

ROBERTO SUCCIO

DIVIETO DI AIUTI DI STATO IN MATERIA TRIBUTARIA: il ruolo del giudice nazionale nel recente “soft law” della Commissione dell’Unione europea

SOMMARIO: 1. Premessa: il TFUE e il divieto di aiuti di Stato in materia tributaria – 2. Oggetto dell’intervento – 3. Scopo della *notice* in commento e individuazione dei destinatari delle indicazioni – 4. Le procedure per il recupero degli aiuti di Stato tributari secondo il diritto interno – 5. La funzione del Giudice tributario e dell’Amministrazione Finanziaria nel contesto generale e secondo le indicazioni della *notice* in commento – 6. Le relazioni tra la decisione della Commissione e il potere giudiziario dello Stato Membro – 7. Le misure cautelari a favore del contribuente: indicazioni applicative dell’art. 47 bis del d. Lgs. n. 546 del 1992 alla luce del diritto Unionale.

1. Premessa: il TFUE e il divieto di aiuti di Stato in materia tributaria

Occorre ricordare che la disciplina degli aiuti di Stato di cui agli artt. 107 – 109, TFUE non è riferita specificamente alla materia tributaria, ma si applica a qualsivoglia misura a favore di imprese o produzioni, non rispettosa della libera concorrenza. Tra queste misure un ruolo importante assumono, tuttavia, le agevolazioni fiscali alle imprese nazionali (o comunque alle produzioni effettuate nel territorio nazionale), le quali sono idonee a falsare la concorrenza analogamente agli interventi di spesa, in quanto suscettibili di ridurre i costi della produzione¹.

Negli anni più recenti, peraltro, si è assistito a una sorta di metamorfosi della disciplina degli aiuti di Stato nella materia tributaria, che ha assunto la

¹ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2017 p. 252, s., il quale richiama l’orientamento della Corte di Giustizia, secondo la quale nella categoria degli aiuti di Stato rientrano non soltanto le sovvenzioni e le prestazioni a contenuto positivo, ma anche le misure pubbliche che determinano riduzioni di oneri per le imprese. Cfr. anche F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. 2, Parte Speciale, cit., p. 377, il quale osserva che possono costituire aiuti di Stato «sia le sovvenzioni fiscali (ad esempio, crediti d’imposta), sia le norme che escludono o riducono i normali oneri fiscali, o che consentono di differire il pagamento di un tributo».

funzione di strumento generale di integrazione (positiva e negativa) di valori dell'ordinamento europeo all'interno di ogni assetto territoriale (Stato o Entità territoriali minori) dotato di autonomia di governo.

2. Oggetto dell'intervento

Il mio intervento si concentra sulla *Commission notice on the enforcement of State aid rules by national courts (2021/C 305/01)* specialmente nella parte dedicata ai compiti attribuiti dal diritto dell'Unione ai giudici nazionali.

Nel 2019 la Commissione ha pubblicato uno studio sull'attuazione del divieto di aiuti di stato messo a confronto con le decisioni del giudice nazionale in 28 Stati membri, il c.d. "*enforcement Study*"², secondo il quale i 750 giudizi pronunciati potevano dividersi in due categorie:

1) casi nei quali il giudice nazionale è coinvolto nel rimuovere le conseguenze di una illegittima introduzione nell'ordinamento di un aiuto di Stato vietato (c.d. *private enforcement*)

2) casi nei quali il Giudice nazionale è coinvolto nel dare attuazione alle decisioni della Commissione che ordina allo Stato membro di procedere con il recupero dell'aiuto vietato (c.d. *public enforcement*).

La *notice* dichiara di dedicarsi principalmente al "*private enforcement*" ma dedica parte del suo contenuto anche al "*public enforcement*".

Si assiste in questo periodo a una sorta di decentralizzazione delle funzioni attribuite alla Commissione, che pur sempre ha competenza esclusiva quanto alla valutazione della compatibilità delle misure di aiuto con il mercato interno ai sensi dell'art. 107 par. 3 TFUE³ in forza del maggior ruolo attribuito proprio alle corti domestiche e alle Amministrazioni Finanziarie.

3. Scopo della *notice* in commento e individuazione dei destinatari delle indicazioni

Questa, sopra citata, è la premessa della *notice* al par. 4; al successivo par. 5 si chiarisce come in tale contesto lo scopo dell'atto in commento è: "*to provide guidance to courts and tribunals of the Member States within the meaning of Article 267 of the Treaty on the Functioning of the European Union*

² *Final Study on the enforcement of State aid rules and decisions by national courts (COMP/2018/001)*, Publications Office of the European Union, Luxemburg, 2019

³ CGUE, 29.07.2019, C-654/17, BMW, par. 79.

(TFEU) and to encourage closer cooperation between the Commission and national courts by laying down all the available tools of cooperation”.

