

Il nucleo fiscale della donazione nelle perdite in bilancio in materia di diritto tributario è stato oggetto di una sentenza della Corte di Cassazione (Cass. Civ. n. 15000/08).

La sentenza in commento è stata emessa dalla Corte di Cassazione in data 15/11/2008. Il caso di specie riguarda la liquidazione di una società di diritto belga, la cui attività è stata rilevata da una società italiana.

La legge applicabile è stata individuata nel diritto belga, in quanto la società di diritto belga ha sede in Belgio e la società italiana ha sede in Italia.

La sentenza di primo grado è stata emessa dalla Corte di Cassazione in data 15/11/2008.

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

Vol. LXXX - Anno 2009 - Parte II

La sentenza in commento è stata emessa dalla Corte di Cassazione in data 15/11/2008.

Il nucleo fiscale della donazione nelle perdite in bilancio in materia di diritto tributario è stato oggetto di una sentenza della Corte di Cassazione (Cass. Civ. n. 15000/08).

La sentenza in commento è stata emessa dalla Corte di Cassazione in data 15/11/2008. Il caso di specie riguarda la liquidazione di una società di diritto belga, la cui attività è stata rilevata da una società italiana.

Diritto tributario

Il nucleo fiscale della donazione nelle perdite in bilancio in materia di diritto tributario è stato oggetto di una sentenza della Corte di Cassazione (Cass. Civ. n. 15000/08).

La sentenza in commento è stata emessa dalla Corte di Cassazione in data 15/11/2008.

Il nucleo fiscale della donazione nelle perdite in bilancio in materia di diritto tributario è stato oggetto di una sentenza della Corte di Cassazione (Cass. Civ. n. 15000/08).

Sul recupero degli aiuti di Stato alle società miste (*)

In ragione del primato del diritto comunitario sul diritto interno, l'adesione del contribuente al condono di cui all'art. 9, l. n. 289 del 2002, non osta al recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegittimi dalla Commissione Europea nella decisione n. 2003/193/CE.

Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 3 giugno 2009, n. 55.

(*Omissis*). – *Fatto*. – La società Te.S.Ag. s.p.a., con sede in Bagno di Romagna, si rivolgeva, con separati ricorsi, alla Commissione Tributaria Provinciale di Forlì avverso le comunicazioni-ingiunzioni, notificate il 3 aprile 2007, con cui l'Agenzia delle entrate di Cesena aveva provveduto a recuperare, ai sensi del d.l. n. 10 del 2007, convertito in l. n. 46 del 2007, per gli anni dal 1995 al 1998, le imposte sui redditi (irpeg e ilor), non versate in forza del regime agevolativo previsto dall'art. 3 – 70° comma – della l. n. 549 del 1995 e dell'art. 66 – 14° comma – del d.l. n. 331 del 1993, convertito in l. n. 427 del 1993 per le società per azioni a prevalente capitale pubblico, istituite ai sensi dell'art. 22 della l. n. 142 del 1990, regime agevolativo dichiarato incompatibile con il diritto comunitario, con decisione n. 2003/193/CE del 5 giugno 2002 della Commissione Europea.

La ricorrente, in via preliminare, rappresentava che per gli anni oggetto di controversia gli enti locali erano esentati dalle imposte sul reddito e che, per i servizi pubblici locali resi dietro corrispettivo, non erano gravati da imposte sul reddito. Rappresentava, inoltre, che con d.l. n. 331 del 1993 – art. 66 – 14° comma –, convertito con l. n. 427 del 1993, l'esenzione era stata estesa anche alle società per azioni costituite dagli stessi enti per lo svolgimento di servizi pubblici, in precedenza resi in regime pubblicistico. Deducenza violazione dell'art. 3 – 3° comma – della l. n. 241 del 1990 e dell'art. 7 – 1° comma – della l. n. 212 del 2000 per difetto di motivazione e di istruttoria, essendo stato violato, a suo parere, il principio del contraddittorio.

Eccepiva, inoltre, violazione e falsa applicazione della decisione n. 2003/193/CE della Commissione Europea, dell'art. 27 della l. n. 62 del 2005 e dell'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007, convertito con l. n. 46 del 2007, ritenuto che la richiamata direttiva non avesse disposto il recupero delle agevolazioni costituenti aiuti di Stato nei confronti di tutte le società beneficiarie della esenzione, ma avesse lasciato impregiudicata la possibilità che aiuti individuali venissero valutati, interamente o parzialmente, compatibili con il mercato comune per ragioni attinenti al caso specifico, circostanza comportante, a suo parere, l'obbligo di individuare i casi specifici da ritenere compatibili con il mercato comune. Rappresentava l'illegittimità sopravvenuta dell'ingiunzione impugnata, la decadenza dal potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria, la prescrizione dei crediti fiscali e la definitività dei periodi di imposta per intervenuto condono tombale ai sensi dell'art. 9 della

membri (48). È indub-
economici si risolve nel
a beneficiare abusiva-
a realizzare gli scopi
ar conseguire i predetti
l'operazione, così da ri-
pondenti a quelli che si
comportamento abusi-

idefinizione dell'opera-
zionale sull'imposizione
uto dalla normativa co-
rumento giuridico (es.
conservi la propria ef-

icorso a pratiche elusi-
ntrastare l'uso abusivo
norma comunitaria non
, quale risulta definita
nale come può accade-
n esecuzione del quale

da parte di uno Stato
itenuta più idonea per
ell'Unione sproporzio-
to comunitario, atteso
l'operazione abusi-
i singoli Stati mem-

dott. FABIO MENTI
Università di Parma

nto 94, che precisa come
sere ridefinite in maniera
i che quel comportamen-

ni per la causa C-222/07,
siga che le misure adot-
nseguimento degli scopi
sia possibile una scelta
gli inconvenienti causati
nto 67). Più in generale
oporzionalità e la giuri-
, 779 e ss.

l. n. 289 del 2002. Infine, contestava la quantificazione degli interessi. Quanto sopra esposto, chiedeva l'annullamento degli atti impugnati e, in via subordinata, la quantificazione della misura della effettiva fruizione degli aiuti ottenuti, riducendo comunque gli interessi.

Si costituiva in giudizio l'ufficio di Cesena dell'Agenzia delle entrate. Chiesta la riunione del ricorso con gli altri aventi il medesimo oggetto, rappresentava di avere agito legittimamente e valutava infondate le eccezioni della parte ricorrente, illustrandone i motivi.

