

## 9. IL DIVIETO DI AIUTI DI STATO

di ROBERTO SUCCIO \*

SOMMARIO: 1. Premesse e determinazione del tema. – 2. Elementi essenziali degli aiuti in parola. – 3. Le indicazioni della Corte di giustizia e la fiscalità di vantaggio degli enti substatuali. – 4. Il concetto di selettività. – 5. Una tipologia: il regime di esonero delle società ex municipalizzate e gli atti di recupero da esperirsi. – 6. Il c.d. caso Sardegna: un severo «warning» della Corte costituzionale nel divenendo cammino del federalismo fiscale. – 7. La speciale tutela cautelare come tutela di mera eventualità per il contribuente. il delicato equilibrio tra primato del diritto comunitario e diritti costituzionali fondamentali.

### 1. *Premesse e determinazione del tema*

L'instaurazione di un mercato comune presuppone la costruzione ed il funzionamento di uno spazio economico unificato, in cui gli scambi di prodotti e servizi, oltre che le transazioni commerciali, possano avvenire alle medesime condizioni vigenti nel mercato nazionale. È, pertanto, essenziale, non solo, che vengano rimosse le barriere e gli ostacoli alla libera circolazione, ma, soprattutto, che la concorrenza tra imprese residenti nel territorio comunitario non sia falsata da misure finanziarie, assunte dal singolo Stato membro, che si risolvano in un beneficio economico limitato ad una ristretta compagine di soggetti nazionali<sup>1</sup>. Si pongono, in tal modo, in luce le due esigenze contrastanti che attengono, da un lato, alla opportunità di evitare che discipline di favore, predisposte a livello nazionale, collidano con i principi liberistici cui è ispirato il mercato comune; dall'altro, alla necessità di consentire ai singoli Stati membri il mantenimento di margini di autonomia decisionale propri, in ordine alle scelte di politica economica e tributaria interna.

Come è noto, il divieto di aiuti di Stato trova fondamento nell'art. 87, comma 1, del Trattato CE (oggi art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, nel prosieguo TFUE), in base al quale «sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o produzioni,

---

\* Professore a contratto di Diritto Tributario, Università degli studi del Piemonte Orientale – Facoltà di Giurisprudenza – sede di Alessandria.

<sup>1</sup> In proposito, *amplius*, G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2005, p. 775.

*falsino o minaccino di falsare la concorrenza».* In estrema sintesi, una misura deve possedere per esser qualificata aiuto di Stato sono i seguenti:

1. il vantaggio economico deve essere imputabile allo Stato o gravare comunque su risorse statali;
2. il vantaggio deve incidere sugli scambi tra gli Stati membri e deve migliorare la situazione del beneficiario;
3. il vantaggio deve avere l'effetto di falsare o minacciare di falsare la concorrenza<sup>2</sup>.

Dei sopraesposti criteri, generalmente ritenuti cumulativi, su cui si fonda la definizione sopra introdotta, particolare delicatezza assumono l'impiego di risorse pubbliche e la natura selettiva della misura. Essa cioè deve avvantaggiare unicamente alcuni soggetti, non la generalità dei contribuenti o di gruppi omogenei di contribuenti.

Relativamente al primo profilo è ormai condiviso che nella nozione di aiuti vietati non rientrino soltanto le prestazioni positive, quali, ad esempio, prestazioni in denaro o in natura concesse per sostenere un'impresa), ma anche tutte quelle misure c.d. «negative» che hanno la stessa natura e producono effetti sostanzialmente equivalenti. Tra queste ultime vanno annoverate le misure fiscali che attribuiscono un vantaggio indiretto alle imprese beneficiarie, riducendo il carico fiscale che altrimenti graverebbe su di loro. In tal caso, pur non realizzandosi un trasferimento in senso proprio di risorse statali, i beneficiari vengono comunque a trovarsi in una situazione più favorevole rispetto agli altri contribuenti che sono viceversa sottoposti a quel prelievo e, quindi, anche una misura del genere può costituire un aiuto di Stato vietato.

Del tutto irrilevante è tecnica normativa impiegata dal legislatore, non essendovi specifiche limitazioni di forma per l'erogazione della risorsa vietata.

Attesa la varietà e l'ampiezza delle «forme», è utile rimarcare l'attenzione sulla circostanza distintiva di tipo funzionale che fa leva sull'equivalenza degli effetti vietati, così come ricavabili dalla norma del TFUE, che devono caratterizzare la misura sottrattiva rendendola assimilabile ad una diretta erogazione di risorse statali. A titolo esemplificativo, possono assumere rilievo quali aiuti vietati sia misure sottrattive che incidono sul presupposto, sulla base imponibile, sull'aliquota, sia differimenti o rinegoziazioni del debito fiscale.

Il vantaggio economico può parimenti fondarsi sulla circostanza che una normativa fiscale delinea in maniera «asimmetrica» il proprio ambito di applicazione, cosicché solo alcune imprese vengono da essa considerate soggetti passivi. In tal senso l'aiuto in questione conferma la sua illegittimità in quanto «selettivo».

---

<sup>2</sup> Si legga sul tema in generale: F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, Atti del Convegno di Studi «Aiuti di Stato nel Diritto Comunitario e misure fiscali», in *Rass. trib.*, n. 6-bis, 2003, p. 2271; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, Atti del Convegno di Studi «L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione», in *Rass. trib.*, n. 1-bis, 2003, p. 330; L. SALVINI, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

## 2. Elementi essenziali degli aiuti in parola

Dalla sistemazione del trattato appare di immediata comprensione la *ratio* ispiratrice del legislatore comunitario che, al fine di assicurare un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno (cfr. art. 3 TCE, lett. g) e un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza (cfr. art. 4 TCE) ha formulato una disciplina volta a tutelare il libero gioco delle forze del mercato dagli interventi lesivi e distorsivi realizzati tanto dalle imprese e quanto dagli Stati.

La dottrina ha mostrato grande apprezzamento per il sistema normativo, in punto principi, così come delineato dal Legislatore comunitario, ritenendo che «*has often been remarked, the system of control on State economic intervention, sketched in the EC Treaty, is one of the purest jewels in the European legal system crown. Although the World Trade Organization ("WTO") rules on subsidies are more detailed and seemingly more comprehensive, the European regulatory framework has certainly proven to be more effective and significant*<sup>3</sup>».

Il Trattato non definisce peraltro in modo più specifico cosa debba intendersi per aiuto di Stato.

La Commissione ha definito la portata della nozione di aiuto, ritenendo che la definizione del Trattato sia ampiamente applicabile ad ogni caso di «sovvenzione; garanzia di prestiti a condizioni particolarmente favorevoli; cessione di edifici e terreni a titolo gratuito o a condizioni particolarmente favorevoli; fornitura di beni o servizi a condizioni preferenziali; copertura di perdite; bonifico di interessi; esenzione da imposte e tasse; esenzione da diritti parafiscali; altra misura di effetto equivalente»<sup>4</sup>.