La definizione di “national court” (giudice nazionale, contrapposto per diversità di funzione alla CGUE, giudice dell’Unione), è ben chiara nella giurisprudenza della Corte Unione che indica come tale il Giudice stabilito per legge, permanentemente, la cui giurisdizione è obbligatoria e la procedura vincolante per le parti, che applica il diritto ed è assistito da garanzie di indipendenza⁴.

Al punto 9 la *notice* riporta la fondamentale precisazione secondo la quale “*Member States are under an obligation, first, to notify the Commission of any measure intended to grant new aid or alter existing aid and, second, not to put into effect such measure until the Commission has assessed its compatibility with the internal market (‘standstill obligation’)*”⁵. *The standstill obligation stemming from Article 108(3) TFEU has direct effect*⁶: *it confers rights on individuals, which they can rely on before national courts”.*

Il contenuto concettuale fondamentale dell’art. 108 TFUE è quindi diretto agli Stati, che devono notificare le misure costituenti aiuti di Stato alla Commissione e non introdurli nel proprio ordinamento sino a che la Commissione non li abbia riconosciuti compatibili con il diritto dell’Unione (c.d. *standstill clause*); si tratta di una previsione avente efficacia diretta, della quale in modi e con funzioni differenti si servono per vero sia l’Amministrazione pubblica sia i giudici degli stati membri.

Quanto al potere dell’Amministrazione, che non è oggetto espresso della *notice* in commento, il disposto dell’art. 108 c. 3 TFUE le consente di disapplicare la disciplina di diritto interno che violi il divieto di aiuti di Stato, procedendo al recupero dell’agevolazione o esenzione tributaria da essa prevista con gli ordinari strumenti di accertamento dei tributi.

In forza di pronunce ancora recenti della Corte dell’Unione⁷, qualsiasi disposizione del diritto dell’Unione che soddisfi i requisiti necessari per produrre un effetto diretto vincola tutte le autorità degli Stati membri, vale a dire non soltanto i giudici nazionali, ma anche tutti gli organi ammini-

⁴ CGUE, 21.01. 2020, Banco de Santander, C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17, par. 51.

⁵ CGUE, 14.11. 2019, Dilly’s Wellnesshotel, C-585/17, ECLI:EU:C:2019:969, par. 54.

⁶ CGUE, 5.03.2019, Eesti Pagar, C-349/17, ECLI:EU:C:2019:172, par. 88; CGUE, 3.03.2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139, par. 22; CGUE, 21.11. 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755, par. 29.

⁷ CGUE, 5.03.2019, Eesti Pagar AS contro Ettevõtlike Arendamise Sihtasutus, Majandus – ja Kommunikatsiooniministeerium, C349/17, par. 90 e seguenti.

strativi, comprese le autorità decentrate, e tali autorità sono tenute a darvi applicazione. Infatti, sia le autorità amministrative, sia i giudici nazionali incaricati di applicare, nell'ambito delle loro rispettive competenze, le norme del diritto dell'Unione, hanno l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme.

Ne consegue che un'autorità nazionale, ove constati che un aiuto da essa concesso – nel caso in questione in applicazione del regolamento n. 800/2008 – non soddisfa le condizioni stabilite per beneficiare dell'esenzione prevista da tale regolamento, è tenuta, *mutatis mutandis*, a rispettare gli stessi obblighi che vengono richiamati al par. 89 della presente sentenza, tra cui quello di recuperare di propria iniziativa l'aiuto illegittimamente concesso.

L'introduzione della L. n. 234 del 2012 che istituisce il registro degli aiuti di Stato si pone come uno strumento efficace di informazione per l'Amministrazione che intenda procedere in tale senso⁸.

⁸ L'art. 52 della L. n. 234 del 2012, integralmente sostituito dalla L. n. 115 del 2015, ha apportato sostanziali modifiche in materia di monitoraggio e controllo degli aiuti di Stato, istituendo presso il Ministero dello sviluppo economico il «Registro nazionale degli aiuti di Stato» (RNA) e stabilendo che esso venga utilizzato per effettuare le verifiche necessarie al rispetto dei divieti di cumulo e di altre condizioni previste dalla normativa europea per la concessione degli aiuti di Stato e degli aiuti «de minimis». L'art. 52 prevede che l'adempimento degli obblighi di utilizzazione del Registro costituisce condizione legale di efficacia dei provvedimenti di concessione ed erogazione degli aiuti. Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con i Ministri dell'economia e delle finanze e delle politiche agricole alimentari e forestali, 31 maggio 2017, n. 115, è stato adottato il Regolamento recante la disciplina per il funzionamento del Registro nazionale degli aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 52, comma 6, della L. n. 234 del 2012. Il Registro nazionale degli aiuti di Stato è operativo dalla data di entrata in vigore del Regolamento, ossia dal 12 agosto 2017. Il predetto Regolamento distingue gli aiuti soggetti ad un procedimento di concessione, disciplinati dagli articoli 8 e 9, dagli aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione la cui disciplina è contenuta nell'art. 10. A tale distinzione corrispondono differenti modalità di registrazione dell'aiuto. In caso di aiuti subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione, è prevista un'attività preventiva sia da parte dell'Autorità responsabile, che è tenuta ad iscrivere la misura agevolativa nel Registro nazionale degli aiuti di Stato, sia da parte del Soggetto concedente, il quale, prima del rilascio del provvedimento di concessione o di autorizzazione alla fruizione dell'aiuto, è tenuto alla consultazione del Registro e alla indicazione nel provvedimento di concessione o di autorizzazione del codice identificativo rilasciato dal Registro. Per gli aiuti di cui all'art. 10 del Regolamento, gli obblighi di consultazione del Registro e di registrazione dell'aiuto individuale sono assolti dall'Amministrazione competente preposta alla fase di fruizione in un momento successivo alla fruizione. A norma dell'art. 10, comma 1, del Regolamento, gli aiuti fiscali automatici si intendono concessi e sono registrati nel Re-