Con successiva memoria, l'ufficio resistente riteneva illegittima la pretesa della parte ricorrente di limitare il recupero delle imposte alle attività effettivamente svolte in regime di concorrenza distorta. Con successiva memoria, pervenuta in data 28 novembre 2007, la parte ricorrente ribadiva e arricchiva quanto già dedotto nel ricorso introdotto. La commissione adita, rilevata preliminarmente la tardività della memoria depositata in segreteria in data 28 novembre 2007; eseguito un breve *excursus* della normativa regolante la materia, in particolare dell'art. 22 della l. n. 142 del 1990, dell'art. 66 - 14° comma - del d.l. n. 331 del 1993, convertito con l. n. 427 del 1993; preso atto dell'orientamento espresso dalla Commissione Europea con decisione n. 2003/193/CE; visti l'art. 27 della l. n. 62 del 2005 e le modifiche apportate con d.l. n. 10 del 2007, convertito con l. n. 46 del 2007; tenuto conto delle disposizioni contenute negli artt. 87, 88 e 89 del Trattato di Roma; vista la sentenza della Corte di Cassazione n. 17564 del 2002; viste le altre determinazioni in materia della Corte di giustizia Europea, con sentenza 193/2007 del 6 dicembre 2007, accoglieva i ricorsi riuniti.

I primi giudici, ai fini dell'eventuale recupero fiscale, consideravano indispensabile effettuare una diversificazione tra gli enti beneficiari degli aiuti allo scopo di individuare le situazioni di illegittimità, ciò attraverso una apposita indagine da parte dell'Agenzia delle entrate, tesa all'accertamento delle condizioni di mercato in cui si era operato, da concludere con l'indicazione degli elementi giustificativi della pretesa, da enucleare negli atti impositivi.

Quanto sopra considerato, valutata inesistente nel caso di specie la descritta indagine, i primi giudici consideravano carenti di motivazione gli atti impugnati. Inoltre, i primi giudici affermavano che, per le annualità 95 e 96, riscontrandosi in concreto la sussistenza dei presupposti per l'applicazione del condono, l'azione di recupero, conseguente alla decisione della commissione, in quanto subordinata all'applicazione delle ordinarie procedure, non poteva essere considerata esperibile.

Propone appello l'ufficio di Cesena dell'Agenzia delle entrate - RGA n. 3101 del 2008.

Censura la decisione dei primi giudici per contrasto con il principio della prevalenza del diritto comunitario nei confronti di quello nazionale e con recenti orientamenti della giurisprudenza nazionale e comunitaria.

Osserva che, ai fini del recupero di cui si tratta, l'intervenuto per-

ione degli interessi. Gli atti impugnati e, della effettiva fruizione degli interessi.

L'Agenzia delle entrate il medesimo e valutava infondate i motivi.

Chiedeva illegittima la conferma delle imposte alle parti senza distorta. Con la sentenza del 2007, la parte ricorrente ha introdotto e la tardività della sentenza, in particolare il 14° comma - del d.l. n. 193 del 1993; preso atto della decisione n. 17564 del 2007 e le modifiche apportate dal 16 del 2007; tenuto conto del 3 e 89 del Trattato e della sentenza n. 17564 del 2007.

La Corte di giustizia ha accolto i ricorsi.

La Corte di giustizia ha accolto i ricorsi fiscali, considerando gli enti beneficiari di illegittimità, l'agenzia delle entrate in cui si era operata e giustificativi della sentenza.

Il caso di specie è carente di motivazione e motivavano che, per l'assistenza dei prelievi recupero, conseguente subordinata all'apporto essere considerata.

La sentenza delle entrate -

rispetto con il principio di parità di trattamento di quello nazionale e comunitario.

È intervenuto per-

fezionamento del condono è da ritenere irrilevante. Afferma che gli adempimenti di cui alla l. n. 62 del 2005 sono successivi al termine di perfezionamento degli istituti definitivi e che tale ultima circostanza non costituisce ostacolo al recupero dell'esenzione triennale.

Chiede, in accoglimento dell'appello, la riforma della sentenza di primo grado, con vittoria di spese. Si costituisce in giudizio le Te.S.Ag. s.p.a. che, nel riproporre quanto dedotto nel precedente grado di giudizio, contesta le argomentazioni addotte dalla parte ricorrente. Chiede il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata, con vittoria di spese. Produce infine, ordinanze di accoglimento di istanza di sospensione per fattispecie identica.

Motivi della decisione. - In via preliminare, il collegio ritiene opportuno osservare che l'insieme dei rapporti tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario rappresenta una conferma di come l'Unione Europea costituisca una organizzazione connotata dalla compresenza di molti livelli istituzionali, che si compenetrano e si influenzano a vicenda.

L'aspetto peculiare di tale fenomeno complessivo è costituito, in sintesi, dalla reciproca limitazione delle sfere di sovranità degli Stati membri, in funzione del raggiungimento degli obiettivi fondamentali previsti dai Trattati istitutivi della Comunità.

Ciò premesso, pare opportuno al collegio procedere all'esame della controversia partendo da quanto deciso dalla Commissione Europea con decisione n. 2003/193/CE, che prescinde dall'esame di casi specifici, limitandosi alla disamina generale della normativa agevolativa emanata dal legislatore italiano in materia di esenzioni fiscali in favore delle società per azioni a prevalente capitale pubblico, istituite ai sensi dell'art. 22 della l. n. 142 del 1990.

La Commissione Europea ha stabilito che l'esenzione triennale dall'imposta sul reddito disposta dall'art. 3 - 70° comma - della l. n. 549 del 1995 e dall'art. 66 - 14° comma - del d.l. n. 331 del 1993, convertito in l. n. 427 del 1993, in favore di società per azioni a partecipazione pubblica maggioritaria, istituite ai sensi della l. n. 142 del 1990, costituisce aiuto di Stato incompatibile con la normativa europea, ai sensi dell'art. 87 del Trattato.

La moratoria fiscale di cui sopra era conseguente alla estensione alle società per azioni, come sopra costituite, delle disposizioni tributarie applicabili all'Ente territoriale di appartenenza, cioè al Comune, escluso da irpeg ai sensi dell'art. 88 del d.p.r. n. 917 del 1986.

Ciò considerato, il collegio rileva che la decisione della Commissione Europea riguarda le società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, in quanto queste, a differenza delle aziende speciali, non si configurano come enti strumentali delle amministrazioni di riferimento, ma come veri e propri soggetti privati in grado di porsi in concorrenza con altre imprese non pubbliche.

Peraltro, l'esame delle argomentazioni evidenziate dalla Commissione Europea lascia presumere che l'ambito applicativo della decisio-

ne possa comprendere, in via generale, anche l'ipotesi di capitale pubblico totalitario, in quanto il mercato dei servizi pubblici locali appare aperto alla concorrenza comunitaria, risultando possibili effetti distortivi della concorrenza derivanti da aiuti di Stato di natura fiscale, concessi a soggetti in esso operanti.