L'ormai consolidata prassi decisionale della Commissione, insieme agli interventi della Corte di giustizia delle Comunità europee e del tribunale di primo grado, ci permette di individuare la reale portata e significato dei requisiti la cui presenza cumulativa è sempre necessaria affinché sia configurabile un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 TFUE: la semplice mancanza di uno di questi elementi esclude che la misura agevolativa costituisca un aiuto di Stato.

Essi sono:

- a) il trasferimento di risorse statali
- b) il vantaggio economico per l'impresa beneficiaria derivante dalla misura pubblica;
- c) l'incidenza di questa sul commercio all'interno dell'Unione;
- d) la sua selettività o specificità, nel senso di favorire solo alcune imprese e non la totalità di queste<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Si veda in tema G.O.L. HERNANDEZ DE MADRID, *Regulation of Subsidies and State Aid in WTO and EC Law: Conflicts in International Trade Law* (2007).

<sup>4</sup> Si veda la risposta scritta pubblicata in *GUCE* n. C 125 del 17 agosto 1963.

<sup>5</sup> Per una precisa sintesi di questi requisiti leggasi J.W. KUIPERS, V. HERNÁNDEZ GUERRER, *Fiscal State Aid – The European Commission on a Mission*, *International Tax Journal*, July-August, 2008, p. 54. Gli Autori li enumerano come segue: «Thus, the requirements that a tax measure must meet to be considered State aid are as follows: It must confer an advantage on the recipient; It must favour certain undertakings; It must be granted through State resources; It must distort competition and affect trade between Member States».

Soffermandoci sull'esame del primo requisito, risulta utile il *modus operandi* proposto dal giudice Bo Vesterdorf<sup>6</sup>, «*a mental flow chart on this criterion should comprise four questions:*

- (1) *Where does the money come from?*
- (2) *Does the state directly or indirectly control the resources in question?*
- (3) *If yes, is the transfer of the resources imputable to the State?*
- (4) *Are there any exceptions applicable?*<sup>7</sup>».

Rappresenta quindi una misura di aiuto suscettibile di apprezzamento negativo da parte della Commissione ogni vantaggio economicamente sensibile accordato ad un'impresa attraverso un intervento che deve qualificarsi come pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato.

Ne deriva che non solo le palesi sovvenzioni rientrano nella nozione di aiuto rilevante ai fini della disciplina comunitaria, ma anche qualsiasi misura che, in qualsivoglia forma, direttamente o indirettamente produca – per intervento di un soggetto pubblico – un beneficio economico per l'impresa beneficiaria, beneficio di cui detta impresa non avrebbe goduto nel corso normale della sua attività.

La forma che può assumere l'aiuto è, pertanto, la più varia<sup>8</sup>.

Poiché l'aiuto deve essere imputabile allo Stato e deve in ogni caso comportare un trasferimento di risorse a carico del bilancio statale, è evidente che il più delle volte l'aiuto assumerà la forma, nel senso che troverà la sua fonte di produzione, della legge o dell'atto normativo secondario, ovvero del provvedimento amministrativo.

È importante ribadire che l'elaborazione completa del significato di aiuto di Stato è il frutto dell'attività ad oggi svolta nello specifico settore dalla Commissione e degli interventi sia in sede di rinvio pregiudiziale sia in via contenziosa per così dire ordinaria, della Corte di giustizia e del Tribunale di primo grado. Il giudice comunitario nel corso degli anni è venuto a realizzare quello che ormai è possibile denominare, con terminologia tipica dei sistemi di *common law*, un completo *corpus* di casi in tema di aiuti di Stato. Ogni specifico requisito della fattispecie è stato oggetto di un intervento o della Commissione o della Corte di giustizia che ne ha meglio definito la portata e l'effettiva *ratio*. Per ogni singolo elemento che individua la possibile configurabilità quale aiuto di Stato di una misura agevolativa prevista dalla normativa nazionale di uno Stato

<sup>6</sup> B. VESTERDORF, *A Further Comment on the New State Aid Concept as This Concept Continues to Be Reshaped*, in 3 *Eur. State Aid L.Q.* 393, 398 (2005). Per considerazioni recenti si legga anche L. PATERNO, *European Union State Aid and Fiscal Protectionism in the European Union from the Perspective of Competitors*, in *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, 2011, n. 6. Nel testo si dà conto delle considerazioni svolte al Convegno IFa di Roma tenutosi in data 2 settembre 2010.

<sup>7</sup> Si veda Case C-280/00, *Altmark Trans GmbH v. Nabverkehrs-gesellschaft Altmark GmbH*, [2003] E.C.R. p. I-7747.

<sup>8</sup> Ancora si vedano J.W. KUIPERS, V. HERNÁNDEZ GUERRER, *Fiscal State Aid*, cit., p. 54, i quali vanno enumerando svariati casi: «numerous and diverse tax measures have been found to give rise to an “advantage” (and therefore, potentially State aid): reductions in the tax base, tax-free reserves, depreciation facilities, derogations from generally applicable limits, transfer pricing methods, temporary or permanent exemption from taxes, tax credits and reduced tax rates».

membro vi è dunque stato un intervento chiarificatore sia della Commissione sia del giudice comunitario, attraverso gli strumenti tipici della loro azione.

### 3. *Le indicazioni della Corte di giustizia e la fiscalità di vantaggio degli enti substatuali*

Nel dibattito in argomento deve considerarsi con attenzione la recente sentenza della Corte di giustizia in materia di fiscalità territoriale agevolata nelle Azzorre<sup>9</sup>.

Il provvedimento in parola dapprima sconfessa<sup>10</sup> il consolidato orientamento teorico della c.d. selettività territoriale adottato sinora dalla Commissione europea, secondo il quale ogni misura non applicabile uniformemente su tutto il territorio nazionale sarebbe selettiva territorialmente, a prescindere dall'autonomia amministrativa-finanziaria dell'ente che la adotta<sup>11</sup>.

Tuttavia, dopo tale importante e positiva affermazione di principio la Corte svolge una serie di distinzioni e puntualizzazioni<sup>12</sup> che sarebbe opportuno tenere in debita considerazione – nella prospettiva attuale – per le conseguenze che potrebbero potenzialmente aversi sull'eventuale assetto c.d. federalistico che si sta costruendo per lo stato Italiano dopo la legge n. 42/2009 ed i successivi decreti delegati<sup>13</sup>.

