11 novembre 2004, in cause riunite C-183/02 P e C-187/02, *P. Demesa e Territorio Histórico de Álava/Commissione*, punti 44 e 45, e la giurisprudenza ivi richiamata.

¹⁰ Cfr. C. giust. CE, *Unicredito*, cit., punto 104.

dell'Unione impone di ritenere che l'atto nazionale di recupero di un aiuto di Stato illegale possa essere sempre assoggettato al controllo del giudice nazionale, da un altro lato occorre considerare che, in base all'art. 14, n. 3, Reg. n. 659/1999, i giudici nazionali sono tenuti a garantire la piena effettività della decisione che ordina il recupero dell'aiuto illegale ed a giungere ad una soluzione conforme alla finalità perseguita da detta decisione. Infatti, l'annullamento di un atto nazionale di esecuzione di una decisione della Commissione che ordina il recupero dell'aiuto illegittimo, che osti all'esecuzione immediata ed effettiva di detta decisione, è incompatibile con le esigenze espresse dall'art. 14, n. 3, Reg. n. 659/1999¹¹.

In questa prospettiva, il giudice nazionale non è vincolato dalle statuizioni contenute in una precedente sentenza, passata in giudicato, che abbia disposto il pagamento dell'aiuto. Infatti, il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del c.c., che sancisca il principio dell'autorità della cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisca il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune sia stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva¹².

Infine, il diritto comunitario limita il potere del giudice nazionale di sospendere l'esecutività di una decisione della Commissione, che imponga agli Stati membri di procedere al recupero degli aiuti illegali. In particolare, un giudice nazionale può disporre provvedimenti provvisori di sospensione solo se nutra gravi riserve sulla validità dell'atto dell'Unione e provveda direttamente ad effettuare il rinvio pregiudiziale, nell'ipotesi in cui alla Corte non sia già stata deferita la questione di validità dell'atto contestato¹³.

3. *Norme interne e prassi amministrativa per il recupero degli indebiti benefici fiscali.* – La concreta osservanza degli obblighi di recupero che incombono sullo Stato, alla stregua dei principi affermati dalla giurisprudenza comunitaria, costituisce oggetto di un procedimento di verifica puntuale e di monitoraggio continuo da parte della Commissione, svolto in collaborazione con le Autorità nazionali. A tal fine, nel rispetto del principio di leale collaborazione stabilito dall'art. 4, § 3 TFUE, la Commissione viene tenuta costantemente aggiornata sullo stato di avanzamento della procedura di recupero¹⁴. Qualora ravvisi ingiustificati inadempimenti e ritardi nell'esecuzione della decisione che impone il recupero, la Commissione instaura un giudizio di infrazione nei confronti dello Stato che non abbia provveduto al tempestivo ed integrale recupero dell'aiuto illegittimamente concesso ed indebitamente fruito.

In considerazione della rigidità dei principi e dei controlli comunitari nella materia, gli artt. 44 e ss. l. 24 dicembre 2012 n. 234, recante «Norme sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle Politiche dell'Unione Europea», entrata in vigore il 19 gennaio 2013, hanno introdotto per la prima volta nell'ordinamento nazionale una disciplina generale ed organica sulle procedure di recupero degli aiuti illegali, sotto qualsiasi forma e da qualsiasi fonte provenienti, ed hanno affidato al giudice amministrativo la competenza esclusiva a decidere sulle opposizioni avverso i provvedimenti relativi. In precedenza, in mancanza di norme generali di contenuto equivalente, si è reso necessario introdurre specifiche norme di legge che individuassero volta per volta, in relazione a ciascuna pronuncia di illegalità dell'aiuto da parte della Commissione, l'autorità competente a provvedere, le modalità del recupero ed i mezzi di op-

¹¹ V. C. giust. UE, 5 maggio 2011, cit., punti 46 e 47, e 20 maggio 2010, in causa C-210/09, *Scott e Kimberly Clark*, punti 25, 29 e 30.

¹² Cfr. C. giust. CE, 18 luglio 2007, in causa C-119/05, *Lucchini*, punto 63.

¹³ Cfr. C. giust. UE, 5 maggio 2011, cit., punto 44; 21 febbraio 1991, in cause riunite C-143/88 e

C-92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen e Zuckerfabrik Soest*, e 9 novembre 1995, in causa C-465/93, *Atlanta Fruchthandelsgesellschaft e a.*

¹⁴ Per una esemplificazione del procedimento di controllo sull'esecuzione delle decisioni della Commissione, cfr. C. giust., 1° giugno 2006, cit., spec. punti da 7 a 17.

posizione concessi al contribuente. Ne è derivata una disciplina assai frastagliata, che non ha favorito l'elaborazione di principi uniformi ed ha provocato disfunzioni e ritardi nelle azioni di recupero.

In linea di massima, le norme pregresse hanno affidato l'azione di recupero all'Amministrazione competente nella materia alla quale l'aiuto si riferisce. In questa prospettiva, il compito di recuperare gli aiuti illegalmente concessi sotto forma di benefici fiscali è stato usualmente affidato all'Agenzia delle Entrate.

II. I PRINCIPI GENERALI RELATIVI ALLA TUTELA GIURISDIZIONALE AVVERSO I PROVVEDIMENTO DI RECUPERO DEGLI AIUTI ILLEGALI IN FORMA DI INDEBITI BENEFICI FISCALI

1. *La natura dell'azione di recupero e l'oggetto del giudizio di opposizione.* – L'originaria tendenza del legislatore ad affidare le azioni di recupero alle Amministrazioni competenti nella specifica materia alla quale l'aiuto si riferisce, implicava l'attribuzione di una specifica rilevanza alla natura del beneficio illegittimamente concesso. In questa prospettiva, l'aiuto di Stato conservava il suo collegamento genetico con il sottostante rapporto sostanziale nel cui ambito era stato concesso, e l'azione di recupero si sviluppava, come naturale riflesso, sul modello delle tipiche azioni riguardanti quel particolare rapporto.