Quanto alla definizione, di recente la CGUE ha chiarito come⁹ “a tale riguardo occorre rammentare che, affinché un tributo possa ritenersi parte integrante di una misura di aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra il tributo e l’aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, nel senso che il gettito del tributo viene necessariamente destinato al finanziamento dell’aiuto e incide direttamente sulla sua entità¹⁰

Peraltro, i casi di recupero con disapplicazione dell’agevolazione son stati sin qui rari: si ricordi la L. n. 549 del 1995, c.d. “Tremonti bis”, fondato sulle indicazioni interpretative della Ris. Min. 15 settembre 1998, n. 218E.

Certo il quadro di riferimento Unionale non costituisce uno strumento dirimente: la CGUE costantemente ricorda che gli Stati Membri sono autonomi nel disciplinare le procedure riguardanti il recupero degli aiuti illegittimi¹¹; la necessità di integrare le indicazioni sistematiche del diritto

gistro nazionale dall’Agenzia delle entrate nell’esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dal beneficiario. La modalità di registrazione degli aiuti fiscali prevista dal comma 1 dell’articolo 10 del Regolamento si applica, ai sensi del comma 7 del medesimo articolo anche agli aiuti di Stato e agli aiuti «de minimis» subordinati all’emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati (c.d. semi-automatici). Le informazioni contenute nel prospetto RS della dichiarazione dei redditi sono utilizzate dall’Agenzia delle entrate per la registrazione dell’aiuto individuale nel Registro Nazionale degli Aiuti. Pertanto, come illustrato nelle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione dei redditi, il prospetto RS – Aiuti di Stato «deve essere compilato dai soggetti che nel periodo d’imposta cui si riferisce la presente dichiarazione hanno beneficiato di aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti “de minimis”) nonché di quelli subordinati all’emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione, comunque denominati, il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati.

⁹ CGUE, 3.03.20, C75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. Contro Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, par. 27.

¹⁰ CGUE, 15.06. 2006, Air Liquide Industries Belgium, C393/04 e C41/05, EU:C:2006:403, par. 46, e CGUE, 7.09. 2006, Laboratoires Boiron, C526/04, EU:C:2006:528, par. 44.

¹¹ CGUE, 21.09.1983, Deutsche Milchkontor GmbH, C-205/82, ECLI:EU:C:1983:233, par. 22 – 23; CGUE, 13.06. 2002, Netherlands v Commission, C-382/99, ECLI:EU:C:2002:363, par. 90; CGUE, 11.09.2014, Commission v Germany, C-527/12, ECLI:EU:C:2014:2193, par. 39 – 42; CGUE, 23.01. 2019, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, ECLI:EU:C:2019:51, par. 72; CGUE, 11.11.2015, Klausner Holz Niedersachsen, C-505/14, ECLI:EU:C:2015:742, par. 40-41; CGUE; 5.03.2019, Eesti Pagar, C-349/17, ECLI:EU:C:2019:172, par. 135.

sovraordinato con la disciplina procedimentale e processale interna ha prodotto la L. n. 234 del 2012 e successivamente la L. n. 122 del 2016.

4. Le procedure per il recupero degli aiuti di Stato tributari secondo il diritto interno

La procedura unitaria individua in Agenzia Entrate riscossione (testualmente Equitalia S.p.A., suo antecedente e dante causa) il soggetto agente, ex art. 48 della L. n. 234 del 2012, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che lo ha concesso¹². L'art. 48 in parola affronta anche la pro-

¹² Nel testo in vigore dal 23/07/2016, come modificato dalla L. del 07/07/2016 n. 122, all' art. 35 prevede "La società Equitalia Spa effettua la riscossione degli importi dovuti per effetto delle decisioni di recupero di cui all'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'ha concesso.