Ebbene, se la norma che concede aiuti di Stato risulta essere incompatibile con l'ordinamento comunitario, il giudice che esamina la controversia deve disapplicarla, in base al principio del «primato» del diritto comunitario e a quello degli «effetti diretti», secondo cui le norme comunitarie, purché connotate da determinate caratteristiche, sono immediatamente applicabili negli ordinamenti interni degli Stati membri. Va detto, però, che sono le leggi degli Stati membri che devono dare attuazione alle decisioni della Commissione Europea, cosa fatta dall'Italia con d.l. n. 10 del 2007, convertito in l. n. 46 del 2007, che, tra l'altro, ha abrogato la precedente disposizione in materia, prevista dall'art. 27 della l. n. 62 del 2005.

Da quanto esposto si deduce che, in caso di controversia sulla specifica materia, i giudici nazionali hanno il dovere di esaminare se un provvedimento normativo, contenente una misura di favore, sia stato adottato senza rispettare le disposizioni contenute nell'art. 88 del trattato, verificando, anche d'ufficio, la compatibilità del diritto interno con le norme comunitarie.

In altri termini, se la valutazione della compatibilità con il mercato comune di misure di aiuto rientra nella competenza esclusiva della commissione, che opera sotto il controllo del giudice comunitario, i giudici nazionali possono stabilire se una misura costituisca aiuto, applicando la relativa nozione contenuta nell'art. 87.

Questi principi costituiscono la traccia da seguire nella valutazione delle eccezioni formulate dalle parti in causa e la indispensabile premessa per esaminare nello specifico quanto dedotto dall'appellante, con riferimento alle contestazioni contenute nel ricorso introduttivo e a quanto deciso dalla Commissione Provinciale.

La prima questione da valutare è riferita alla eccezione di difetto di motivazione degli atti impugnati, ritenuta legittima da parte dei primi giudici, con argomentazioni censurate dall'appellante. L'ufficio rappresenta che ai sensi dell'art. 27 della l. n. 62 del 2005, il recupero di imposta non doveva applicarsi nei casi rientranti nella categoria di *minimis*, e nelle altre ipotesi individuate con preannunciato provvedimento ministeriale.

Ma, osserva l'ufficio, quel decreto non è stato mai emanato e per di più con l'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007, convertito con l. n. 46 del 2007, sono stati abrogati i commi dal 2° al 6° dell'art. 27 della l. n. 62 del 2005, circostanza che porta a ritenere che l'unica causa di esenzione rimasta sia quella *de minimis*.

Da tali elementi l'ufficio fa discendere tre conseguenze: l'assenza di margini di discrezionalità in materia; l'inesistenza dell'obbligo di eseguire specifiche analisi; la necessità di procedere al recupero degli aiuti nella misura della loro effettiva fruizione, pari all'importo delle

imposte non versate, in tutti i casi in cui la concorrenza fosse stata falsata o minacciata, anche potenzialmente. E che nel caso di specie tale pericolo esistesse è provato, per l'ufficio, anche dal fatto che la società Te.S.Ag. poteva esercitare altre attività insieme a quella principale, poteva compiere operazioni commerciali, industriali e finanziarie, poteva assumere partecipazione in altre società, poteva fornire servizi alla persona e gestire alberghi; la sua attività non era circoscritta ad un territorio: tutte circostanze comportanti potenziali violazioni e alterazioni della concorrenza, indipendentemente da indagini o attività istruttorie. Le argomentazioni traggono spunto, come sopra esposto, dalla mancata approvazione del decreto di cui all'art. 27 della l. n. 62 del 2005 e dalla abrogazione del 4° comma della stessa norma.

A parere del collegio, la mancata approvazione del decreto di cui sopra e la successiva abrogazione del 4° comma dell'art. 27 non determinano l'automatico recupero degli aiuti nella misura della loro effettiva fruizione, rimanendo sempre a carico dell'ufficio la valutazione del recupero da effettuare, previa verifica della situazione reale.

Ciò in conseguenza del fatto che, come esposto in precedenza, la decisione n. 2003/193/CE prescinde dall'esame di casi specifici, ma si limita ad una disamina generale della normativa agevolativa emanata dal legislatore italiano. Da tale carattere generale e astratto deriva la possibilità, prevista dalla stessa decisione, che aiuti individuali siano considerati, interamente o parzialmente, compatibili con il mercato comune per ragioni attinenti al caso concreto.

Si deve ritenere, quindi, che non sia sufficiente che la società interessata rientri tra quelle di cui alla l. n. 142 del 1990 per essere soggetta all'azione di recupero, essendo necessario che la fattispecie concreta possa essere ricondotta a quella delineata in astratto dalla Commissione Europea, da verificare attraverso una specifica analisi della situazione, i cui elementi devono trovare posto nella parte motivazionale del provvedimento.

E non pare esservi dubbio sul fatto che le piccole dimensioni della società, il ristretto ambito operativo, il regime di privativa legale, l'affidamento del servizio mediante atto emanato dalla pubblica autorità costituiscano elementi che inducono a ritenere indenni dal recupero d'imposta le società aventi tali caratteristiche. Ebbene, queste caratteristiche non risultano essere esistenti nel caso di specie, viste le caratteristiche della società esposte dall'Agenzia delle entrate, come sopra riportate, elementi che attestano l'esistenza di una specifica analisi a giustificazione delle pretese contenute negli atti oggetto di controversia.

Peraltro, occorre rilevare che ai sensi di quanto disposto dall'art. 1 del d.l. n. 10 del 2007, come risultante dopo la conversione in l. n. 46 del 2007, l'Agenzia delle entrate è tenuta al recupero degli aiuti «nella misura della loro effettiva fruizione», criterio di recupero fissato dalla

norma che, tenuto del suo significato letterale, non può che riferirsi alle imposte dovute in concreto.

Per queste ragioni non è da ritenere esistente il vizio di difetto di motivazione, eccetto nel ricorso introduttivo e condiviso dai primi giudici. La sentenza di primo grado, per questa parte, va pertanto riformata. Il secondo gruppo di eccezioni proposte dall'appellante si riferisce alle annualità 95 e 96, coperte, dicono i primi giudici, in accoglimento della tesi sostenuta dalla società ricorrente, da condono tombale.

L'Agenzia delle entrate contesta le argomentazioni addotte dai primi giudici a sostegno della propria decisione per due ragioni: la natura speciale del recupero di un aiuto di Stato che, come affermato dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 14517 del 2008, concerne anche il diritto alla concorrenza, oltre che la materia tributaria; la circostanza che gli adempimenti, previsti dalla l. n. 62 del 2005, sono successivi al termine di perfezionamento degli istituti definitivi. Afferma l'Agenzia, che la normativa relativa al condono fiscale non può applicarsi ad una fattispecie in cui l'assoggettabilità alle imposte è sorta dopo alcuni anni dalla introduzione nell'ordinamento della norma medesima.