Secondo questa impostazione, le azioni di recupero degli indebiti benefici fiscali, affidate all'Agenzia delle Entrate, si sono spontaneamente modellate sugli schemi dell'attività di accertamento dei tributi non versati, e l'oggetto del recupero si è identificato con il tributo che si sarebbe dovuto corrispondere se il beneficio non fosse stato concesso. In questo modo, i provvedimenti di recupero, assimilati a comuni avvisi di accertamento, si sono naturalmente esposti agli ordinari rimedi giurisdizionali dinanzi ai giudici tributari, nonché a tutte le eccezioni (*in primis*, quelle di decadenza) ordinariamente proponibili avverso gli atti impositivi. Tutto

ciò si è rivelato ben presto incompatibile con l'obbligo di dare tempestiva esecuzione alla decisione di recupero della Commissione ed ha determinato l'avvio di procedure di infrazione contro la Repubblica Italiana per violazione dell'art. 14 del regolamento n. 659/1999¹⁵.

L'evoluzione giurisprudenziale ed i successivi interventi normativi hanno attivato un processo di astrazione del procedimento di recupero dalla specifica natura del beneficio indebitamente concesso, nel presupposto che il denominatore comune e l'oggetto essenziale dell'azione sono costituiti dall'adempimento degli obblighi comunitari e dalla ricostituzione della situazione di concorrenza indebitamente alterata, rimanendo irrilevanti le forme e le modalità di concessione dell'aiuto. In tal modo, la prospettiva si è spostata progressivamente dal soggetto che ha erogato l'aiuto, dalla tipologia della misura e dalle regole che governano il rapporto sottostante, all'esigenza di dare immediata esecuzione all'ordine di recupero adottato dalla Commissione, nel rispetto delle norme comunitarie alle quali si è fatto riferimento innanzi¹⁶.

Per quanto riguarda gli aiuti concessi sotto forma di benefici fiscali, la principale tappa di questo processo è stata rappresentata dall'art. 2 d.l. 8 aprile 2008 n. 59, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 c. 1, l. 6 giugno 2008 n. 101, che ha introdotto nel d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, l'art. 47-*bis*, rubricato «sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie». Questa norma, pur salvaguardando (ed anzi implicitamente riconoscendo) la giurisdizione del giudice tributario nella materia in ragione del collegamento genetico con la natura del beneficio indebitamente concesso, ha dettato speciali disposizioni di carattere processuale, che sono chiaramente ispirate all'esigenza di recepire i principi comunitari della materia e di configurare l'azione di recupero quale mera esecuzione della decisione della Commissione.

Il processo di astrazione dell'azione di recupero dalla causa sottostante è giunto

¹⁵ Cfr. C. giust. UE, 5 maggio 2011, cit.

¹⁶ Cfr. Cass., 12 settembre 2012, n. 15207.

a compimento con la riforma introdotta dalla già richiamata l. n. 234/12, che ha unificato le procedure di recupero ed i rimedi giurisdizionali, indipendentemente dalla forma di erogazione dell'aiuto. Conseguentemente, l'art. 61, quinto comma, di tale legge ha abrogato l'art. 47-bis d.lgs. n. 546/92, che continua ad applicarsi ai soli giudizi in corso al 19 gennaio 2013 (data di entrata in vigore della riforma).

Pertanto, al giorno d'oggi il procedimento di *public enforcement* che costituisce oggetto della presente voce, non è più ammissibile, e continua ad applicarsi in via solo residuale ai giudizi iniziati prima della riforma. I principi cui esso si ispira, che costituiscono espressione del progressivo adattamento dell'ordinamento interno ai principi comunitari, assumono tuttavia una valenza generale, e potranno conservare piena validità anche nell'ambito del nuovo procedimento, rimesso alla competenza giurisdizionale esclusiva del giudice amministrativo.

2. *Contenuto e limiti dei giudizi avverso i provvedimenti di recupero degli aiuti illegali.* – Dalla qualificazione dell'azione quale strumento di esecuzione della decisione di recupero della Commissione e di ottemperanza dello Stato membro agli obblighi comunitari, derivano importanti conseguenze per la determinazione dell'ambito del giudizio e delle questioni proponibili. In base ad essa, il giudice nazionale non può conoscere della legittimità delle decisioni adottate dalle istituzioni comunitarie, alle quali è tenuto ad adeguarsi, né può applicare norme interne che impediscano l'attuazione degli obblighi comunitari.

In questa prospettiva, le uniche questioni conoscibili da parte del giudice nazionale sono quelle relative ai vizi propri del provvedimento di recupero adottato dall'Amministrazione, con riguardo ai profili soggettivi ed oggettivi dell'obbligazione restitutoria. Sotto il primo profilo, tali questioni attengono alla individuazione del soggetto beneficiario dell'aiuto e del soggetto responsabile per il pagamento; sotto il profilo oggettivo, invece, i motivi di impugnazione potranno riguardare principalmente l'inapplicabilità della

decisione di recupero al caso di specie o la determinazione del *quantum debeatur*.

A questo riguardo, giova considerare che il beneficio fiscale effettivamente fruito non si identifica necessariamente con un aiuto da recuperare, nonostante la dichiarata incompatibilità della normativa interna con l'ordinamento comunitario. In particolare, esso si può legittimamente sottrarre all'obbligo di restituzione qualora non sia stato percepito nell'esercizio di un'impresa e non abbia perciò connessione con le regole della concorrenza e del mercato, che gli artt. 107 e 108 TFUE tendono a tutelare. Inoltre, il beneficio potrebbe ritenersi giustificato in base ad un regolamento di esenzione o quando sia contenuto entro la soglia prevista dalla regola *de minimis*, che – secondo la normativa comunitaria – costituisce eccezione al divieto generale di aiuti di Stato.