2. A seguito della notifica di una decisione di recupero di cui al comma 1, entro quarantacinque giorni dalla data di notifica, il Ministro competente per materia, con proprio decreto, individua, ove necessario, i soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, accerta gli importi dovuti e determina le modalità e i termini del pagamento. Nel caso di più amministrazioni competenti, il Presidente del Consiglio dei ministri nomina, con proprio decreto, entro quindici giorni dalla data di notifica della decisione di recupero, un commissario straordinario, da individuare all'interno delle amministrazioni che hanno concesso gli aiuti oggetto della decisione di recupero o di quelle territorialmente interessate dalle misure di aiuto, e definisce le modalità di attuazione della decisione di recupero di cui al comma 1. Il commissario straordinario, con proprio provvedimento, individua, entro quarantacinque giorni dal decreto di nomina, i soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, accerta gli importi dovuti e determina le modalità e i termini del pagamento. Le amministrazioni che hanno concesso l'aiuto oggetto della procedura di recupero forniscono tempestivamente al commissario straordinario, su sua richiesta, i dati e ogni altro elemento necessario alla corretta esecuzione della decisione di recupero di cui al comma 1. Al commissario straordinario non spetta alcun compenso. Il commissario straordinario svolge le attività connesse all'incarico conferito con le risorse umane, finanziarie e strumentali delle amministrazioni competenti, previste a legislazione vigente. Il decreto del Ministro competente, il provvedimento del commissario straordinario e il provvedimento di cui al comma 3 costituiscono titoli esecutivi nei confronti degli obbligati.

3. Nei casi in cui l'ente competente è diverso dallo Stato, il provvedimento per l'individuazione dei soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, l'accertamento degli importi dovuti e la determinazione delle modalità e dei termini del pagamento è adottato dalla regione, dalla provincia autonoma o dall'ente territoriale competente. Le attività di cui al comma 1 sono effettuate dal concessionario per la riscossione delle entrate dell'ente territoriale interessato.

4. Le informazioni richieste dalla Commissione europea sull'esecuzione delle decisioni di cui al comma 1 sono fornite dalle amministrazioni di cui ai commi 2 e 3, d'intesa con

blematica del recupero, presso i beneficiari, degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili per effetto di decisioni in tal senso, emesse dalla Commissione ai sensi dell'art. 14 del regolamento (Ce) n. 659/1999 del Consiglio.

La norma, in particolare, con riferimento alle decisioni di recupero adottate successivamente all'entrata in vigore della legge in esame, distingue due diversi soggetti competenti al recupero degli aiuti incompatibili, a seconda che il concedente sia un'amministrazione statale o un ente territoriale.

Nel caso in cui il soggetto che ha erogato l'aiuto sia lo Stato o comunque un'amministrazione centrale, l'incarico di procedere all'espletamento di tutte le procedure di riscossione degli importi da restituire per effetto di decisioni di recupero è affidato a Equitalia Spa, ora Agenzia Entrate riscossione, a prescindere dalla forma dell'aiuto (comma 1). Entro due mesi dalla data di notifica della decisione, precisa il comma 2, il ministro competente per materia, con proprio decreto, individua i soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, accerta gli importi dovuti e determina le modalità e i termini del pagamento. Il decreto costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati.

Nel caso in cui, invece, l'ente competente sia diverso dallo Stato, le attività di riscossione sono effettuate dal concessionario per la riscossione delle entrate dell'ente territoriale interessato (comma 3) e il provvedimento che costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati è adottato dalla regione, dalla provincia autonoma o dall'ente territoriale competente.

La legge sopra citata interviene poi sulla rilevanza, ai fini del recupero, del decorso del tempo, stabilendo all'art. 51 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 (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015).

Il richiamo al Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'art. 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea fa venire in rilievo la disposizione dell'art. 17 del reg.to in parola rubricato "Prescrizione per il recupero degli aiuti". Esso prevede che: "i poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti sono soggetti ad un termine di prescrizione di dieci anni. Il termine di prescrizione inizia a decorrere il giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario come aiuto individuale o come aiuto rientrante in un regime di aiuti. Qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione o da uno

la Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per le politiche europee e per il suo tramite.

Stato membro, che agisca su richiesta della Commissione, nei confronti dell'aiuto illegale interrompe il termine di prescrizione. Ogni interruzione fa decorrere nuovamente il termine da principio. Il termine di prescrizione viene sospeso per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione”.

In questo, la disposizione è coerente con la giurisprudenza di Legittimità secondo la quale¹³ in tema di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla Commissione U.E., l'azione di ripetizione è soggetta al termine di prescrizione decennale, non trovando applicazione la decadenza, di cui all'art. 25, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 602 del 1973 – nonostante il rinvio dell'art. 24, comma 4, della L. n. 29 del 2006, anche alle norme in materia di riscossione – senza che tale disapplicazione si ponga in contrasto con il principio del legittimo affidamento del contribuente illegittimamente beneficiato, il quale, in mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, cessa di trovarsi in una situazione di incertezza non appena la Commissione dichiara l'incompatibilità dell'aiuto, ordinandone il recupero.