In particolare, per la limitazione dei poteri degli enti sub-statali in materia di fiscalità di vantaggio, la Corte ha sempre verificato la ricorrenza di due presupposti: affinché la misura possa essere definita «aiuto» non consentito dal trattato, *in positivo* deve trattarsi di un'eccezione o deroga ad un sistema tributario generale e *in negativo* essa non deve essere giustificata dalla natura e struttura del sistema medesimo<sup>14</sup>.

La Corte distingue in modo articolato tra:

1. misure di vantaggio relative a tributi erariali, *stabilite dal governo centrale* ed applicabili solo con riferimento a determinate aree geografiche;
2. misure di vantaggio relative a tributi erariali *stabilite dalle collettività territoriali* nell'esercizio di facoltà ad esse simmetricamente attribuite;

<sup>9</sup> Così Corte UE, 6 settembre 2006, C-88/03, vedila su <http://curia.europa.eu> (consultato il 10 luglio 2011).

<sup>10</sup> *Ivi*, parr. 55-56.

<sup>11</sup> La Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, n. 384/3 dell'11 novembre 1998 (in *GUCE* del 10 dicembre 1998) aveva già sottolineato come il carattere differenziato di determinate misure non implica, peraltro, che esse debbano considerarsi necessariamente aiuti di Stato. Determinato, infatti, quale sia il sistema generale applicabile, si dovrà poi valutare se l'eccezione al sistema o le differenziazioni al suo interno siano giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, ossia se discendano direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario dello Stato membro interessato.

<sup>12</sup> *Ivi*, par. 64.

<sup>13</sup> Si leggano le articolate considerazioni di L. DEL FEDERICO, *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali fra decisioni politiche e limiti comunitari*, Quaderni dell'Università di Chieti, n. 4/2011.

<sup>14</sup> A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1217.

3. misure che stabiliscono un trattamento di favore con riguardo ad un tributo nazionale, *adottate da alcune collettività territoriali (ed applicabili unicamente alle imprese situate all'interno del territorio di loro competenza) che dispongono di una potestà preclusa alla generalità delle collettività territoriali di pari livello.*

Con riferimento alla prima ipotesi la Corte ritiene ci si trovi sempre dinanzi ad un aiuto di Stato.

Con riferimento alla seconda ipotesi (ad esempio: l'attribuzione della potestà di variazione dell'1% dell'aliquota IRAP attribuita «simmetricamente» a tutte le regioni), la Corte ritiene che in questo caso non vi sia la possibilità di individuare un livello imponibile normale di riferimento che possa fare da parametro sulla base del quale ipotizzare l'esistenza di una deroga al trattamento generale *e pertanto la misura non costituisce aiuto di Stato.*

Con riferimento alla terza ipotesi (cui sono riconducibili, probabilmente, alcune manifestazioni della potestà tributaria delle regioni a statuto speciale), la Corte di giustizia ritiene che, non essendoci la «simmetria», affinché «il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività di una misura fiscale (possa) limitarsi all'area geografica interessata dal provvedimento» debbano sussistere una serie di condizioni:

a) che sia stata adottata da un'autorità territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale;

b) che la decisione sia stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto;

c) che le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione *non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale.*

In buona sostanza quindi, non si può escludere che un'entità infra-statale sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale di uno Stato membro affinché, grazie alle misure adottate, sia la detta entità, e non il governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese. In tali circostanze, il territorio nel quale esercita la sua competenza l'entità infra-statale che ha adottato il provvedimento, e non il territorio nazionale nella sua totalità, rappresenta il contesto rilevante per accertare se un provvedimento adottato favorisca determinate imprese rispetto ad altre.

È evidente come delicate questioni riguardo le modalità di attuazione del federalismo fiscale in Italia con particolare riferimento alla autonomia impositiva delle regioni a Statuto speciale, ma non solo.

Unica soluzione pare quella di separare normativamente i tributi il cui gettito è/può essere destinato alla funzione di riequilibrio territoriale e imputabile alla solidarietà finanziaria tra regioni (per i quali nessuna potestà di variazione «speciale» potrà essere attribuita alle regioni a statuto speciale), dai veri e propri tributi «di scopo», con riferimento ai quali l'esistenza di una potestà tributaria «asimmetrica» in capo alle regioni a statuto speciale, a fronte di una maggiore autonomia nella gestione della funzione attribuita, potrebbe sfuggire alla citata definizione di selettività.

In tale ipotesi la potestà fiscale delle regioni potrebbe manifestarsi anche attraverso

istituti sottrattivi (riduzioni d'aliquota o esclusione di cespiti dalla base imponibile) senza essere, per ciò solo, inserita nell'ambito di applicazione degli aiuti di Stato: sarebbe infatti la regione a sopportare le conseguenze della scelta di riduzione del carico impositivo che sconterebbe con una minore disponibilità finanziaria da destinare allo svolgimento della funzione finanziata dal tributo di scopo.

Infatti, l'esercizio in funzione promozionale di una potestà fiscale «aggiuntiva» o «asimmetrica» delle regioni a statuto speciale – in relazione a tributi nazionali – potrebbe essere compatibile con la definizione di misura generale data dalla Corte di giustizia soltanto in quanto il legame tra gettito (derivante dal tributo nazionale su cui la regione avesse facoltà di variazione d'aliquota) e funzione amministrativa regionale (al cui svolgimento tale gettito fosse destinato) fosse reso inscindibile e non alterabile da trasferimenti dello Stato.

Sarà allora da verificare se il provvedimento sia stato adottato nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al governo centrale.

La Corte offre anche gli strumenti per la valutazione di questo ulteriore requisito, ovvero quello della «sufficiente autonomia»<sup>15</sup>, sotto una triplice caratterizzazione:

– *istituzionale*: la decisione deve essere adottata da «un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale»

– *decisionale*: la decisione deve essere stata presa «senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto»

– *finanziaria*: l'onere che l'ente subisce dall'adozione della misura non deve essere «compensato da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale».

Si comprende agevolmente la *ratio* di tale orientamento, ossia quella di evitare che la misura agevolativa venga adottata da parte dell'ente in un contesto di pressione politica da parte dell'Autorità di governo centrale. In carenza di una siffatta limitazione sarebbe, infatti agevole aggirare il divieto di aiuti di stato facendo sì che gli amministratori dell'ente sub-statale adottino il provvedimento e che il relativo onere (determinabile in un minore gettito) sia compensato da un trasferimento di risorse dal centro.

Ovviamente, l'assenza di selettività territoriale non esclude che una misura generale possa presentare profili di selettività materiale.