Altre eccezioni utilmente proponibili nel giudizio di opposizione al provvedimento di recupero riguardano poi la prescrizione del credito (nei limiti che saranno specificati *infra*, § IV, punto 1) e la quantificazione del credito dell'Amministrazione. A quest'ultimo riguardo, giova considerare che l'obbligazione restitutoria potrà riguardare l'intero importo del tributo non versato nel caso di concessione di esenzioni indebite, e dovrà essere limitata alla differenza tra il tributo dovuto in via generale e quello effettivamente versato, nel caso di benefici concessi sotto forma di aliquote agevolate o di attribuzione di particolari deduzioni o detrazioni.

Considerati la natura del provvedimento impugnato ed i limiti del potere giurisdizionale del giudice nazionale, ogni altra questione (di ordine sia sostanziale che processuale) è ordinariamente estranea all'oggetto del giudizio. Inoltre, l'inquadramento della fattispecie nell'ambito dell'esecuzione della decisione di recupero dell'aiuto illegale, piuttosto che del pagamento dei tributi non versati, può avere importanti riflessi anche sul fondamento delle eccezioni proponibili (in particolare, di quelle relative alla decadenza dal potere impositivo, alla prescrizione

del credito ed al computo degli interessi), così come si evidenzierà nel prosieguo¹⁷.

3. *La disapplicazione delle norme interne incompatibili con l'obbligo di esecuzione della decisione di recupero.* – Il carattere vincolante della decisione di recupero adottata dalle Istituzioni comunitarie impedisce al giudice nazionale di applicare le norme dell'ordinamento interno che, sotto qualsiasi forma, impediscano di dare ad essa completa esecuzione. Nel riconoscere il diritto alla tutela giurisdizionale avverso i provvedimenti di recupero adottati dallo Stato membro, la Corte di Giustizia precisa infatti che «i giudici nazionali sono tenuti, in base all'art. 14, n. 3, del regolamento n. 659/1999, a garantire la piena effettività della decisione che ordina il recupero dell'aiuto illegittimo ed a giungere ad una soluzione conforme alla finalità perseguita da detta decisione (v. sentenza 20 maggio 2010, causa C-210/09, Scott e Kimberly Clark, non ancora pubblicata nella Raccolta, punti 25 e 29). Infatti, l'annullamento di un atto nazionale di esecuzione di una decisione della Commissione che ordina il recupero dell'aiuto illegittimo, il quale osti all'esecuzione immediata ed effettiva di detta decisione, è incompatibile con le esigenze espresse dall'art. 14, n. 3, del citato regolamento n. 659/1999 (v., in tal senso, sentenza Scott e Kimberly Clark, cit., punto 30)»¹⁸.

Come corollario di questo principio generale, «spetta ai giudici nazionali interpretare le disposizioni del diritto nazionale quanto più possibile in modo da consentirne un'applicazione che contribuisca all'attuazione del diritto comunitario. Risulta inoltre da una giurisprudenza costante che il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le norme di diritto co-

munitario ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale»¹⁹.

La giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato che le decisioni con cui la Commissione, nell'esercizio del controllo sulla compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, hanno efficacia diretta nell'ordinamento interno²⁰, in guisa che il giudice nazionale è tenuto a darvi immediata esecuzione anche in mancanza di una specifica legge di recepimento ed in contrasto con le vigenti leggi nazionali²¹.

La S. Corte ha altresì precisato che l'esigenza di dare immediata ed integrale esecuzione alle decisioni delle Istituzioni comunitarie impone di disapplicare ogni norma di legge interna, anche di carattere processuale, che possa impedirne il rispetto. Come conseguenza, in simili fattispecie i giudici di legittimità possono accedere anche alla cognizione dei fatti di causa e possono giudicare anche al di là degli specifici motivi di impugnazione proposti dalle parti; ed invero, «il poterdovere del giudice di conformarsi al diritto comunitario nella decisione della controversia comporta [...] la necessaria disapplicazione delle regole processuali di diritto interno che, precludendo in sede di legittimità l'esame di questioni non specificamente dedotte dal ricorrente e l'introduzione di nuove questioni di fatto, impediscano la piena applicazione delle norme comunitarie»²².

Nella stessa prospettiva, si è costantemente affermato che il recupero dell'aiuto indebitamente fruito non è impedito dal ricorso ad istituti a carattere premiale o a procedure di condono che consentano di definire i rapporti tributari relativi ai periodi di imposta interessati dal beneficio illegale. Ed invero «in tema di recupero di

¹⁷ Cfr. § IV, punti 1 e 3.

¹⁸ C. giust. UE, 5 maggio 2011, cit., punti 46 e 47.

¹⁹ C. giust. CE, *Lucchini*, cit., punti 60 e 61.

²⁰ Cfr. Cass., 6 luglio 2010, n. 15980; Cass., 3 febbraio 2010, n. 2428.

²¹ Cfr. Cass., 12 settembre 2012, n. 15207; Cass., 15 giugno 2011, n. 13067; Cass., 10 dicembre 2002, n. 17564.

²² Cass., 18 dicembre 2006, n. 26948; Cass., 29

dicembre 2010, n. 26285, e Cass., ord. 30 aprile 2004, n. 8319.

V. pure C. giust., 18 luglio 2007, *Lucchini*, secondo cui il giudice nazionale è tenuto a disapplicare una norma come quella contenuta nell'art. 2909 c.c., che impedisca di dare esecuzione ad una decisione di recupero per effetto di un giudicato di segno contrario intervenuto tra le stesse parti.

aiuti di Stato, non può essere applicata la disciplina nazionale relativa al condono fiscale, ove contrasti con il principio di effettività del diritto comunitario, espressamente enunciato dall'art. 14, comma terzo, del Regolamento CE n. 659 del 1999 del Consiglio in data 22 marzo 1999 in relazione al recupero degli aiuti dichiarati illegittimi con decisione della Commissione europea»²³.