L'art. 13 del ridetto regolamento prevede poi la possibilità per la Commissione di emettere una ingiunzione di sospendere o di recuperare a titolo provvisorio gli aiuti: “dopo aver dato allo Stato membro interessato l'opportunità di presentare le proprie osservazioni, la Commissione può adottare una decisione, con la quale ordina a detto Stato membro di sospendere l'erogazione di ogni aiuto concesso illegalmente, fino a che non abbia deciso in merito alla compatibilità dell'aiuto con il mercato interno («ingiunzione di sospensione»). Dopo aver dato allo Stato membro interessato l'opportunità di presentare le proprie osservazioni, la Commissione può adottare una decisione, con la quale ordina a detto Stato membro di recuperare a titolo provvisorio ogni aiuto concesso illegalmente, fino a che non abbia deciso in merito alla compatibilità dell'aiuto con il mercato interno («ingiunzione di recupero»), se vengono rispettati i seguenti criteri:

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

¹³ Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 20173 del 22/06/2022; in precedenza Cass. n. 15972 del 2020.

Divieto di aiuti di Stato in materia tributaria

Se lo Stato membro non adempie alla *suspension or a recovery injunction*, la Commissione può adire la CGUE denunciando una violazione dei trattati in forza dell'art. 14 del regolamento di procedura.

Si pone, con riferimento a tali disposizioni, un problema di mancato richiamo del diritto processuale interno: l'art. 47 bis del d. Lgs. n. 546 del 1992 fa riferimento solo alla decisione di recupero e non alle *suspension or recovery injunctions* che a una lettura formale e rigorosa della disposizione processuali non risulterebbero impugnabili di fronte alle CTP in quella sede cautelare.

5. La funzione del Giudice tributario e dell'Amministrazione Finanziaria nel contesto generale e secondo le indicazioni della *notice in comment*

Il Punto 2.2.2. della *notice* è dedicato alla giurisdizione.

In forza del principio di autonomia procedurale, ogni Stato Membro designa il giudice avente giurisdizione nei procedimenti in materia di aiuti di Stato illegittimi, e detta le regole processuali applicabili in modo che sia garantito il principio di equivalenza e di effettività¹⁴.

L'art. 133, comma 1-sexies del Codice del processo amministrativo oggi riconduce espressamente alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo le controversie relative agli atti ed ai provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'art. 108, § 3, TFUE e le controversie aventi ad oggetto gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'art. 16 del regolamento (UE) n. 2015/1589.

Resta la giurisdizione del giudice tributario per i casi in cui l'AF disapplica agevolazioni o esenzioni che ritiene contrastanti con il divieto di aiuti di stato (in questi casi non siamo in presenza di atti o provvedimenti amministrativi che li concedono, ma di atti o provvedimenti legislativi). Lo conferma la Cassazione in sede di riparto di giurisdizione¹⁵, stabilendo che “[...] in tema di finanziamenti pubblici: a) le relative controversie sono devolute alla cognizione del giudice amministrativo, laddove esse riguardano l'annullamento del provvedimento di attribuzione del beneficio per vizi di legittimità o la revoca dello stesso per contrasto con l'interesse pubblico [...]”.

¹⁴ CGUE, 23.01.2019, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, ECLI:EU:C:2019:51, par. 72.

¹⁵ Cass. civ., Sez. Unite, ordinanza 10 novembre 2020, n. 25213.

Gli artt. 49 e 50 della L. n. 234 del 2012 assegnano alla competenza esclusiva del giudice amministrativo le controversie concernenti la materia degli aiuti di Stato, mediante modifiche al Codice del processo amministrativo, di cui all'allegato 1 del decreto legislativo 104/2010. Il comma 2 dell'art. 49, in particolare, attribuisce alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'ha concesso, tutte le controversie riguardanti:

- gli atti e i provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea
- gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'art. 14 del regolamento (Ce) n. 659/1999 del Consiglio.

In proposito, si ricorda che rientrano tra gli atti e i provvedimenti del primo gruppo quelli emessi in violazione sia dell'obbligo di notifica alla Commissione europea dei progetti diretti a istituire o modificare aiuti di Stato, sia del divieto di dare esecuzione alle misure concepite prima che la procedura di esame da parte dell'esecutivo comunitario abbia condotto a una decisione finale (cosiddetto obbligo di *standstill*).

Viceversa, l'art. 47-bis d. Lgs. n. 546 del 1992 rubricato "sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie" prevede che "qualora sia chiesta in via cautelare la sospensione dell'esecuzione di un atto volto al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, di seguito denominata: "decisione di recupero", la corte di giustizia tributaria di primo grado 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 irreparabile¹⁶.