Qualora la configurazione della potestà tributaria delle regioni a statuto speciale non tenesse conto dei rilievi esposti, qualsiasi manifestazione della c.d. fiscalità di vantaggio dalle stesse adottata, anche se in via «generale» (rispetto al territorio della regione) sarebbe considerata selettiva e come tale obbligata al rispetto dei pesanti vincoli procedurali (obbligo di notifica, divieto di attuazione prima dell'intervenuta approvazione da parte della Commissione Europea, obbligo di recupero se attuati illegalmente) e sostanziali (limiti quantitativi, temporali, settoriali della misura) previsti in materia di aiuto di Stato, con l'effetto di un sostanziale ridimensionamento della potestà stessa.

---

<sup>15</sup> L. ANTONINI, M. BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, cit., p. 123.

La Commissione, nei suoi interventi chiarificatori, opera il più delle volte attraverso comunicazioni di discipline o *Guidelines* che rappresentano una sorta di interpretazione autentica della normativa in tema di aiuti da parte del soggetto istituzionalmente preposto alla valutazione della compatibilità di dette misure. L'intervento del giudice ha diversa e, più forte pregnanza, potendo spingere la stessa Commissione a modificare sue precedenti prese di posizione.

La giurisprudenza della Corte UE da tempo ha affrontato il problema relativo alla rilevanza ai fini di cui alla presente trattazione delle normative e degli interventi dei poteri locali, o non statuali.

Poteri la cui importanza e rilevanza si è andata recentemente accrescendo<sup>16</sup>.

Di fronte a un primo periodo, caratterizzato secondo parte della dottrina<sup>17</sup> da una vera e propria sorta di diffidenza da parte dell'ordinamento e degli organi UE rispetto ai poteri locali, la Corte è andata evolvendo il proprio pensiero, per prender atto della necessità di distinguere casi di aiuti di stato da casi in cui il potere locale esercita legittimamente la propria autonomia tributaria, garantita non di rado da norme costituzionali.

Dapprima la Corte<sup>18</sup> ha precisato che l'art. 92, n. 1, del trattato riguarda tutti gli aiuti finanziati col pubblico denaro, e ne consegue che gli aiuti attribuiti da enti regionali o locali degli stati membri, indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione, ricadono sotto detta disposizione.

Pertanto in via di principio la mera caratterizzazione consistente nell'esser previsti e finanziati da enti diversi dallo Stato centrale non sottrae queste misure alla normativa in esame.

La Commissione ha ritenuto ancora di recente che «regional aid aimed at reducing an undertaking's current expenses, namely operating aid, is prohibited»<sup>19</sup>.

A fianco quindi della indubbia autonomia finanziaria e tributaria delle comunità locali, quale limite all'esercizio delle medesime, si colloca il rispetto della normativa comunitaria, comunque in via generale sovraordinata.

<sup>16</sup> Si leggano sul tema G. TORTORELLI, *Governo dell'economia e poteri delle Regioni*, Padova, 1988; A. LA PERGOLA, *L'autonomia delle Regioni*, in *Dir. economico*, 1989, p. 261 ss.; A. QUADRO CURZIO, *Il federalismo italiano in una prospettiva dell'Unione europea*, in L. PAGANETTO, G. TRIA (a cura di), *Istituzioni e governo dell'economia*, Bologna, 1999, p. 43 ss.; C. PINELLI, *The Italian Regions in the Perspective of European Integration*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1999, p. 635 ss.; G. DI GENIO, *Ordinamento europeo e fonti di autonomia locale*, Napoli, 2000; G. BERTI, *Governo tra Unione europea e autonomie territoriali*, in *Le Regioni*, 2002, p. 9 ss.; P. DAMIANI, *Regioni e sviluppo economico-produttivo*, in L. MAZZETTI (a cura di), *La Costituzione delle autonomie. le riforme del Titolo V, Parte II della Costituzione*, Napoli, 2004, p. 373 ss.

<sup>17</sup> A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti substatuali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1785.

<sup>18</sup> Si legga Corte UE, sentenza 14 ottobre 1987, causa 248-1984, *Repubblica Federale di Germania v. Commissione*, vedila su <http://curia.europa.eu> (consultato il 12 luglio 2011).

<sup>19</sup> Par. 4.15 delle *Commission Guidelines on national regional aid* (OJ 1998 C 74, p. 9), come modificate in data 9 settembre 2000.

#### 4. *Il concetto di selettività*

La specificità o la selettività di una misura costituisce un'altra delle caratteristiche della nozione di aiuto di Stato. È necessario determinare, infatti, *se la misura agevolativa in esame benefici una od alcune imprese e non possa essere di conseguenza considerata come una c.d. misura di carattere generale, applicabile in maniera automatica ed in modo indiscriminato a tutte le imprese di tutti i settori economici di uno Stato membro.*

Le predette misure di carattere generale rispondono a scelte di politica economica finalizzate a sostenere non una determinata attività d'impresa, ma lo sviluppo e l'equilibrio del sistema nel suo insieme. Sono, in sostanza, interventi classificabili come provvedimenti generali di sostegno economico che possono trovare applicazione a favore di tutte le imprese di tutti i settori d'attività dell'economia di uno Stato membro.

Il giudice comunitario ha evidenziato più volte che misure di portata meramente generale non rientrano nel divieto in argomento. Tuttavia deve precisarsi che anche interventi i quali a prima vista sono applicabili alla generalità delle imprese possono presentare una certa selettività e, quindi, essere considerati come misure destinate a favorire talune imprese o talune produzioni. Ciò accade, segnatamente, quando l'amministrazione chiamata ad applicare la regola generale dispone di un potere discrezionale quanto all'applicazione dell'atto. La selettività consiste, dunque, nel favorire soltanto determinate imprese o determinate produzioni e di conseguenza nel modificare l'equilibrio esistente tra le imprese che beneficiano della misura agevolativa e le loro concorrenti. Il carattere della selettività è chiaramente riscontrabile in quei regimi di aiuto che trovano applicazione in una sola parte del territorio di uno Stato membro, come nel caso di aiuti c.d. regionali.

Come sottolinea la Commissione, per disattendere la definizione di misura generale di una misura fiscale adottata da uno Stato membro e quindi riscontrare la selettività della stessa, non occorre verificare se il comportamento dell'amministrazione tributaria configuri un carattere arbitrario. È sufficiente provare che detta amministrazione dispone di un potere di valutazione discrezionale che le consente segnatamente di modulare l'importo o le condizioni di erogazione del vantaggio in questione in funzione delle caratteristiche dei progetti d'investimento soggetti al suo apprezzamento.

Ai fini dell'individuazione della nozione di aiuto di Stato, occorre altresì tener conto come dall'esame delle singole decisioni della Commissione e della Corte di giustizia emerga che il più delle volte la distorsione della concorrenza, che è l'effetto che le norme in esame si prefiggono di evitare, e l'incidenza negativa sugli scambi infracomunitari vengono considerate congiuntamente, in rapporto di strettissima complementarietà, quasi rappresentassero un unico elemento.