4. *Le questioni relative all'illegittimità della decisione di recupero ed il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia U.E.* – Un ulteriore limite del giudizio avverso i provvedimenti di recupero dei tributi non versati per effetto di un beneficio fiscale dichiarato illegale, è costituito dalla carenza di giurisdizione del giudice nazionale a conoscere delle questioni relative alla legittimità delle decisioni adottate dalle Istituzioni comunitarie. Secondo la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia U.E., «i giudici nazionali non sono competenti a pronunciarsi sulla compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato comune. Emerge infatti da una giurisprudenza costante che la valutazione della compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto o di un regime di aiuti rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che opera sotto il controllo del giudice comunitario»²⁴. Sebbene in linea di principio i giudici nazionali possano trovarsi ad esaminare la validità di un atto comunitario, non sono però competenti a dichiarare essi stessi l'invalidità degli atti delle istituzioni comunitarie. La Corte è quindi la sola competente a dichiarare l'invalidità di un atto comunitario»²⁵.

Per queste ragioni, al contribuente non è precluso eccepire l'illegittimità derivata del provvedimento di recupero di

imposta dell'Amministrazione finanziaria per effetto dell'illegittimità della decisione adottata dalla Commissione. Tuttavia, il giudice adito non può pronunciarsi su questa eccezione, ma deve rimetterla al giudizio pregiudiziale della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, alla quale soltanto compete la potestà di pronunciarsi su di essa.

Peraltro, il rinvio pregiudiziale non è consentito senza limiti, ma è ammesso nel solo caso in cui il ricorrente non sia decaduto dalla potestà di sollevare simili eccezioni. Infatti, la stessa Corte di Giustizia ha costantemente affermato che «una decisione adottata dalle istituzioni comunitarie che non sia stata impugnata dal destinatario entro il termine stabilito dall'art. [263], quinto comma, [TFUE] diviene definitiva nei suoi confronti [...]»²⁶.

Occorre dunque concludere che l'eccezione di illegittimità della decisione di recupero della Commissione può essere proposta soltanto dai beneficiari dell'aiuto, che non avrebbero potuto proporre autonomo ricorso in via principale avverso la decisione di recupero adottata in proposito dalla Commissione ai sensi dell'art. 263 TFUE. Ai sensi di tale norma, infatti, «gli atti che istituiscono gli organi e organismi dell'Unione possono prevedere condizioni e modalità specifiche relative ai ricorsi proposti da persone fisiche o giuridiche contro atti di detti organi o organismi destinati a produrre effetti giuridici nei loro confronti».

III. PROFILI PROCESSUALI DEL GIUDIZIO RELATIVO AL RECUPERO DEI BENEFICI FISCALI ILLEGALI NEL REGIME PREVISTO DALL'ART. 47-BIS DEL D.LGS. 31 DICEMBRE 1992, N. 546

1. *La sospensione dell'esecutività del provvedimento impugnato.* – Con riferi-

²³ Cass., 16 maggio 2012, n. 7663, ed altre coeve. Nello stesso senso, Cass., n. 16349 del 2012 e Cass., n. 8108 del 2012, cit.

²⁴ C. giust. UE, *Lucchini*, cit., punti 51 e 52, che richiama le precedenti sentenze 22 marzo 1977, in causa 78/76, *Steinike & Weinlig*, punto 9; 21 novembre 1991, in causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, punto 14, ed 11 luglio 1996, in causa C-39/94, *SFEI e a.*

²⁵ C. giust. UE, *Lucchini*, cit., punto 53, che richiama le precedenti sentenze 22 ottobre 1987, in causa 314/85, *Foto-Frost*, punto 20; 21 febbraio 1991, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen e Zuckerfabrik Soest*, cit., punto 17, e 10 gennaio 2006, in causa C-344/04, *IATA e ELFAA*, punto 27. Nella giurisprudenza nazionale, cfr. da ultimo Cass., NN 16349 e 15207 del 2012, cit.

²⁶ Corte di Giustizia CE, *Lucchini*, cit., punti 54 e 55, che richiama le precedenti sentenze 9 marzo 1994, in causa C-188/92, *TWD Textilwerke*

mento alla tutela cautelare avverso i provvedimenti di recupero, l'art. 47-bis d.lgs. n. 546/92 ha introdotto rilevanti elementi di specialità rispetto alla disciplina generale. Infatti, esso rinvia ai soli commi 1, 2, 4, 5, 7 ed 8 del precedente art. 47 e contiene alcune deroghe espresse alle sue previsioni.

In primo luogo, dal combinato disposto delle norme si desume che è esclusa la possibilità di richiedere la sospensione urgente del provvedimento impugnato mediante decreto presidenziale emesso *inaudita altera parte*. La decisione sull'istanza cautelare è perciò rimessa alla competenza esclusiva del collegio.

Sotto altro profilo, il presupposto della sospensione dell'atto di recupero è rappresentato non dalla semplice prospettiva di *un danno grave ed irreparabile*, ma dalla ricorrenza cumulativa dei seguenti requisiti: *a)* gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero nell'individuazione del soggetto obbligato alla restituzione o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare, nei limiti di tale errore; *b)* pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile.

Ai sensi del secondo comma dell'art. 47-bis, inoltre, se la sospensione si fonda su motivi attinenti alla illegittimità della decisione di recupero della Commissione, il giudice nazionale deve disporre la sospensione del giudizio e l'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Giustizia, con richiesta di trattazione d'urgenza ai sensi dell'art. 104-ter Reg. proc. Corte di Giustizia, salvo il caso in cui tale questione non sia già stata ad essa deferita. La sospensione che sia richiesta sulla base di questi motivi non può essere comunque concessa se il ricorrente: *a)* sia decaduto dalla potestà di sollevare simili eccezioni per non aver proposto autonomo ricorso in via principale dinanzi alla Corte di Giustizia U.E. ai sensi dell'art. 263 c. 5 TFUE, pur essendo

specificamente individuato o facilmente individuabile in base alla decisione di recupero; *b)* pur avendo proposto tale autonomo ricorso dinanzi ai Giudici comunitari, non abbia ivi chiesto o ottenuto la sospensione dell'esecutività della decisione di recupero della Commissione²⁷.