¹⁶ Il comma 2 prevede che "qualora la sospensione si fondi su motivi attinenti alla illegittimità della decisione di recupero la corte di giustizia tributaria di primo grado provvede con separata ordinanza alla sospensione del giudizio e all'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia delle Comunità europee, con richiesta di trattazione d'urgenza ai sensi dell'articolo 104-ter del regolamento di procedura della

Divieto di aiuti di Stato in materia tributaria

Al par. 42 la *notice* sottolinea con nitore come i giudici nazionali abbiano la responsabilità di dare effettiva tutela ai terzi.

Il loro contributo, secondo la Commissione, è specialmente necessario quanto l'aiuto è vigente, in assenza di una decisione finale della Commissione, o quanto esso è stato introdotto in violazione della c.d. *standstill clause*. Il giudice nazionale, infatti, ha il duplice compito di attuare le decisioni della commissione; in attesa delle stesse attua il diritto dell'Unione quanto agli aiuti di Stato introdotti in violazione della clausola di *standstill*; in tale ultimo caso può diventare direttamente soggetto di attuazione di tali previsioni Unionali.

Il par. 4.1 rubricato "*delimitation of the competences of national courts in the application of State aid rules*" non ha quale corrispondente una parte dedicata alle competenze delle Amministrazioni nazionali.

Non sono qui presenti indicazioni in ordine alle competenze delle Autorità amministrative (finanziarie) degli Stati Membri alle quali compete il recupero nel caso di aiuti di Stato tributari, c.d. "*tax measures*": interviene sul punto la *Commission Notice on the recovery of unlawful and incompatible State aid (2019/C 247/01)*. Essa al punto 109 fa riferimento espresso proprio alle "*Tax authorities*".

Nel par. 4.4.1. rubricato appunto "*tax measures*" si prevede che "*in the context of a State aid granted through tax relief, 're-establishing the status quo ante means returning, as far as possible, to the situation which would have prevailed if the operations at issue had been carried out without the tax reduction'*"¹⁷.

Pertanto, lo Stato Membro deve calcolare il corretto ammontare dei tributi che sarebbero stati dovuti senza l'applicazione dell'aiuto di Stato illegittimo. Questa quantificazione va operata solo in forza delle scelte fatte nel passato, senza prendere in considerazione alternative ipotetiche che sareb-

Corte di giustizia del 19 giugno 1991, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. L. 176 del 4 luglio 1991, e successive modificazioni, se ad essa non sia stata già deferita la questione di validità dell'atto comunitario contestato. Non può, in ogni caso, essere accolta l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero quando la parte istante, pur avendone facoltà perché individuata o chiaramente individuabile, non abbia proposto impugnazione avverso la decisione di recupero ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo della Comunità europea, e successive modificazioni, ovvero quando, avendo proposto l'impugnazione, non abbia richiesto la sospensione della decisione di recupero ai sensi dell'articolo 242 del Trattato medesimo ovvero l'abbia richiesta e la sospensione non sia stata concessa".

¹⁷ CGUE, 15.12.2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, par.117.

bero pure state astrattamente disponibili¹⁸. Restano applicabili deduzioni previste dalla normativa interna e internazionale, delle quali la decisione di recupero deve tener conto. Si propone l'esempio di un caso in cui l'Amministrazione Finanziaria debba aumentare la base imponibile, disconoscendo una detrazione prevista da un aiuto di Stato illegittimo: dovrà non dimeno riconoscere le altre detrazioni previste *ex lege*, a condizione che non siano previste per tutti i contribuenti, previste vigenti *ratione temporis*, senza la necessità di atti volontari, quali la scelta di un regime opzionale, da parte del contribuente.

Il Par. 109, poi, prevede espressamente che “pursuant to national law, to collect tax amounts (including State aid granted in the form of tax reliefs), the tax authorities of the Member State concerned might have to carry out internal tax audits prior to the actual recovery. Such tax audits are acceptable provided that (i) they lead to recovery within the recovery deadline; and (ii) the methodology set out in the decision for quantifying the aid to be recovered is followed”.

È quindi espressamente prevista anche l'attività di accesso, ispezione e verifica, sia pure alle condizioni ivi previste, come funzionale all'emissione dell'avviso di accertamento che recupera gli aiuti di Stato tributari.

6. Le relazioni tra la decisione della Commissione e il potere giudiziario dello Stato Membro

Secondo l'art. 288 TFEU, le decisioni sono vincolanti nei confronti di coloro i quali si rivolgono. Nel caso di aiuti di Stato, la Commissione rivolge le sue decisioni allo Stato membro che è tenuto a eseguirle ex art. 31 c. 2 reg. to di procedura anche utilizzando misure cautelari (c.d. *interim measures*)¹⁹.

Le decisioni della Commissione si presumono legittime e sono efficaci anche in corso del giudizio di impugnazione di fronte alla CGUE²⁰.

Sul punto il già citato art. 47 bis d. Lgs. n. 546 del 1992 presuppone in sostanza una valutazione unicamente in via incidentale – e in fase cautelare – della legittimità della decisione attuata, funzionale alla sua eventuale sottoposizione a giudizio della Corte Unionale.