Inoltre, deduce l'Agenzia, vertendo il caso di specie non in materia di accertamento o liquidazione, ma di recupero di esenzione ritenuta illegittima, il condono tombale non può essere di ostacolo alla ripresa a tassazione.

Le tesi sostenute dall'appellante convincono il collegio.

Infatti, la disciplina contenuta nel 9° comma dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazioni; con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente, ma non di esenzioni ritenute poi illegittime, per espressa determinazione della Commissione Europea, le cui decisioni devono essere applicate, anche se in contrasto non la normativa nazionale.

Né tale circostanza può essere ritenuta implicita, perché in assenza di una esplicita disposizione, ammettere che la norma richiamata possa rendere definitivi anche tali agevolazioni, significherebbe favorire un indebito arricchimento da parte dei contribuenti interessati e comporterebbe, tra l'altro, violazione anche di normative comunitarie in materia di libera concorrenza, prefigurando una posizione di vantaggio in favore di alcuni soggetti operanti nel mercato. Anche per questa parte, quindi, la sentenza impugnata deve essere riformata.

Tenuto conto della fondatezza delle censure dedotte avverso l'impugnata sentenza, perde rilevanza ogni prospettata argomentazione in materia di interessi.

Le alterne vicende processuali e la complessità della materia derivante dall'intreccio di norme comunitarie e italiane consigliano la compensazione delle spese del doppio grado di giudizio.

P.Q.M. – Accoglie l'appello dell'ufficio e, in riforma della sentenza impugnata, respinge il ricorso di primo grado. Spese compensate per il doppio grado di giudizio. (*Omissis*).

(*) SOMMARIO: 1. Il quadro normativo del recupero delle agevolazioni. – 2. Norme interne ed effettività del recupero.

1. – Il quadro normativo del recupero delle agevolazioni

La sentenza in commento si inserisce nel filone della giurisprudenza relativa alla fase «operativa» del caso relativo alle società miste (1), sulla cui disciplina fiscale la Commissione Europea è intervenuta con la decisione 5 giugno 2002, n. 193 dichiarando incompatibile con il divieto di aiuti di Stato l'esenzione triennale dalle imposte sui redditi (2).

Già nelle more del giudizio d'impugnazione avviato nanti la Corte di giustizia, nell'ambito del quale non ne è stata tuttavia richiesta la sospensione, la decisione non ha perduto il suo carattere di vincolatività, rimanendo obbligata, l'Italia, a procedere al recupero dell'aiuto.

La Commissione ha sollecitato l'avvio dell'esecuzione della decisione dal momento che l'Italia aveva intanto posto in essere solo una serie di atti «preliminari» (3) sfociati in un vero e proprio testo normativo solo alla fine

(1) Sul tema, in dottrina, cfr. R. Miceli, *Società miste e diritto tributario: le questioni aperte*, in *Rass. trib.*, 2006, 796; P. Coppola, *Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative*, in *Rass. trib.*, 2000, 44; V. Ficari, *Brevi osservazioni sui profili fiscali della privatizzazione dei servizi pubblici locali*, in *Boll. trib.*, 1998, 891; M. Basilavecchia, *Le S.p.a. miste: profili tributari*, in *Rass. trib.*, 1997, 563; G. Marongiu, *Dalle aziende municipalizzate alle costituite società per azioni: riflessioni fiscali, retro*, 1995, I, 763. Sotto il profilo delle norme sostanziali si segnalano i lavori di S. Zaramella, *Servizi pubblici: società miste*, in *Studium iuris*, 2003, 1388; G. Caia, *Aziende speciali e società miste nella gestione dei servizi pubblici locali*, in *Nuova rass. leg.*, 1995, 172; T.M. Gamalero, *Società miste per la gestione dei servizi pubblici. Le innovazioni legislative dopo la recente riforma*, in *Nuova rass. leg.*, 1993, 518.

(2) Come sottolineato dalla commissione, la misura rafforzava la posizione concorrenziale delle società per azioni costituite in base alla l. n. 142 del 1990 rispetto a tutte le altre imprese che intendessero fornire gli stessi servizi. In particolare, le imprese che non avessero assunto la veste di s.p.a. e le cui azioni non fossero detenute in via maggioritaria da enti locali si sarebbero trovate in una posizione svantaggiata qualora avessero inteso gareggiare per l'aggiudicazione della fornitura di un servizio in un determinato territorio.

(3) Il 12 marzo 2003, il governo italiano ha trasmesso alla commissione una circolare del 6 dicembre 2002 indirizzata a tutti gli enti locali interessati e riguardante un questionario, non inviato alla commissione, diretto a determinare i beneficiari di aiuti da rimborsare. Successivamente, con ordinanza della Corte 10 giugno 2003, è stato sospeso il procedimento nella causa C-290/02 fino alla pronuncia della sentenza del Tribunale di decisione delle cause T-292/02, T-297/02, T-300/02, T-301/02 e T-309/02 (impugnative proposte da singole società). Con lettera del 31 ottobre 2003, la commissione ha chiesto al governo italiano di informarla, entro 20 giorni, dell'ammontare complessivo degli aiuti concessi, del numero dei beneficiari, nonché, tra questi ultimi, del numero di quelli che soddisfacevano i criteri di cui al regolamento (CE) della commissione 12 gennaio 2001, n. 69, relativo al-

del 2004, quando una bozza di decreto veniva sottoposta all'esame della commissione. Essa, ritenendo insoddisfacente il testo, proponeva ricorso alla Corte di giustizia per la declaratoria di inadempimento dello Stato Italiano al recupero dell'aiuto.

La bozza del 2004 sfocia nell'art. 27 della l. 18 aprile 2005, n. 62 – tra le norme adottate nel quadro degli adempimenti derivanti da obblighi comunitari – secondo cui *il recupero delle minori imposte è eseguito secondo i principi e le ordinarie procedure di accertamento e riscossione dei tributi* (4). Tale disposizione è successivamente modificata ad opera dell'art. 1, 132° comma della l. 23 dicembre 2005, n. 266.

Nel corso del 2006, il giudizio di fronte alla Corte di giustizia si conclude con la declaratoria d'inadempimento dello Stato Italiano (5) che non ha approvato nei termini previsti i provvedimenti necessari per il recupero degli aiuti presso i beneficiari, né ha informato la commissione di eventuali impossibilità assolute di recupero. La Corte adotta un orientamento particolarmente restrittivo, argomentando la sua decisione esclusivamente sul rispetto dei termini, limitandosi a sottolineare che la legge comunitaria del 2004 non aveva prodotto alcun risultato. In particolare, poi, si ribadisce che le difficoltà incontrate dall'Italia nell'individuazione dei beneficiari non erano tali da determinare l'impossibilità assoluta del recupero, in coerenza con altri casi analizzati dalla Corte (6).