Ai sensi del quarto comma dell'art. 47-bis, la misura cautelare ha una validità limitata ad un periodo di 60 giorni. Essa può essere tuttavia confermata per un periodo massimo (non prorogabile) di ulteriori 60 giorni, sulla base degli stessi presupposti e nel caso in cui la causa non sia ancora decisa nel merito.

2. I profili di specialità del giudizio di merito. – Il giudizio tributario concernente il recupero dei benefici fiscali ritenuti illegali è caratterizzato da varie norme speciali, aventi tutte funzione acceleratoria. Tali norme tendono ad adeguare il rito al principio comunitario secondo cui il recupero deve essere effettuato integralmente e senza indugio.

Sotto un primo profilo occorre osservare che, per il disposto del quarto comma dell'art. 17-bis d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, la proposizione della causa non è subordinata al preventivo esperimento del tentativo di mediazione, introdotto in via generale per il giudizio tributario dall'art. 39 c. 9 d.l. 6 luglio 2011 n. 98, convertito, con modificazioni, dalla l. 15 luglio 2011 n. 111. La mediazione non avrebbe infatti nessuna effettiva utilità, in considerazione dell'obbligo di procedere all'integrale recupero dell'aiuto.

Il quarto comma dell'art. 47-bis d.lgs. n. 546/92, dispone poi che la causa è definita nel merito nel termine di 60 giorni «dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione». Si tratta di disposizione di ordine puramente programmatico: lo stesso legislatore ipotizza che tale termine non sia rispettato, laddove prevede la possibilità di prorogare oltre la sua scadenza l'efficacia delle misure cautelari concesse²⁸.

Deggendorf, punto 13, e 22 ottobre 2002, in causa C-241/01, *National Farmers' Union*, punto 34.

²⁷ Le disposizioni in esame costituiscono la fedele trasposizione dei principi espressi, sulla base della giurisprudenza comunitaria, nei punti 66-68 della Comunicazione della Commissione

relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali (2009/C 85/01).

²⁸ Ai sensi dell'art. 2, comma 3, d.l. 59 del 2008, convertito nella l. 101 del 2008, «il presidente di sezione, in ogni grado del procedimento,

Nessun termine per la definizione del merito è invece previsto nel caso in cui la misura cautelare non sia stata richiesta o concessa. Sembra evidente che in tal caso il legislatore non ha ravvisato l'urgenza della decisione.

Il citato quarto comma dell'art. 47-*bis* dispone inoltre che: «non si applica la disciplina sulla sospensione feriale dei termini». Sebbene sia inserita tra le norme relative ai termini di efficacia delle misure cautelari, questa norma assume una indubbia portata generale ed appare perciò applicabile a tutti i termini processuali, compresi quelli per la proposizione del ricorso e delle eventuali impugnazioni.

Non appaiono invece convincenti le tesi enunciate in proposito dalla S. Corte, secondo cui la predetta disposizione (alla pari di tutte le altre disposizioni contenute nei commi da 4 a 7 del citato art. 47-*bis* d.lgs. n. 546/06) riguarderebbe i soli ricorsi in cui sia stata richiesta una misura cautelare, o si riferirebbe ai soli termini di efficacia delle ordinanze di sospensione²⁹. La limitazione di tutte le norme speciali alle ipotesi in cui sia stata concessa la sospensione contrasta con la lettera della legge (che fa generico riferimento alle «controversie relative agli atti di cui al comma 1», e cioè a tutte le cause relative ai recuperi dei benefici indebiti), ed appare priva di effettivo significato, nei casi in cui l'efficacia della sospensione sia stata ormai assorbita dalla sentenza di merito. La tesi secondo cui la disposizione riguarderebbe la durata delle misure cautelari appare anch'essa contraria alla lettera della legge (che si riferisce a tutti i termini processuali assoggettati alla sospensione dei termini feriali) e contraria ai canoni di interpretazione logica (perché non avrebbe senso la sospensione dell'efficacia delle misure cautelari concesse nel periodo feriale).

È vero altresì che – come rileva la S. Corte nella sentenza sopra considerata – la deroga alle ordinarie regole della so-

sospensione dei termini feriali rischia di pregiudicare, piuttosto che favorire, l'adempiimento dei precetti comunitari, nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria sia soccombente in un grado del giudizio di merito, perché la espone al rischio di impugnazioni tardive. Né può ammettersi che in tali casi la norma che abbrevia i termini possa essere disapplicata per consentire il rispetto del diritto comunitario, perché ciò si tradurrebbe in una vera e propria alterazione delle garanzie processuali delle parti, e non di una semplice disapplicazione di una regola processuale che impedisca di assolvere alle finalità del giudizio.

Infine, la norma in esame prevede la pubblicità del rito, l'immediata lettura del dispositivo in udienza ed il deposito delle motivazioni della sentenza entro 15 giorni, così da evitare pregiudizievole ritardi nella attività di recupero. La mancanza della lettura del dispositivo in udienza è causa di nullità della decisione³⁰.

3. *Il giudizio di appello*. – Come già osservato, nel giudizio avverso gli atti di recupero dell'Amministrazione non si applica la sospensione dei termini feriali. Secondo la tesi che appare preferibile, ciò implica che i termini per la proposizione dell'appello non sono suscettibili di sospensione ai sensi della l. 7 ottobre 1969 n. 742; e ciò trova ulteriore conferma nell'espreso richiamo alla regola della inapplicabilità della sospensione dei termini feriali, operata dal settimo comma, ultimo periodo, dell'art. 47-*bis* in esame.

Ai sensi del predetto comma, inoltre, «tutti i termini del giudizio di appello [...], ad eccezione di quello stabilito per la proposizione del ricorso, sono ridotti alla metà». Anche questa disposizione appare di portata generale, non potendosi condividere la già discussa tesi della Cassazione, secondo cui essa si applicherebbe ai soli giudizi in cui sia stata chiesta, in primo grado, la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato³¹.

vigila sul rispetto dei termini di cui [...] ai commi 4 e 7, primo periodo, dell'articolo 47-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 [...]».

²⁹ Cfr. Cass., 29 dicembre 2010, n. 26285.