Va in proposito ricordato come dalla giurisprudenza risulti che qualsiasi aiuto concesso ad un'impresa che eserciti le sue attività sul mercato comunitario è idoneo a causare distorsioni di concorrenza e ad incidere sugli scambi fra Stati membri, anche laddove l'effetto negativo sia solamente potenziale. L'aiuto deve, anche solo potenzialmente, falsare la concorrenza e gli scambi tra gli Stati membri. Basta poter dimostrare che il beneficiario eserciti un'attività economica e che opera su un mercato in cui esistono scambi commerciali fra Stati membri.

La Commissione, dunque, nella sua istruttoria non è tenuta in alcun modo ad indicare in maniera dettagliata neppure quale sia in concreto il vantaggio competitivo che un'impresa beneficiaria di un aiuto di Stato goda rispetto ad altre imprese concorrenti di altri Stati membri non supportate da identica misura nazionale. È sufficiente che la Commissione dia alcuni elementi sul tipo di attività svolta e sulla potenzialità lesiva della concorrenza della misura. Né la dimensione ridotta dell'entità dell'aiuto né la piccola dimensione dell'impresa beneficiaria potrebbero implicare l'assenza di effetti sul commercio infracomunitario.

Particolare importanza assume il requisito della selettività nel nostro contesto.

In forza della più recente giurisprudenza della Corte, si deve ritenere che il sufficiente livello di autonomia finanziaria dell'area o del territorio oggetto della misura può esser tale da giustificare il vantaggio attribuito, a condizione che in forza di tal livello autonomico possa dirsi che è il governo locale e non lo Stato centrale ad assumere una importanza primaria nella definizione dell'ambiente politico e economico ove le imprese si collocano<sup>20</sup>.

In migliori parole, «it is possible that an infra-State body enjoys a legal and factual status which makes it sufficiently autonomous in relation to the central government of a Member State, with the result that, by the measures it adopts, it is that body and not the central government which plays a fundamental role in the definition of the political and economic environment in which undertakings operate. In such a case it is the area in which the infra-State body responsible for the measure exercises its powers, and not the country as a whole, that constitutes the relevant context for the assessment of whether a measure adopted by such a body favours certain undertakings in comparison with others in a comparable legal and factual situation, having regard to the objective pursued by the measure or the legal system concerned»<sup>21</sup>.

Deve quindi sussistere una determinazione dello statuto amministrativo che renda l'ente o il territorio effettivamente autonomo rispetto all'ordinamento nazionale centrale, che consenta all'ente o al territorio di variare le aliquote dell'imposta senza interferenze o limitazioni da parte dello Stato centrale, e infine le minori entrate derivanti dalla riduzione sopradetta non devono trovare compensazione nel bilancio dell'ente o del territorio grazie a trasferimenti di risorse da parte dello Stato centrale<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Letteralmente, «it is clear from the foregoing that in order to determine whether the measure at issue is selective it is appropriate to examine whether, within the context of a particular legal system, that measure constitutes an advantage for certain undertakings in comparison with others which are in a comparable legal and factual situation. The determination of the reference framework has a particular importance in the case of tax measures, since the very existence of an advantage may be established only when compared with 'normal' taxation. The 'normal' tax rate is the rate in force in the geographical area constituting the reference framework», così Corte UE, sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/2003, vedila su <http://curia.europa.eu>. Si veda per una nota al provvedimento qui riportato, c.d. caso Azzorre, G. FRANSONI, *Gli aiuti di stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 250.

<sup>21</sup> Si veda il già citato nel testo Caso Azzorre, vale a dire Corte UE, sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/2003, *Repubblica Portoghese v. Commissione europea*, vedila anche in [www.curia.eu.org](http://www.curia.eu.org), specificamente al par. 58.

<sup>22</sup> Si legga per osservazioni critiche LUJA, *Tax related difficulties of State Aids rules*, relazione te-

Particolare delicatezza assume questo elemento, in quanto è indubbio che – in ogni ordinamento che presenti articolazioni territoriali autonome – sussistono margini di flessibilità dei bilanci dei medesimi, il cui sfruttamento di per sé, entro limiti ragionevoli, non appare sufficiente per far ritenere la misura incompatibile<sup>23</sup>.

##### 5. Una tipologia: il regime di esonero delle società ex municipalizzate e gli atti di recupero da esperirsi

Fattispecie frequentemente esaminata dalla giurisprudenza è quella relativa al particolare regime di imposizione concesso alle società c.d. «ex municipalizzate»<sup>24</sup>. A fianco di una previsione sostanziale, ritenuta contrastante con il divieto di aiuti di Stato qui esaminato, si ritrovano anche – connesse ai profili sostanziali – interessanti previsioni processuali, connesse e connaturate all'azione di recupero imposta dal diritto comunitario.

Dal punto di vista sostanziale, l'art. 66, comma 14, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 prevedeva che «nei confronti delle società per azioni e delle aziende speciali istituite ai sensi degli artt. 22 e 23 della legge 8 giugno 1990, n. 142, nonché nei confronti dei nuovi consorzi costituiti a norma degli artt. 25 e 60 della medesima legge si applicano, fino al termine del terzo anno successivo a quello rispettivamente di acquisizione della personalità giuridica o della trasformazione in aziende speciali consortili, le disposizioni tributarie applicabili all'ente di appartenenza». In ossequio a quanto chiaramente disposto dagli artt. 66, comma 14, del d.l. n. 331/1993 e 3, commi 69 e 70, della legge n. 549/1995, le società c.d. ex municipalizzate, istituite sulla scorta della legge n. 142/1990, si sono dunque avvalse dell'agevolazione triennale ivi stabilita e non hanno conseguentemente versato imposte sui redditi, né presentato le dichiarazioni ai fini IRPEG con riferimento ai periodi d'imposta in oggetto.

La Commissione europea, tuttavia, con propria decisione n. 2003/193/CE del 5 giugno 2002 ha dichiarato che l'esclusione triennale dall'imposta sul reddito ha costituito per le società «ex municipalizzate» un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 comma 3, par. 1, del Trattato CE, incompatibile con il mercato comune, ingiungendo al Gover-

---

nutasi all'EATLP in Helsinki, l'8 giugno 2007, che sottolinea come la Corte resta vaga su questo determinante elemento della fattispecie; in particolare si chiede che avverrebbe all'autonomia degli enti (che probabilmente sparirebbe, in una interpretazione rigorosa, in ogni caso in cui si trasferiscano loro risorse, anche a titolo di fondo c.d. perequativo). Si legga in tema A. FANTOZZI, *L'Europa ipotizza il federalismo fiscale*, in *Il Sole-24 Ore* del 28 settembre 2006, che si dice critico in ordine alla correttezza dell'esclusione dell'autonomia in ogni caso di trasferimento erariale, anche a titolo perequativo.