A seguito della sentenza, si pone la necessità di approvare disposizioni dirette a garantire un effettivo recupero degli aiuti controversi, ciò che avviene con l'art. 1 del d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito dalla l. 6 aprile 2007, n. 46.

L'Agenzia delle entrate è tenuta a notificare ai beneficiari un'ingiunzione di pagamento (7), dopo aver liquidato le imposte sulla base delle comunicazioni trasmesse da parte degli enti locali e delle dichiarazioni dei redditi presentate dalle società beneficiarie ai sensi delle norme di cui alla l. n. 62 del 2005, facendo salvi gli aiuti da considerarsi legittimi sulla base delle soglie previste per gli aiuti di importanza minore.

Da questo momento si avvia la effettiva fase esecutiva, nel corso della

l'applicazione degli artt. 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di importanza minore, in modo da escludere eventualmente il recupero in tali casi. A seguito di proroga del termine, in una nota del 15 marzo 2004, il governo italiano ha evidenziato i nomi di dieci società che avevano beneficiato dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito, precisando che esso stava verificando se gli aiuti percepiti da dette società potessero beneficiare del regime *de minimis*.

(4) L'art. 27 della l. 18 aprile 2004, n. 62 prevede il recupero degli importi delle imposte non corrisposte in conseguenza del regime di esenzione fiscale di cui agli artt. 3, 70° comma, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, e 66, 14° comma del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, in favore delle s.p.a. a partecipazione pubblica maggioritaria, costituite ai sensi della l. 8 giugno 1990, n. 142. Come ricordato in Ag. entr., Risol. 29 novembre 2005, n. 169, il provvedimento 1 giugno 2005 del Direttore dell'Agenzia delle entrate ha disposto che le somme complessivamente dovute, a seguito di notifica dell'avviso di accertamento previsto dal 5° comma dell'art. 27 della l. n. 62 del 2005 avrebbero dovuto essere versate con le modalità di cui al d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, indicando il nuovo apposito codice tributo.

(5) Cfr. Corte di giustizia, 1 giugno 2006, in causa C-207/05.

(6) Cfr. Corte di giustizia, 29 gennaio 1998, in causa C-280/95; Id., 1 aprile 2004, in causa C-99/02. Si rimanda a F. Racioppi, *Principali tipologie di aiuti fiscali*, in L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, 476.

(7) Cfr. Ag. entr., Risol. 6 marzo 2007, n. 33.

quale emergeranno le complessità proprie del recupero dell'aiuto fiscale, divenendo, quello delle società *ex municipalizzate*, un caso sintomatico, al quale l'Italia risponde con un approccio *de jure condendo*.

Come emerge dalla sentenza in commento, 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 l. 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 scaturente dall'avvenuto spirare dei termini di cui all'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria sul tema, già espressa all'interno della prima giurisprudenza di merito (8), si sostanzia nel convincimento che l'azione di recupero di somme definitivamente qualificate come aiuti di Stato illegittimi costituisce 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 del 2007, anziché nel d.p.r. n. 600 del 1973, con la conseguenza di rimanere insensibile ai termini di decadenza fissati all'interno di tale ultimo *corpus* normativo. In particolare, in detta giurisprudenza si sottolineava che la prevalenza della disciplina comunitaria trovasse supporto nell'art. 15 del Regolamento n. 659 del 1999, ove si dispone espressamente che i poteri della commissione per il recupero degli aiuti sono soggetti ad un periodo limite di 10 anni decorrenti dal giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario. Questo 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 del 1973. La norma prevede infatti che qualsiasi azione intrapresa dalla commissione o da uno Stato membro che agisca per conto di essa, determina l'interruzione del termine, salva la sospensione nel caso di impugnazione della decisione. Trascorso il termine, l'aiuto è considerato esistente. La richiamata giurisprudenza di merito afferma peraltro che tale termine non si applicherebbe solo all'esercizio dell'attività da parte della commissione, ma anche alla fase successiva, quella del recupero, curata dallo Stato.

Su questa base, l'eventuale adesione all'istituto del c.d. condono tombale per i periodi di imposta ed i tributi cui si riferisce l'agevolazione non osta al recupero dell'aiuto. Tale conclusione discende sia dalla circostanza che il recupero è disposto in applicazione di una normativa superiore rispetto a quella condonistica di diritto interno, che pure, in principio, tende alla definitività delle imposte dovute, sia dalla necessità di tutelare un principio comunitario di carattere non prettamente tributario violato con la concessione dell'aiuto, la tutela della concorrenza che impedisce di riconoscere al contribuente agevolazioni fiscali dichiarate illegittime per violazione dell'art. 87.

Orbene, questo principio, rispetto al quale è ininfluenza anche un'eventuale adesione *generalizzata* al condono, che rischierebbe di «paralizzarlo» in concreto l'azione di recupero, si desume anche dalla logica ripristinatoria sot-

(8) Cfr. Comm. Trib. Prov. Brescia, 6 maggio 2008, n. 25/10/08.

tesa al recupero stesso. Né è possibile obiettare che il costo dell'adesione al condono per le annualità di riferimento sia in grado, esso stesso, di realizzare tale *restitutio in integrum* (9). L'irrilevanza dell'adesione al condono si giova oggi di una espressa disposizione di legge, contenuta all'interno dell'art. 24, 1° comma del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito nella l. 28 gennaio 2009, n. 2 (10), ove si dispone che per il recupero dell'aiuto illegittimo non assume rilevanza l'intervenuta definizione in base agli istituti di cui alla l. 27 dicembre 2002, n. 289 e si escludono sia la dilazione di pagamento, sia la tutela cautelare, già sottoposta, in materia di aiuti di Stato, ad un regime particolarmente restrittivo a seguito della introduzione dell'art. 47-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 ad opera dell'art. 2 del d.l. 8 aprile 2008, n. 59.

2. - Norme interne ed effettività del recupero

Esposto, pur in breve, il quadro evolutivo della legislazione in materia di recupero degli aiuti e le salienti conclusioni della sentenza in esame, giova soffermarsi sul rapporto tra gli istituti di diritto interno coinvolti nell'esecuzione della decisione di recupero e la prospettiva funzionale entro cui opera la pertinente disciplina comunitaria.

Il diritto nazionale deve assicurare un effettivo rispetto sia del divieto di aiuti concessi in violazione dell'art. 87 del Trattato, sia delle conseguenti decisioni della commissione. Cosicché, sarebbero contrari al diritto comunitario sistemi processuali o norme procedurali che rendessero impossibile o eccessivamente difficile il rispetto di tale obbligo (11).