¹⁸ CGUE, 15.12. 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, par. 118-119.

¹⁹ CGUE, 14.11. 2018, *Commission v Greece* (‘Hellenic Shipyards II’), C-93/17, par. 69.

²⁰ CGUE, 9.07. 2015, *Commission v France* (‘Lignes maritimes Marseille-Corsè’), C-63/14.

Coerentemente, il par. 45 della *notice* in commento sottolinea come “*national courts must refrain from taking decisions which conflict with a decision of the Commission and must therefore abide by the Commission’s assessment on the existence of State aid. National courts also have no jurisdiction to declare Commission decisions invalid. The Union Courts alone have that jurisdiction pursuant to Article 263 TFEU*”.

L’indicazione precettiva appare chiara, stabilendo un vero e proprio obbligo in capo ai giudici nazionali di astensione da decisioni in conflitto con atti della Commissione, perché giudice di quegli atti è unicamente la CGUE.

Ancora, si precisa come “*if a national court has doubts about the interpretation or the validity of a Commission decision, that court may seek clarification from the Commission (see Section 5.1) or, depending on the circumstances, may or must refer a question to the Court of Justice for a preliminary ruling, in accordance with Article 267 TFEU*”.

Puntualmente, poi, nel par. 56 si ricorda che “*national courts must establish whether State aid has been granted in accordance with Article 108(3) TFEU within the limits set by the Commission’s exclusive competence to assess the aid’s compatibility and any pre-existing Commission decision on the same measure*”.

Per fare ciò il Giudice nazionale opera i seguenti passaggi logici:

-verifica la natura della misura per stabilire se essa costituisce aiuto di Stato illegittimo art. 107 c. 1 TFUE;

-secondariamente, se il Giudice nazionale lo ritiene tale, verifica se era soggetto o meno alla *standstill clause*;

-se la risposta è positiva, adotta i rimedi appropriate di diritto interno per tutelare i diritti dei terzi pregiudicati dall’aiuto illegittimo.

Conseguentemente, il potere del giudice in questa fase consta nella possibilità di disapplicare la disposizione interna contrastante con la disposizione di diritto unionale, avente efficacia diretta. Analoghe indicazioni provengono anche dalla *Commission Notice on the recovery of unlawful and incompatible State aid* (2019/C 247/01), il cui par. 11 ricorda come secondo l’art. 108 c.2 TFEU la Commissione ha competenza esclusiva a valutare la compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato dell’Unione²¹. La decisione della Commissione è soggetta al sindacato della CGUE²².

²¹ CGUE, 21.11.1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires and Others v France* (“*Saumon*”), C-354/90, ECLI:EU:C:1991:440, par. 14; CGUE, 15.11.2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, par. 42.

²² CGUE, 8.12.2011, *Residex Capital IV*, C-275/10, ECLI:EU:C:2011:814, par. 27.)

Successivamente, il par. 13 sottolinea come “l’art. 108 c. 3 TFEU prevede che ogni Stato Membro deve notificare anticipatamente alla Commissione ogni piano che istituisca o modifichi un aiuto di Stato. Esso proibisce agli Stati Membri di rendere efficaci le misure che costituiscono aiuti di Stato prima che la Commissione abbia adottato una decisione finale riguardo la loro compatibilità con il mercato interno (in applicazione della clausola di *standstill*). Un nuovo aiuto istituito senza notificazione alla Commissione o prima della sua approvazione è illegittimo”.

Dal momento che la clausola di *standstill* ha efficacia diretta²³, come detto, il giudice nazionale deve rimuovere tutte le conseguenze derivanti dalla illegittimità degli aiuti.

In particolare, lo Stato Membro deve cessarne l’istituzione e, quanto è già stato istituito, deve ordinarne il recupero in assenza di circostanze eccezionali.

La Commissione, da parte sua, ha anche il potere di stabilire la incompatibilità dell’aiuto illegittimo rispetto al mercato interno prima di ordinarne il recupero.

Alla luce di quanto sopra, è evidente che il giudice nazionale è depositario della giurisdizione che include il potere di interpretare e applicare la nozione di aiuto di Stato²⁴; nel compiere tale operazione interpretativa questi potrà richiedere informazioni alla Commissione e se ritenutolo rimettere la questione alla CGUE ex art. 267 TFUE.