³⁰ In tal senso, cfr. Cass., 27 aprile 2012, nn. 6534 e 6535.

³¹ Cfr. Cass., sentenza n. 26285 del 2010, cit.

È incerta inoltre la portata dell'eccezione al dimezzamento dei termini stabilita per la "proposizione del ricorso", dovendosi stabilire se essa si riferisca solo alla sua notificazione o anche al suo successivo deposito. Al riguardo, occorre considerare che la giurisprudenza amministrativa, nell'affrontare l'analogo problema originato dall'art. 23-bis l. 7 dicembre 1991 n. 1034, introdotto dall'art. 4 l. 21 luglio 2000 n. 205, ha accolto la prima soluzione³²; ma anche in questo caso l'alterazione dei termini ordinari può pregiudicare l'interesse pubblico al recupero dell'aiuto, rendendo più gravoso l'eventuale appello dell'Amministrazione finanziaria avverso una sentenza di primo grado sfavorevole.

Il settimo comma dell'art. 47-bis dispone infine che la trattazione dell'appello «ha priorità assoluta» e richiama le disposizioni dei commi 5 e 6, concernenti la pubblicità dell'udienza di discussione; l'obbligo di lettura del dispositivo in udienza, a pena di nullità della sentenza; l'obbligo di deposito della motivazione nel termine di 15 giorni dalla lettura del dispositivo.

IV. LE QUESTIONI PRELIMINARI E DI MERITO

1. *Decadenza e prescrizione.* – Le azioni di recupero dei tributi non versati per effetto di benefici fiscali qualificati come aiuti di Stato illegali, hanno originato frequenti questioni pregiudiziali di decadenza e di prescrizione. Secondo le tesi ordinariamente prospettate dai beneficiari degli aiuti, l'obbligazione restitutoria avrebbe natura tributaria, in guisa che si renderebbero applicabili gli ordinari termini stabiliti per l'accertamento e/o per l'iscrizione a ruolo degli omessi versamenti.

Questa tesi non può essere condivisa. Essa non considera che il recupero non costituisce espressione della ordinaria attività impositiva degli Uffici finanziari, ma rappresenta una forma di esecuzione

della decisione di recupero adottata dalla Commissione, così inserendosi nel procedimento comunitario di verifica della ammissibilità del beneficio. La giurisprudenza della S. Corte ha pertanto sistematicamente affermato che «al credito erariale per il recupero di aiuti di Stato, imposto dai competenti organi dell'Unione europea, è inapplicabile il termine quinquennale di decadenza di cui all'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sia perché contrastante con il principio di effettività del diritto comunitario e con l'obbligo di rispettare le decisioni della Commissione, sia perché l'azione di recupero di aiuti di Stato è vicenda giuridica diversa dal potere di accertamento in materia fiscale»³³.

L'inapplicabilità degli ordinari termini di decadenza e di prescrizione stabiliti per la riscossione delle imposte non versate per effetto dei benefici indebiti, fa sorgere il problema di individuare i termini prescrizionali concretamente applicabili all'azione di recupero. A tal riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha escluso che si possa fare diretta applicazione del termine decennale, decorrente dal giorno in cui l'aiuto illegale è stato concesso, stabilito dall'art. 15 reg. CE n. 659/99 del 22 marzo 1999 per l'esercizio dei «poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti». Infatti, «tale termine non disciplina direttamente le azioni e le misure intraprese dallo Stato membro volte al recupero presso i terzi beneficiari degli aiuti dichiarati illegittimi, ma trova applicazione esclusivamente con riferimento all'esercizio dei poteri attribuiti alla Commissione europea, esaurendo la propria funzione nell'ambito della definizione del procedimento volto alla verifica di compatibilità dell'aiuto con il diritto comunitario... [Ed infatti] il procedimento di verifica della compatibilità dell'aiuto si esaurisce nell'ambito del diritto comunitario ed attiene ad una fonte distinta – anche cronologicamente – dal rapporto amministrativo e

³² Cfr. Cons. Stato, Ad. Plen., 31 maggio 2002, n. 5; Id., 28 dicembre 2011, n. 6925; Id., 23 novembre 2010, n. 8154.

³³ Cass., n. 16349 del 2012, cit. Nello stesso

senso, Cass., n. 8108 del 2012, cit.; Cass., 4 maggio 2012, n. 6756; Cass. 20 maggio 2011, n. 11228; Cass., 29 dicembre 2010, n. 26286; Cass., 19 novembre 2010, n. 23418.

dall'eventuale controversia giudiziaria che si instaura tra lo Stato membro ed il beneficiario e che è regolata ... secondo le procedure previste dalla legge [n.d.r.: sostanziale e processuale] dello Stato membro interessato (art. 14, co. 3), non essendo interscambiabili i termini stabiliti in funzione della garanzia della certezza dei rispettivi ordinamenti comunitario e nazionale»³⁴.

Di conseguenza, in mancanza di una specifica norma applicabile all'azione di recupero dei benefici illegali, la giurisprudenza ha fatto riferimento all'ordinario termine prescrizione stabilito dall'art. 2946 c.c., decorrente dal momento in cui il diritto può essere fatto valere; momento che deve essere fissato in quello «della notifica della decisione della Commissione allo Stato membro destinatario, atteso che solo all'esito del procedimento di verifica, definito con decisione negativa della Commissione, l'aiuto di Stato fino allora erogato a favore dei beneficiari può essere qualificato illegale (*non jure*)»³⁵.

Il tema del recupero dei benefici fiscali che costituiscono aiuti illegali, deve essere tuttavia oggi rivisitato in base al disposto dell'art. 51 della citata l. n. 234/12. Infatti, tale norma ha introdotto per la prima volta una specifica disciplina dell'estinzione dell'azione di recupero, stabilendo che: «indipendentemente dalla forma di concessione dell'aiuto di Stato, il diritto alla restituzione dell'aiuto oggetto di una decisione di recupero sussiste fino a che vige l'obbligo di recupero ai sensi del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999».