<sup>23</sup> In tema, in questo senso L. ANTONINI, G. VITALETTI, *L'urgenza del federalismo fiscale e la proposta dell'Alta Commissione*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2007, p. 116.

<sup>24</sup> R. MICELI, *Società miste e diritto tributario: le questioni aperte*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 796; P. COPPOLA, *Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 44; V. FICARI, *Brevi osservazioni sui profili fiscali della privatizzazione dei servizi pubblici locali*, in *Boll. trib.*, 1998, p. 891; M. BASILAVECCHIA, *Le S.p.a. miste: profili tributari*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 563; G. MARONGIU, *Dalle aziende municipalizzate alle costituenti società per azioni: riflessioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 763.

no italiano l'adozione di tutte le misure necessarie per il recupero dell'aiuto presso coloro che ne avevano beneficiato. Tale condanna è stata successivamente confermata dalla Corte di giustizia che ha quindi chiuso il procedimento di infrazione aperto dalla stessa Commissione europea a seguito del mancato adempimento dell'Italia alla decisione del 2002.

Orbene, la procedura di recupero degli aiuti illegali a seguito della decisione della Commissione, secondo quanto disposto dall'art. 14, par. 3, del regolamento del Consiglio (CE) n. 659/1999 del 22 marzo 1999, recante la procedura di attuazione dell'allora art. 88 del Trattato CE, è ora disciplinata secondo «le procedure previste dalla legge dello Stato membro». In particolare, l'art. 1 del d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, applicabile *ratione temporis* alla fattispecie ha previsto che l'Amministrazione finanziaria, a fronte della dichiarazioni dei redditi presentate dalle aziende ex municipalizzate, avrebbe dovuto limitarsi a liquidare l'imposta da esse risultante e recuperarla, nella misura in cui la stessa evidentemente costituiva un aiuto indebito, che avrebbe favorito l'impresa beneficiaria sul mercato di riferimento<sup>25</sup>.

A norma dell'art. 1 del d.l. n. 10/2007 ricitato, è dunque l'Amministrazione finanziaria a provvedere al recupero degli aiuti, «nella misura della loro effettiva fruizione», notificando in relazione a ciascuna annualità interessata dal regime agevolativo, una apposita «comunicazione-ingiunzione».

Si tratta quindi di un'atto tipizzato, esclusivamente destinato all'uso in argomento e strumentale al recupero delle somme *de quibus*, assimilabile all'ingiunzione di cui al r.d. n. 639/1910 quanto a contenuto precettivo, ed autonomamente direttamente impugnabile di fronte al Giudice tributario.

Il primo ostacolo con cui il recupero deve misurarsi riguarda la circostanza di aver fruito, le società interessate, con riferimento ai periodi d'imposta coperti dall'esenzione, delle disposizioni in materia di condoni, introdotte dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289. In particolare, come è noto, l'art. 9 di tale provvedimento normativo ha disposto l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di esperire nei confronti del contribuente qualsiasi attività di accertamento in rettifica o d'ufficio con riferimento alle annualità e ai tributi oggetto della definizione, realizzandosi una sostanziale estinzione del rapporto tributario (condono tombale). A questa obiezione, si aggiunge, poi, la preclusione scaturita dall'avvenuto spirare dei termini di cui all'art. 43 del d.p.r. n. 600/1973.

Per la verità, si è ritenuto in giurisprudenza che – e conforme era per vero la posizione dell'Amministrazione Finanziaria sul tema – l'azione di recupero di somme definitivamente qualificate come aiuti di Stato illegittimi costituisca una vicenda diversa rispetto al potere di accertamento in generale, traendo il proprio fondamento in una norma contemplata in una legge speciale, l'art. 1 del d.l. n. 10/2007, anziché nel d.p.r. n. 600/1973, con la conseguenza di rimanere insensibile ai termini di decadenza fissati all'interno di tale ultimo *corpus* normativo.

---

<sup>25</sup> Il principio di effettività opera in modo simmetrico: esso impone sia il recupero delle agevolazioni fiscali in contrasto con il diritto comunitario, sia il rimborso dei tributi assolti in violazione delle norme del Trattato. Sul punto F. AMATUCCI, *I vincoli della giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta.*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 291.

In particolare, la prevalenza della disciplina comunitaria trova ulteriore supporto nell'art. 15 del regolamento n. 659/1999, ove si dispone espressamente che i poteri della Commissione per il recupero degli aiuti sono soggetti ad un periodo limite di dieci anni decorrenti dal giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario; tal termine non coinvolge il solo esercizio del potere di disporre il recupero da parte della Commissione, ma produce effetti anche a livello interno, in tal modo escludendo la residua applicabilità dell'art. 43 del d.p.r. n. 600/1973, norma appunto interna. Se dunque l'obbligazione restitutoria che discende dalla declaratoria di illegittimità della misura in questione non può trovarsi nella normativa italiana essa deve necessariamente coordinarsi con quella comunitaria prevalente, e in particolare, con l'art. 15 del regolamento n. 659/1999, ove è previsto che i poteri della Commissione, per quanto riguarda il recupero degli aiuti, sono soggetti ad un termine di dieci anni<sup>26</sup>.

Si tratta di un caso nel quale la prevalenza del diritto comunitario è tale da imporsi anche sui termini decadenziali interni, per consentire comunque il recupero delle somme.

#### *6. Il c.d. caso Sardegna: un severo «warning» della Corte costituzionale nel divenendo cammino del federalismo fiscale*

I risultati dei primi tentativi di normazione da parte dei legislatori regionali italiani non sono certo incoraggianti, nell'ormai intrapreso cammino del c.d. federalismo fiscale.

Particolare complessità assume l'esigenza di rispetto delle previsioni comunitarie oggetto di queste pagine, che costituiscono diritto prevalente sulle norme interne ed il cui impatto è stato nel caso che si esaminerà davvero dirompente per i bilanci dell'Ente territoriale.

L'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006 (quale sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge reg. n. 2/2007) disciplinava l'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto, applicabile, nel periodo dal 1° giugno al 30 settembre di ogni anno, al soggetto avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale che assume l'esercizio dell'aeromobile o dell'unità da diporto, dovuta:

1) per ogni scalo negli aerodromi del territorio regionale degli aeromobili adibiti al trasporto privato, per classi determinate in relazione al numero dei passeggeri che sono abilitati a trasportare<sup>27</sup>;

2) annualmente, per lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale delle unità da diporto, per classi di lunghezza, a partire da 14 metri.