(9) Come rilevato dai commentatori (cfr. G. Furciniti - E. Pallaria, *Illegittimità degli aiuti di Stato concessi mediante agevolazioni di natura fiscale: principali problematiche applicative dell'azione di recupero*, in *Fisco*, 2005, 1, 696, sub par. 3.2.2) l'entità del «costo» da sostenere per l'adesione al condono tombale ai fini delle imposte sui redditi si rivela inadeguata, dal momento che le somme corrisposte risulterebbero ben inferiori rispetto al *quantum* (ammontare dell'imposta non versata aumentata degli interessi) che la normativa comunitaria reputa essenziale per l'integrale ripristino dello *status quo ante*. Nel caso dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito, supponendo che una società costituita *ex lege* n. 142 del 1990 abbia aderito alla definizione automatica per i periodi di imposta 1997-2001, risulterebbero condonate anche le annualità interessate dall'agevolazione che beneficerebbero degli effetti preclusivi sull'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Con riferimento a dette annualità, nella migliore delle ipotesi, la società avrebbe potuto decidere di calcolare le somme da versare applicando le percentuali previste dalla legge a quelle che sarebbero state le imposte lorde a suo tempo non dichiarate e/o non versate in ragione della esenzione. Sulla base di tale operazione, la somma da versare sarebbe stata di gran lunga inferiore rispetto a quella che la società è tenuta a rifondere in virtù della decisione comunitaria, non potendosi ritenere soddisfatto l'interesse alla *restitutio in integrum*, non essendo gli importi corrisposti all'Erario ai fini del condono equivalenti al vantaggio economico-finanziario a suo tempo ottenuto grazie all'agevolazione.

(10) Si v. la Relazione illustrativa al d.l. n. 185 del 2008, *Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anticrisi il quadro strategico nazionale*, in *Bancadati Fisconline*. La norma è stata da ultimo modificata dall'art. 19 del d.l. 25 settembre 2009, n. 135, che ha inserito il comma 1-bis, secondo cui sono irrilevanti, ai fini della determinazione della base imponibile del recupero, le plusvalenze derivanti dalle operazioni straordinarie poste in essere dalle società.

(11) In tal senso v. E. Altieri, *Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive*, in *Rass. trib.*, 2003, 2342. Sono del

Sotto questo profilo, occorre allora verificare se il rinvio al diritto interno sia tale da determinare anche l'applicazione degli istituti cui, di regola, si ricorrerebbe nell'esercizio della potestà accertativa – ivi compresi i relativi termini decadenziali previsti dalla legge – ovvero sia un rinvio meramente strumentale, orientato ad una dinamica «operativa» perché lo Stato, peraltro destinatario del ricavato, dispone già di strumenti e strutture atte al conseguimento del risultato.

Sulla natura di questo rinvio, se da un lato vi è chi ritiene sia necessario seguire le ordinarie procedure fiscali di accertamento e riscossione, vertendosi in un'ipotesi di recupero di imposte (12), dottrina altrettanto autorevole (13), condividendone l'impostazione di fondo, osserva che il ritenere sempre applicabili, ai fini dell'adempimento dell'obbligazione restitutoria, le procedure di carattere esclusivamente fiscale, determinerebbe l'applicazione delle relative norme decadenziali previste dalla legge, impedendo all'amministrazione di recuperare le agevolazioni fiscali dichiarate incompatibili anche qualora il termine di cui all'art. 15 del regolamento n. 659 del 1998 non sia ancora spirato.

Le criticità procedurali parrebbero poter essere superate, ad avviso della medesima dottrina (14), dalla *specialità* dei provvedimenti normativi diretti al recupero degli aiuti. A sostegno si richiama il caso del credito d'imposta destinato agli autotrasportatori italiani, il cui recupero è stato affidato dal d.l. 20 marzo 2002, n. 36, al Ministero dei trasporti, e non all'Agenzia delle entrate, in ragione della natura del credito da recuperare. Come si leggeva nella relazione tecnica a tale decreto, il credito d'imposta costituiva infatti solo una forma tecnica alternativa rispetto ad un'attribuzione diretta di risorse; in tal caso, la prevalenza del dato formale su quello sostanziale, incidendo sulla disciplina applicabile, avrebbe certamente vanificato il recupero, in ragione dell'essere trascorso un considerevole periodo di tempo dalla percezione del beneficio. Nella stessa direzione muoveva l'art. 1 del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, nel richiedere alle banche il pagamento di un *importo corrispondente alle imposte non corrisposte* (15).

resto molto stretti i margini per l'eccezione di impossibilità assoluta di recupero, che lo Stato non può opporre qualora non abbia intrapreso alcun tentativo di effettuare il recupero e, incontrate difficoltà, non abbia sottoposto alla commissione le problematiche incontrate, onde avviare una cooperazione. Né tale eccezione può essere opposta nel caso di «difficoltà giuridiche, politiche o pratiche» (v. Corte di giustizia, 1 aprile 2004, in causa C-99/02, punto 18). Superata, seppur a talune condizioni, anche la tradizionale intangibilità del giudicato (cfr. Corte di giustizia, 18 luglio 2007, in causa C-119/05), sembra che una delle ipotesi nella quale l'impossibilità assoluta può rilevare è quella del fallimento dell'impresa beneficiaria.

(12) In questo senso, cfr. P. Russo, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2004, 330.

(13) Così, A. Fantozzi, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, in *Rass. trib.*, 2003, 2266; F. Gallo, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli Aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, 2281. Gli Autori citati convergono comunque sull'inapplicabilità di sanzioni tributarie, tenendo conto dei fondamentali principi di tutela dell'affidamento e buona fede del contribuente, nonché relativi all'incertezza nell'applicazione di norme impositive.

(14) A. Fantozzi, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, cit., 2267.

(15) Le soluzioni adottate in concreto non sono uniformi. Con riguardo alle agevolazioni fiscali concesse per gli investimenti innovativi nei settori della siderurgia, della can-

Questi richiami normativi mostrano come il problema dell'integrazione delle norme interne di carattere procedimentale con quelle comunitarie della medesima natura è ben noto al legislatore, che nei casi suddetti ha argomentato il superamento delle asimmetrie esistenti sulla base di un argomento sostanziale: nel momento in cui lo Stato decide di sostenere un settore, la modalità concreta attraverso cui questo sostegno è garantito è indifferente rispetto all'applicabilità delle disposizioni in materia di aiuti di Stato. Questo ultimo rilievo, peraltro, poggia sullo stesso art. 87 del trattato, che si riferisce agli aiuti sotto qualsiasi forma, poiché è una norma la cui *ratio* è orientata al piano effettuale proprio dell'aiuto, quello della concorrenza, non a quello formale dello strumento distorsivo.