La norma dà luogo a difficoltà interpretative. Sotto un primo profilo, si potrebbe dubitare che essa sia applicabile al caso degli aiuti concessi sotto forma di benefici fiscali. Infatti, essa si riferisce espressamente al «diritto alla restituzione dell'aiuto», e sembra perciò presupporre

che l'aiuto sia stato concesso sotto forma di sovvenzioni o contributi da recuperare (e non pure sotto forma di esenzione dall'obbligo di corrispondere i tributi nella misura ordinariamente dovuta).

È tuttavia preferibile un'interpretazione estensiva, che comprenda anche i casi in cui l'azione consista non già nella ripetizione di un aiuto indebitamente corrisposto, ma nel pagamento del tributo a suo tempo non versato per effetto dell'indebito beneficio. Il legislatore afferma infatti che la norma in esame si applica «indipendentemente dalla forma di concessione dell'aiuto», e mostra così di voler introdurre una disciplina di carattere generale, applicabile a qualsiasi genere di aiuto di Stato da recuperare in base ad una decisione di non conformità della Commissione.

Ulteriori ed ancor più gravi difficoltà interpretative riguardano la concreta determinazione del termine di estinzione dell'azione di recupero, a cui la norma in esame ha inteso fare riferimento. In base ad essa, l'azione nei confronti del beneficiario può essere esercitata «fino a che vige l'obbligo di recupero ai sensi del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999»; tuttavia, tale regolamento non stabilisce affatto il termine per l'esercizio dell'azione di recupero, ma dispone che «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» (art. 14 § 1 Reg. n. 659/99) e rinvia «alle procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione» (art. 14 § 3 Reg. citato).

In tali circostanze, si potrebbe ritenere che il legislatore – rinviando alla disciplina del Regolamento comunitario, che a

³⁴ Cass., 12 settembre 2012, n. 15207, conforme alla sentenza della C. giust. CE del 6 ottobre 2005, in causa C-276/03, *Scott SA*.

Nello stesso senso, cfr. Corte Costituzionale, sentenza n. 125 del 2009, che ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 9, lett. a), ultima parte, e comma 10, della l. 8 agosto 1995, n. 335, in com-

binato disposto con l'art. 15 del regolamento del Consiglio delle Comunità Europee n. 659/1999 del 22 marzo 1999, perché fondata sull'erroneo presupposto che il termine di prescrizione previsto da tale norma possa trovare applicazione nei rapporti tra lo Stato membro ed il beneficiario dell'aiuto.

³⁵ Cass., n. 15207 del 2012, cit.

sua volta fa salve le procedure previste dalla legge nazionale – abbia voluto accogliere la soluzione già accolta dalla citata giurisprudenza di legittimità, secondo cui il predetto Regolamento rende applicabile la legge (non solo processuale, ma anche sostanziale) degli Stati membri, e comporta quindi l'applicabilità dell'ordinario termine di prescrizione decennale (decorrente dal momento in cui il diritto può essere fatto valere) stabilito dall'art. 2946 c.c. Tale interpretazione appare tuttavia poco logica, essendo poco plausibile che la norma in esame abbia voluto riferirsi puramente e semplicemente, attraverso un duplice rinvio, alla comune disciplina interna.

È più verosimile che il riferimento all'«obbligo di recupero ai sensi del Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999» deve essere inteso nel senso che l'azione di recupero può e deve essere esercitata finché perdurano gli obblighi di esecuzione della decisione di recupero emessa dalla Commissione, ai sensi del predetto Regolamento. Il legislatore ha inteso dunque operare un rinvio dinamico (non alle disposizioni del Regolamento, ma) alle misure imposte dalla Commissione a carico dello Stato membro con la decisione prevista dal predetto Regolamento.

2. *Obbligo di recupero e principio dell'affidamento.* – In conformità con i principi più volte affermati dalla Corte di Giustizia UE, la giurisprudenza di legittimità ha costantemente riconosciuto che l'azione di recupero dell'Amministrazione non è impedita dall'asserito stato di buona fede del beneficiario dell'aiuto e dall'affidamento che egli abbia riposto nella validità ed efficacia delle norme che prevedevano i benefici fiscali dichiarati non compatibili con il diritto dell'Unione. Infatti, gli obblighi di diligenza che gravano sul contribuente impediscono di ritenere che egli potesse legittimamente confidare nella legittimità del beneficio, prima della sua approvazione da parte della Commissione, in conformità con le pertinenti disposizioni del TFUE.

Invero, «in tema di recupero di aiuti di Stato, in ragione del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 88 TCE (ora 108 TFUE: n.d.r.), le imprese beneficiarie di un aiuto non possono fare legittimo affidamento sulla regolarità dell'aiuto ove lo stesso sia stato concesso senza il rispetto della procedura o prima della sua regolare conclusione, né possono invocare a sostegno di tale affidamento l'eventuale incertezza degli orientamenti comunitari in materia [...], dovendosi altresì considerare irrilevanti sia l'esistenza di eventuali disposizioni legislative nazionali che disciplinano gli aiuti, poi giudicati illegittimi, sia eventuali pronunce dei giudici nazionali, ivi inclusa la Corte Costituzionale, in quanto la valutazione di compatibilità degli aiuti con il mercato comune di portata comunitaria è di spettanza esclusiva della Commissione»³⁶.

3. *La quantificazione del recupero e la determinazione degli interessi.* – Il recupero dell'aiuto deve essere integrale. Ciò comporta che, nel caso in cui sia superata la soglia *de minimis* (che consentirebbe di ritenere la compatibilità dell'aiuto con la normativa comunitaria, e la conseguente insussistenza dell'obbligo di recupero da parte dello Stato membro), riacquista pieno vigore la disciplina del divieto, che involge l'intera somma; con la conseguenza che il beneficiario non potrà pretendere di limitare il proprio obbligo di pagamento alla sola parte del beneficio che eccede la soglia di tolleranza³⁷.