---

<sup>26</sup> Leggasi in tal senso Comm. trib. prov. Brescia, sentenza 6 maggio 2008, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. 1042, con nota di G. QUATTROCCHI.

<sup>27</sup> Ha scordato il legislatore sardo che con risalente decisione, e precisamente Corte cost. n. 264/1996, vedila in *www.cortecostituzionale.it* (consultata il 25 giugno 2011) il Giudice delle Leggi già allora ebbe a censurare una disposizione che introduceva una tariffa d'uso di strade comunali e regionali, non di molto dissimile dal tributo in argomento.

La norma regionale era stata sospettata di illegittimità per contrasto con l'art. 117, comma 1, Cost., perché violativi, tra l'altro, dell'allora vigente art. 87 CE, perché sarebbe consistita in un aiuto alle imprese con sede in Sardegna, escluse per espressa previsione normativa dal novero dei soggetti passivi in forza della collocazione della sede sociale in tal regione, e dell'art. 81 CE, coordinato con gli artt. 3, lett. g) e 10, perché avrebbe sortito l'effetto di falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato comune.

La Corte costituzionale aveva sollevato questione pregiudiziale ex art. 234 del Trattato davanti alla Corte di giustizia CE e conseguentemente sospeso, con separata e robustamente motivata ordinanza il procedimento, investendo della questione di compatibilità con il diritto comunitario – sotto i profili sopra denunciati – la Corte di giustizia CE<sup>28</sup>.

Successivamente<sup>29</sup>, i giudici lussemburghesi ritennero che il prelievo in esame costituisca restrizione alla libera prestazione dei servizi (in quanto gravante unicamente sugli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, che esercitano sia aeromobili adibiti al trasporto privato di persone sia imbarcazioni da diporto, senza assoggettare alla stessa imposta gli operatori stabiliti nel territorio sardo).

L'interpretazione della normativa comunitaria fornita dalla Corte di giustizia provoca quindi la pedissequa declaratoria di illegittimità costituzionale della disposizione: poiché l'art. 4 della disposizione istitutiva del prelievo citato, è ritenuto incompatibile con la norma interposta degli artt. 49 ed 81 CE come interpretata dalla Corte di giustizia, pertanto esso deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione sia pur indiretta dell'art. 117, comma 1, Cost. che impone anche alle Regioni di osservare i principi comunitari.

---

<sup>28</sup> Giova ricordare e sottolineare la storica importanza di tal pronuncia, in aperto mutamento dell'orientamento precedentemente espresso dal Giudice delle Leggi. Si segnala in proposito Corte cost., ordinanza 29 dicembre 1995, n. 536 e la precedente sentenza 16 marzo 1960, n. 13 nella quale la Corte aveva rilevato che ad essa non era consentito il rinvio al Giudice del Lussemburgo in quanto essa non poteva «[...] essere inclusa fra gli organi giudiziari, ordinari o speciali che siano, tante sono, e profonde, le differenze tra il compito affidato alla prima, senza precedenti nell'ordinamento italiano, e quelli ben noti e storicamente consolidati propri degli organi giurisdizionali [...]». Sottolinea tal profilo con notevole vigore lo stesso Avvocato Generale, secondo il quale la Corte costituzionale italiana, a partire da ora, ed al contrario di quanto fatto finora negando il proprio *status* di giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE, «si inserisce adesso nella cerchia delle corti costituzionali nazionali che intrattengono un rapporto di cooperazione attivo con la Corte di giustizia». Le pronunce citate nel testo sono le sentenze n. 102/2008, e la pedissequa ordinanza n. 103/2008, entrambe le si vedano online [www.corte costituzionale.it](http://www.corte costituzionale.it).

<sup>29</sup> Si veda Corte UE, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, Pres. Skouris, Rel. Toader1, Il testo della sentenza è reperibile sul sito <http://curia.europa.eu> (consultato l'1 luglio 2011).

7. *La speciale tutela cautelare come tutela di mera eventualità per il contribuente. Il delicato equilibrio tra primato del diritto comunitario e diritti costituzionali fondamentali*

Per quanto riguarda la sospensione cautelare dell'atto impugnato di fronte al giudice tributario la norma di riferimento è – per gli atti che veicolano il recupero di aiuti di Stato – unicamente l'art. 47-*bis* del d.lgs. n. 546/1992<sup>30</sup>.

Si tratta di una vera e propria monade normativa, la cui introduzione umilia ulteriormente il livello di tutela del contribuente nell'ambito della fase contenziosa della procedura di recupero, con evidenti possibili rischi di illegittimità costituzionale per le previsioni ivi contenute<sup>31</sup>.

L'art. 47-*bis* contiene invero – nell'ottica del principio di bilanciamento operato dal legislatore nazionale tra proporzionalità e effettività del diritto dell'Unione europea – una consistente limitazione (per non dire una riduzione ai minimi termini) della possibilità di ottenere una tutela cautelare di tipo giurisdizionale nel caso in cui le somme da percepire *ex latere creditoris* consistano in aiuti di Stato<sup>32</sup>.

In particolare, secondo il dettato normativo, per la concessione della sospensione cautelare dell'atto impugnato debbono coesistere due congiunte condizioni:

*i)* gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero ovvero evidente errore nella individuazione del soggetto beneficiario dell'aiuto ovvero errore nella quantificazione dell'aiuto resistendo e nei limiti del medesimo;

*ii)* pericolo di un pregiudizio imminente ed irreparabile.

Dallo stesso dettato normativo emerge chiaramente, dunque, come la sospensione cautelare all'interno della procedura di recupero degli aiuti sia già di per sé soggetta a limitazioni assai più stringenti rispetto alla tutela ordinaria concessa dall'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992, al punto da porre in discussione la sua compatibilità con i valori costituzionali<sup>33</sup>.

<sup>30</sup> Introdotto dall'art. 24 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. Si legga in argomento Si veda S. MUSCARÀ, *La speciale disciplina della tutela cautelare*, in M. INGROSSO, G. TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, pp. 594-595.

<sup>31</sup> Per considerazioni generali sul tema si veda M.V. SERRANÒ, *La sospensione cautelare degli atti volti al recupero di aiuti di Stato: osservazioni critiche su un testo perfettibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 805.

<sup>32</sup> Sulla interpretazione dell'art. 47-*bis*, si veda il par. 2 della Circ. Min. Fin. n. 42/E del 29 aprile 2008, online su [www.finanze.it](http://www.finanze.it) (consultato il 12 luglio 2011); definisce l'art. 47-*bis* una disciplina processuale «speciale» che, cioè, deroga alla organicità della normativa processuale tributaria, anche G. CALIENDO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia delle Comunità europee ed i relativi indirizzi giurisprudenziali con particolare riguardo alla materia tributaria*, a cura di L. VASSALLO, Milano, 2009, p. 21 ss. nella volontà di dettare una disciplina processuale a carattere «speciale».