Dato tale presupposto, si potrebbe ritenere che il ricorso ad una disciplina speciale del recupero, pur motivata dalla circostanza che la misura fiscale è solo una forma tecnica per l'attuazione del sostegno, appare quale espediente formale per escludere l'opponibilità al fisco dell'intervenuta decadenza dei termini di accertamento previsti dalla legge. In termini altrettanto formali, infatti, si potrebbe obiettare che la scelta di una forma tecnica piuttosto che un'altra non è priva di conseguenze sul piano della disciplina applicabile: la misura fiscale in luogo della erogazione di liquidità reca con sé una regolamentazione che le è propria, quella tributaria, che andrebbe applicata non solo quando il contribuente fruisce dell'agevolazione, ma anche quando, avendone fruito, è chiamato a restituirla.

Ciò per sostenere che, ad avviso di chi scrive, l'argomento secondo cui la misura fiscale è solo una «modalità tecnica», pur animato da un approccio sostanziale, si rivela, in questo caso, servente per la soluzione formale data dalla «opportunità» della disciplina speciale (16).

Orbene, se si dovesse impostare il problema sul piano formale, si dovrebbe limitare l'indagine al rapporto tra contribuente e fisco. E su questo

teristica navale, delle fibre sintetiche ed automobilistico [su cui v. Commissione Europea, Decisione 13 maggio 1998 (1998/1434/CE)], il mancato intervento del legislatore in questo caso ha spinto l'amministrazione finanziaria a ritenere applicabili le ordinarie procedure fiscali e ad emanare specifiche istruzioni con (cfr. Min. fin., circ. 15 settembre 1998, n. 218/E, con la quale si stabiliva di ricorrere, ai fini del recupero, provvedimenti emessi nella forma degli accertamenti parziali *ex* art. 41-bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600). Con riguardo agli aiuti fiscali alle banche disposti con il d.lgs. n. 153 del 1999, in una prima fase è stato disposto il congelamento delle agevolazioni; successivamente il vero e proprio recupero degli aiuti, attraverso una procedura speciale, sostanzialmente difforme da quella fiscale, accompagnata dalla previsione di sanzioni in caso di inosservanza. Analoghe misure di recupero sono state adottate con riferimento agli sgravi contributivi riconosciuti per l'assunzione di lavoratori con contratti di formazione e lavoro. La riduzione degli oneri sociali era prevista dall'art. 3, l. n. 836 del 1984. Con la decisione 11 maggio 1999, n. C (1999) 1364, la commissione ha ritenuto che le novità introdotte ai contratti di formazione e lavoro dalla l. n. 407 del 1990, ne hanno modificato la natura, in quanto i benefici non erano più applicabili in maniera uniforme e automatica, bensì in funzione del luogo di insediamento dell'impresa e del settore di appartenenza. La commissione ha chiesto quindi il recupero degli aiuti erogati, avvenuto direttamente attraverso l'Inps che ha invitato le imprese interessate a restituire gli sgravi concessi tra novembre 1995 e maggio 2001, pena l'iscrizione a ruolo entro 60 giorni.

(16) Secondo la Commissione Tributaria di Brescia si tratterebbe di *interventi pubblici negativi (...)* che avrebbero la funzione di cancellare le originarie connotazioni tributarie dell'aiuto di Stato, in funzione appunto dello scopo perseguito e, cioè, del reintegro finanziario di quanto in precedenza non era stato versato.

piano verrebbero in rilievo il problema dell'affidamento, la questione della disciplina del rapporto ed il correlato tema delle eccezioni opponibili (termini dell'accertamento, imposizione retroattiva), nonché, non ultima, la dubbia configurabilità di un diritto dell'impresa al risarcimento del danno derivante da un illecito statale produttivo di conseguenze patrimoniali (17).

L'insoddisfazione derivante dall'indagine su questi profili scaturisce dalla portata esclusivamente domestica delle relative implicazioni, che peraltro tralasciano di considerare il fenomeno nelle sue direttrici principali, soggettiva e oggettiva, che permeano la disciplina comunitaria, vale a dire i concorrenti e il mercato. Il recupero dell'aiuto non costituisce infatti una sanzione rispetto ad un trattamento illegittimo sul piano formale, ma, come di recente affermato anche dalla Corte costituzionale (18), la necessaria cura di un'alterazione della concorrenza tra gli operatori del mercato, ciò che costituisce la finalità del trattato.

Questa considerazione, sul presupposto della prevalenza del diritto comunitario sulla legge interna, risulta assorbente rispetto a qualunque scelta che il legislatore possa compiere per sottoporre il recupero alla disciplina tributaria, a quella di diritto comune o ad eventuali norme speciali. Ed invero, quando una norma interna impedisce di attribuire efficacia ad un atto comunitario che, sancendo *ex art. 87* la natura di aiuto di una misura, ne ordini il recupero, questa norma – come quella che prevede la decadenza dal potere di accertamento – deve essere disapplicata assicurando quella effettività che è garantita anche nel caso di rimborso di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario (19).

In altre parole, non pare necessario negare natura tributaria alla somma oggetto del recupero per evitare eccezioni fondate sulla disciplina fiscale, poiché quest'ultima deve comunque cedere il passo al diritto comunitario, tanto più che, come statuito dalla Cassazione, la decisione produce effetti diretti.

È questo approccio, caratterizzato da un certo pragmatismo, ad essere stato adottato dalla Corte costituzionale nel pronunciarsi sulle disposizioni re-

(17) Sul tema della configurabilità di un diritto al risarcimento del danno conseguente alla violazione del principio del legittimo affidamento da parte dell'amministrazione, e sull'affidamento in generale si v. E. Della Valle, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2002, 459.

(18) Cfr. Corte cost., ord. 6 febbraio 2009, n. 36 (relatore il prof. Gallo), con la quale è stata ritenuta manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 27, l. 18 aprile 2005, n. 62, e dell'art. 1, d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, in relazione alla presunta violazione degli art. 3, 53, 97 Cost. come si legge all'interno del testo dell'ordinanza, «il rimettente (...) trascura di considerare che dette norme perseguono l'obiettivo di porre rimedio all'illecito comunitario commesso dal legislatore italiano mediante l'illegittima attribuzione ad alcuni contribuenti (...) di esenzioni fiscali integranti aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune (...) e che, conseguentemente, lo Stato Italiano ha l'obbligo di procedere al recupero delle somme corrispondenti agli aiuti illegali concessi» (corsivi miei).