Dalla natura dell'attività di recupero come azione di esecuzione della decisione comunitaria, piuttosto che come azione di riscossione dei tributi non pagati, deriva l'inapplicabilità delle norme in tema di interessi sui debiti di imposta, dettata dalle l. 26 gennaio 1961 n. 29 e l. 18 aprile 1978 n. 130. Si rende invece applicabile l'art. 14 § 2 Reg. CE n. 659/99, secondo cui «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 in-

³⁶ Cass., n. 6756 del 2012.

³⁷ In tal senso, v. Cass., n. 11228 del 2011, cit.

teressi decorrono dalla data in cui l'aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario, fino alla data di recupero».

V. LA RIFORMA INTRODOTTA DAGLI ARTT. 46
E SS. DELLA L. 24 DICEMBRE 1912, N.
234

Come si è già evidenziato, l'art. 47-*bis* d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, è stato recentemente abrogato dall'art. 61 c. 5 l. 24 dicembre 2012 n. 234, che ha dettato una nuova disciplina, generale ed uniforme, per il recupero degli aiuti di Stato illegali o incompatibili, concessi sotto qualunque forma, nel rispetto del principio di equivalenza contenuto nella disciplina comunitaria. In particolare, la riforma ha attribuito al Ministro competente il potere di procedere al recupero dell'aiuto indebito e ha affidato alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo la cognizione delle controversie «relative agli atti e i provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea» e delle 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». Nel caso di aiuti concessi sotto forma di benefici fiscali, il vecchio rito rimane applicabile in via residuale ai giudizi in corso alla data del 19 gennaio 2013.

In questo modo, si è definitivamente interrotto il rapporto genetico tra l'azione di recupero ed il rapporto giuridico sottostante, e si è stato portato a compimento il processo di astrazione dell'azione di esecuzione della decisione della Commissione dalla tipologia dell'aiuto concesso al beneficiario. La pregressa esperienza giurisprudenziale non può considerarsi però vana, perché i principi generali da essa elaborati sono suscettibili di essere traslati nel contesto del nuovo giudizio che si dovrà svolgere dinanzi al giudice amministrativo.

Rimane da verificare se il nuovo rito sia integralmente applicabile al caso di

aiuti illegali concessi sotto forma di benefici fiscali, o se in questa ipotesi siano ravvisabili ipotesi di specialità. In particolare, occorrerà verificare se possa essere estesa a questa fattispecie la disposizione che attribuisce alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo la cognizione delle controversie «relative agli atti ed ai provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea» (art. 133, comma 1, lett. z-sexies, del c.p.a., introdotto dall'art. 49, comma 2, della l. n. 234 del 2012); atti e provvedimenti che, ai sensi del successivo articolo 50 della predetta l., «possono essere impugnati davanti al tribunale amministrativo regionale competente per territorio».

La norma in esame fa riferimento non già all'ipotesi dei ricorsi proposti dal beneficiario dell'aiuto illegale contro il provvedimento dell'Amministrazione che ne dispone il recupero, in attuazione di una decisione della Commissione (e, quindi, all'ipotesi di *public enforcement* degli artt. 107 e 108 § 3 TFUE), ma al caso del ricorso proposto da un'impresa privata concorrente avverso l'atto o il provvedimento di concessione dell'aiuto concesso dall'Amministrazione in asserita violazione dei principi comunitari della concorrenza. In definitiva, si tratta di stabilire se possono configurarsi ipotesi di *private enforcement* dinanzi al giudice nazionale giurisdizionalmente competente in caso di aiuti concessi sotto forma di benefici fiscali.

Sembra che al quesito si debba dare risposta negativa, per insormontabili ragioni di ordine sia letterale che logico. Sotto il primo profilo, si osserva che la legge fa riferimento ai ricorsi proposti dal privato interessato avverso «atti e provvedimenti che concedono aiuti di Stato», e quindi avverso gli aiuti concessi dallo Stato in via amministrativa. In questa tipologia non possono rientrare gli aiuti concessi sotto forma di benefici fiscali, che – per il principio di legalità stabilito dall'art. 23 Cost. – devono essere concessi in base ad una specifica norma di legge.

Sotto il profilo logico, non sembra possibile devolvere al giudice amministra-

tivo, che è giudice della legittimità degli atti amministrativi, la cognizione della legittimità di un aiuto concesso dallo Stato in base alla legge. La concessione di un beneficio fiscale rappresenta pur sempre un'espressione della sovranità dello Stato, che non è sindacabile dal privato, se non nelle forme (che qui non ricorrono) dell'incidente di costituzionalità.

Occorre dunque concludere che, nel caso di aiuti concessi sotto forma di indebiti benefici fiscali, la riforma del rito si limita a devolvere al giudice amministrativo le controversie già conoscibili dal giudice tributario, facendo salvi i principi ed i limiti già individuati dalla pregressa giurisprudenza.

ALESSANDRO DE STEFANO

Bibliografia

AA.VV. (a cura di L. Salvini), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; E. ALTIERI, *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale*, in *Rass. trib.*,

2003, 2339 ss.; V. DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione C.E. e nella giurisprudenza delle giurisdizioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 2315 ss.; A. FANTOZZI, *The applicability of State aid rules to tax competition measures: a process of "de facto" harmonization in tax field?*, in AA.VV. (a cura di W. SCHÖN, *Tax competition in Europe*, Amsterdam, 2003, 126 ss.; ID., *Problemi di adeguamento dell'ordinamento nazionale alle sentenze della Corte europea di giustizia e alle decisioni della Commissione C.E.*, in *Rass. trib.*, 2003, 2249 ss.; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, 2271 ss.; R.H.C. LUJA, *Assessment and recovery of tax incentives in the EC and WTO: a view on State aids, trade subsidies and direct taxation*, Anversa, 2003; G. PIZZONIA, *Aiuti di Stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della Commissione U.E. Rapporti tra precepto comunitario e procedure fiscali nazionali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2005, 384; 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, 330 ss., e in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2004, 225 ss.; W. SCHÖN, *Taxation and State aid law in the European Union*, in *C.m.l.rev.*, 1999, 935 ss.