<sup>33</sup> Volendo riepilogare, le pronunce della Corte costituzionale in tema di tutela cautelare tributaria sono le seguenti: Corte cost., sentenza 31 maggio 2000, n. 165, in *Banca Dati BIG*, Milano, e in *Banca dati Fisconline*, con nota di G. FRANSONI e P. RUSSO; commentata anche da A. URICCHIO, *Il sistema tributario. Principi fondamentali. Guida alla lettura della giurisprudenza tributaria*, a cura di V. UCKMAR e F. TUNDO, I, 2003, p. 185; Corte cost., ord. 19 giugno 2000, n. 217, in *Banca Dati BIG*,

E per vero, la dottrina ha formulato salaci critiche anche sotto il profilo della tecnica legislativa adoperata<sup>34</sup>, affermando che l'art. 2 del d.l. n. 59/2008 «sembra indirizzato ad atteggiarsi quale fonte primaria di una sorta di microsistema disciplinare del contenzioso relativo agli «atti volti al recupero di aiuti di Stato» nel nostro ordinamento».

Il profilo di legittimità più robusto riguarda senza dubbio la compatibilità della norma con il principio previsto dall'art. 24 Cost., come letto in assonanza con l'art. 113 Cost., secondo il quale contro gli atti della Pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi.

Tale tutela non può essere in alcun modo esclusa o limitata con riferimento a particolari mezzi di impugnazione ovvero a determinate categorie di atti.

Ora, è indubbio che la possibilità di ottenere la sospensione interinale dell'esecutività di un atto da parte di un giudice terzo ed imparziale rientri nelle forme di tutela giurisdizionale previste dall'art. 113 Cost. e come tale dovrà essere indiscutibilmente prevista dalle norme che regolano anche il processo tributario<sup>35</sup>.

Possiamo quindi ulteriormente sottolineare come la disposizione in parola sia davvero un originale microsistema di tutela cautelare che, semmai ve ne fosse stato bisogno, deteriora ulteriormente il livello della tutela del contribuente, senza giustificazione alcuna in quanto la preminenza del diritto comunitario è ormai immanente nel sistema, e non rende certo necessarie – per la sua attuazione – queste tipologie di «vie brevi» normative.

È sufficiente la lettura dell'art. 14, par. 1, del regolamento di procedura n. 659/1999, la cui finalità è quella di limitare al massimo la discrezionalità degli Stati membri e di consentire una esecuzione «effettiva ed immediata» della decisione di recupero, considerato che «le ingiunzioni di recupero non godono di un'alta priorità negli Stati membri», per averne contezza.

Da un lato infatti, dare esecuzione *effettiva* alla decisione di recupero significa che lo Stato membro deve avere adottato tutte le misure normative ed amministrative di-

---

Ipsa, Milano; Id., ordinanza 27 luglio 2001, n. 325, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 5/2002, p. 474, con commento di M.L. SERRA, e in *Banca Dati BIG*, Milano. Più di recente la Corte si è pronunciata in maniera coerente, si veda Corte cost., 21 marzo 2007, n. 119, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 10/2007, p. 845, con commento di M.L. SERRA, e in *Banca Dati BIG*, Ipsa, Milano, ed infine Id., 17 giugno 2010, n. 217, in *Banca Dati BIG*, Milano, e in *Corr. trib.*, n. 30/2010, con commento di C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*.

<sup>34</sup> C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 1670.

<sup>35</sup> Sul punto per tutti cfr. diffusamente C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 21. Per l'Autore «la tutela cautelare, tendendo ad evitare che la durata del processo possa irreparabilmente danneggiare la parte che avrà ragione, costituisce momento essenziale e imprescindibile dello stesso diritto di azione, espressamente riconosciuto dall'art. 24 Cost.». Non si deve peraltro dimenticare che il formale riconoscimento nel 1992, con l'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992, della tutela cautelare nel giudizio tributario è stato frutto di una lunga battaglia di dottrina e giurisprudenza condotta brandendo proprio il vessillo degli artt. 24 e 3 Cost. Limitare – o addirittura elidere – tale tipo di tutela, anche se limitatamente ai processi relativi al recupero degli aiuti di Stato, significherebbe evidentemente fare un passo indietro di quasi vent'anni nell'evoluzione del processo tributario. Si legga anche C. GLENDI, *Procedimenti cautelari (proc. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, agg. 1999.

sponibili finalizzate a produrre un concreto effetto in termini di recupero entro la data stabilita dalla Commissione.

Secondariamente, *l'immediatezza* dell'esecuzione sta a proclamare e consente di garantire l'importanza della dimensione temporale in seno all'*iter* di recupero. Al fine di dare esecuzione effettiva ed immediata alle decisioni di recupero, la Commissione e le autorità degli Stati membri devono, dunque, tra di loro attivarsi celermente e collaborare speditamente per conseguire l'obiettivo del ripristino delle condizioni di concorrenza nel mercato interno nei tempi più contenuti possibile.

In tal panorama difetta completamente ogni riferimento alla tutela del contribuente, neppure in forma di strumenti di bilanciamento con il potere di recupero, quali potrebbero essere prestazioni di idonea garanzia a tutela della pretesa comunitaria.

Previsione questa espressamente contenuta nel disposto dell'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992, che al suo quinto comma prevede che «la sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fidejussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento».

Tutto ciò con buona pace del più recente intervento normativo del legislatore italiano contenuti nell'art. 24 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, norma con cui si è previsto che al recupero delle somme equivalenti alle imposte non corrisposte dalle società ex municipalizzate si applicano «*i principi e le ordinarie procedure in materia di accertamento e riscossione ai fini delle imposte sui redditi*».

La medesima disposizione esclude infatti espressamente sia la rilevanza dell'eventuale definizione dell'imposta in base a condono, sia l'applicabilità di dilazioni di pagamento, sia, da ultimo la possibilità di richiedere la sospensione amministrativa o giudiziale degli avvisi di accertamento emessi a tal fine.

Appare pertanto necessario un intervento del legislatore di carattere riequilibratorio, diretto a contemperare le contrapposte sopra descritte esigenze, al fine di evitare che la Corte delle Leggi sia investita della questione.

In quel caso non appare improbabile che il sistema sopra descritto sia posto a confronto con le previsioni costituzionali, costringendo il Giudice di costituzionalità a ritrovare un punto di equilibrio non agevole da identificare tra la preminenza del diritto comunitario e i diritti fondamentali costituzionalmente sanciti.