7. Le misure cautelari a favore del contribuente: indicazioni applicative dell’art. 47 bis del d. Lgs. n. 546 del 1992 alla luce del diritto Unionale

In forza della *Commission Notice on the recovery of unlawful and incompatible. State aid (2019/C 247/01)*, par. 144, se il beneficiario dell’aiuto richiede una sospensione cautelare contro il provvedimento nazionale adottato per attuare la decisione di recupero perchè ritiene illegittima detta

²³ CGUE, 21.11. 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires and Others v France (‘Saumon’)*, C-354/90, ECLI:EU:C:1991:440, par. 11; CGUE, 21.11. 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755, par. 29)

²⁴ CGUE, 5.10.2006, C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH, Plannai-Hochwurzen-Bahnen GmbH, Gerlitzten-Kanzelbahn-Touristik GmbH & Co. KG.*

decisione, il Giudice nazionale deve verificare se la controversia in esame rispetta i criteri previsti dalla CGUE nei casi *Zuckerfabrik*²⁵ e *Atlanta*²⁶.

Secondo questa giurisprudenza, la sospensione cautelare della decisione va concessa dal Giudice nazionale solo se le seguenti condizioni sussistono cumulativamente²⁷:

- il giudice nazionale ha seri dubbi riguardo alla validità della decisione di recupero e, se la legittimità di tale decisione non è stata ancora sottoposta alla CGUE, il giudice nazionale deve sottoporla ex art. 267 TFUE²⁸ (*fumus boni iuris*);
- sussistono ragioni di urgenza, perché la sospensione cautelare è necessaria per evitare un danno grave e irreparabile (*serious and irreparable damage*) in capo al contribuente (*periculum in mora*);

Il giudice nazionale deve anche valutare l'interesse dell'Unione alla esecuzione della decisione di recupero; nel valutare tutte tali condizioni, deve rispettare ogni decisione della CGUE e del diritto dell'Unione riguardanti la legittimità degli atti degli organi dell'Unione. Il successivo par. 145 della citata *notice* ricorda che quando non sono rispettate le condizioni di cui al par. 144 lo Stato Membro non può valersi della pronuncia del giudice nazionale per giustificare il suo inadempimento all'obbligo di attuare la decisione²⁹.

In questi casi, è onere dello Stato dare prova che tutte le condizioni sono state rispettate³⁰.

È evidente la particolare delicatezza che rivestono queste valutazioni; il giudice della cautela dovrà essere assai attento sia nell'applicazione della giurisprudenza della CGUE quanto alla individuazione dei requisiti che debbono sussistere per la sospensione dell'atto conseguente la decisione di recupero, sia nella redazione della motivazione ove ritenga di concedere

²⁵ CGUE, 21.02.1991, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen and Zuckerfabrik Soest v Hauptzollamt Itzehoe and Hauptzollamt Paderborn*, C-143/88 and C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65, par. 23 e nel prosieguo.

²⁶ CGUE, 9.11.1995, *Atlanta Fruchthandelsgesellschaft and Others (I) v Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft*, C-465/93, ECLI:EU:C:1995:369, par. 51.

²⁷ CGUE, 29.03.2012, *Commission v Italy* ('Hotel industry in Sardinia'), C-243/10, ECLI:EU:C:2012:182, par. 48.

²⁸ CGUE, 14.07.2011, *Commission v Italy* ('Tremonti bis'), C-303/09, ECLI:EU:C:2011:483, par. 46.

²⁹ CGUE, 6.10.2011, *Commission v Italy* ('Venice and Chioggia I'), C-302/09, ECLI:EU:C:2011:634, par. 50.

³⁰ CGUE, 17.09.2015, *Commission v Italy* ('Venice and Chioggia II'), C-367/14, ECLI:EU:C:2015:611, par. 50.

detta sospensiva, in quanto il rinvio ex art. 267 TFUE potrebbe risultare conseguentemente del tutto necessario.

Va in ultimo ricordato che il nuovo art. 2, comma 3, L. n. 117 del 1988 (così come modificato dall'art. 2, L. n. 18 del 2015), individua come fatto costituente colpa grave del magistrato la violazione manifesta della legge nonché del diritto dell'Unione europea.

Per determinare i casi in cui ricorre tale violazione si deve tener conto, in particolare, del grado di chiarezza e precisione delle norme violate nonché dell'inescusabilità e della gravità dell'inosservanza. Nell'ipotesi di violazione manifesta del diritto dell'Unione europea, si deve tener conto anche della mancata osservanza dell'obbligo di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE nonché del contrasto dell'atto o del provvedimento con l'interpretazione espressa dalla CGUE (art. 2, comma 3-*bis*, L. n. 117 del 1988, introdotto dall'art. 2, L. n. 18 del 2015).

La rilevanza anche ordinamentale del tema degli aiuti di Stato in materia tributaria, se fosse mai necessario, non farebbe che confermare l'attenzione che lo stesso merita e meriterà in futuro anche alla luce della transizione ecologica, sospinta sia dagli indiscutibili mutamenti ambientali antropologicamente indotti, sia dalla pandemia da COVID 19, sia in ultimo dalla guerra di aggressione russa all' Ucraina³¹.

³¹ In argomento, si veda il recente *Amendment to the Temporary Crisis Framework for State Aid measures to support the economy following the aggression against Ukraine by Russia*, pubblicato nella G.U dell'Unione europea il 21 luglio 2022.