(19) 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 v. F. Amatucci, *I vincoli della giurisprudenza comunitaria nei confronti della disciplina nazionale del rimborso d'imposta*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 291, nonché il contributo di M. Grandinetti - S. Monzani, *L'effettività della tutela giurisdizionale nell'ottica comunitaria: riflessioni in ordine alla tutela cautelare e alla restituzione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2008, 927.

lative al recupero delle agevolazioni fiscali oggetto della pronuncia in esame. All'interno dell'ordinanza si prende atto che a seguito della decisione della commissione, dichiarata l'incompatibilità delle misure con la disciplina comunitaria, lo Stato ha assunto la veste di destinatario dell'obbligo di recupero degli aiuti equivalenti alle imposte non corrisposte (art. 1, d.l. 15 febbraio 2007, n. 10) che non solo non potevano trovare applicazione nell'ordinamento nazionale, ma dei quali gli stessi beneficiari avrebbero dovuto evitare la fruizione, rilevando, con la opportuna diligenza, la mancata notifica alla commissione, ciò che impedisce loro di vantare alcun legittimo affidamento. Quest'ultimo – destinato ad operare sul piano comunitario e su quello interno – può invero formarsi solo in presenza di un atto che, contenendo assicurazioni precise e perseguendo un interesse che non prevalga su quello del singolo operatore, sia percepito come irrevocabile (20).

Tuttavia, in materia di aiuti, come statuito dalla Corte di giustizia (21), qualora lo Stato membro abbia violato le norme procedurali di cui all'art. 88, tale principio non può essere invocato per sottrarsi all'obbligo di adottare i provvedimenti necessari ai fini dell'esecuzione della decisione con cui si ordina il recupero (22). Ammettere tale possibilità significherebbe, infatti, privare di ogni efficacia pratica le disposizioni di cui agli artt. 87 e 88, in quanto le autorità nazionali potrebbero far valere in tal modo il proprio comportamento illegittimo al fine di vanificare l'efficacia delle decisioni emanate dalla commissione in virtù di tali disposizioni del trattato (23). Né, questo affidamento, per le medesime ragioni, può essere opposto «nei rapporti interni» tra beneficiario e Stato, salva la possibilità di eccepire la ricorrenza di circostanze eccezionali; in questo caso spetta al giudice nazionale eventualmente adito valutare le circostanze del caso, dopo aver proposto alla Corte, se necessario, questioni pregiudiziali di interpretazione (24).

Per ragioni di completezza giova segnalare che è sul medesimo piano dei rapporti interni che si registra l'irrelevanza delle eccezioni d'incostituzionalità fondate sulla presunta natura di imposizione retroattiva del recupero, configgente con il principio di capacità contributiva e con l'art. 97 Cost. relativo all'imparzialità e al buon andamento della pubblica amministrazione. In merito, la Corte costituzionale segnala che *la denunciata efficacia retroattiva delle norme censurate trova giustificazione sia nell'art. 117, 1° comma, Cost., in conseguenza dell'obbligo imposto dall'ordinamento comunitario al legislatore italiano di procedere al recupero delle somme corrispondenti alle agevolazioni fiscali non compatibili con la normativa comunitaria; sia nell'art. 3 Cost., data l'esigenza di ricondurre ad uguaglianza la posizione dei contribuenti, eliminando sin dall'origine gli effetti economici illegittimamente*

(20) Cfr. Corte di giustizia, 25 maggio 2000, in causa C-82/98, *Kogler*, punto 33. Sulla rilevanza del principio del legittimo affidamento in ambito comunitario v. P. Maffei, *Il principio della tutela del legittimo affidamento in ambito comunitario*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2003, 498.

(21) Cfr. Corte di giustizia, 22 giugno 2006, nelle cause riunite C-182/03 e C-217/03, punto 160, *Belgio c. Forum 187 ASBL*, nota sentenza sui centri di coordinamento; Id., 15 dicembre 2005, in causa C-148/04, *Unicredito*, punti da 91 a 98.

(22) C. Ciampolillo, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., 381.

(23) Cfr. Corte di giustizia, 1 aprile 2004, in causa C-99/02, *Commissione c. Repubblica italiana*, punto 21.

(24) Cfr. Corte di giustizia, 7 marzo 2002, in causa C-310/99, punto 103.

accordati ad alcuni di essi (25). Inoltre, prosegue la Corte, non sussiste violazione dell'art. 53 Cost. poiché le somma richiesta costituisce un recupero dell'ammontare dell'esenzione fiscale indebitamente concessa e non è l'effetto di un'ulteriore imposta ad efficacia retroattiva, né dell'art. 97 Cost., poiché – data l'inapplicabilità, nell'ordinamento interno, delle esenzioni fiscali incompatibili con l'ordinamento comunitario – (...) il recupero comporta la sottoposizione ad imposta di redditi che (...) all'epoca della loro formazione erano già imponibili, con la conseguenza che tale recupero non lede, ma – al contrario – attua gli evocati principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione (26).

Questo orientamento interviene dopo che la prima giurisprudenza di merito, condividendo peraltro la manifesta infondatezza della incostituzionalità ex art. 97, aveva ritenuto che il recupero che trae origine da un'esenzione fiscale è privo di genesi tributaria, poiché trova esclusivo fondamento nelle norme del diritto comunitario primario – artt. 87-88 del trattato – e secondario, il Regolamento di talché si applica l'art. 15 del regolamento n. 659 del 1999 (27).

Nella direzione opposta a questa indicazione, muove l'ultimo intervento del legislatore, l'art. 24 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla l. 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 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.

Il riferimento alle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi ripropone, in linea di principio, la questione relativa alla opponibilità al fisco della avvenuta decadenza dal potere accertativo. Il dubbio, tuttavia, deve essere risolto in senso negativo, poiché il richiamo della ordinaria disciplina tributaria, che già soffre dei limiti previsti dallo stesso art. 24 in punto di condoni, dilazioni e sospensioni, non è comunque in grado di escludere la prevalenza del diritto comunitario su quello interno, anche alla luce della presa di posizione della Corte costituzionale.

dott. ANDREA QUATTROCCHI

*Dottore di ricerca in Diritto pubblico
e diritto tributario nella dimensione europea*

(25) Cfr. Corte cost., ord. 6 febbraio 2009, n. 36.

(26) Cfr. Corte cost., ord. 6 febbraio 2009, n. 36.

(27) Cfr. Comm. trib. prov. Brescia, 6 maggio 2008, n. 25/10/08. All'interno della pronuncia, infatti, si fa riferimento a *l'assoluta in configurabilità di un accertamento tributario e dunque ad un prelievo in contraddizione con la disciplina del condono tombale, esclude che nella vicenda del recupero degli aiuti di Stato, siano invocabili i termini per la notifica degli accertamenti stabiliti dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973.*