

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE

VICTOR UCKMAR

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

ANDREA AMATUCCI

UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

PASQUALE PISTONE

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

IN PRIMO PIANO:

DOTTRINA:

Roberta Alfano, *Condotti fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*

Sebastiano Garufi, *L'era della trasparenza fiscale e dello scambio di informazioni. Brevi note sul peer review process e sul rapporto dell'Italia*

Pierpaolo Rossi Maccanico, *From the advocate general still not the last word on distinguishing selectivity from harmful tax competition*

RUBRICHE:

Gioacchino Galizia, *Rassegna della Corte di Giustizia*

NOTE A SENTENZA:

Luigi Dellapasqua, *Le asimmetrie tra ordinamento dell'Unione europea e quello nazionale escludono l'abuso del diritto*

Francesco Montanari, *Limiti al diritto al rimborso iva alla luce dei principi del legittimo affidamento, della proporzionalità e della neutralità*

Andrea Quattrocchi, *Sul recupero di aiuti di Stato tra de minimis rule e inopponibilità del giudicato*



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2011

SOMMARIO

Dottrina

- R. ALFANO, Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni Pag. 477
- F. BACCAGLINI, La Corte di Giustizia delinea i limiti alla libertà di stabilimento nel trasferimento di sede. Le conseguenze sulla *Exit Taxation* » 509
- M.C. BARREIRO CARRIL, La jurisprudencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos sobre la cláusula de comercio en materia de impuestos directos como posible inspiración para el TJUE. » 531
- A. CRAZZOLARA, Il metodo dell'esonazione e le perdite della stabile organizzazione a fronte dei principi di diritto europeo in particolare con riferimento alle sentenze *Lidl Belgium e Krankenhaus Ruhesitz Wannsee*..... » 559
- S. GARUFI, L'era della trasparenza fiscale e dello scambio di informazioni. Brevi note sul *peer review process* e sul rapporto dell'Italia » 581
- M. DEL CARMEN MÓRÓN PÉREZ, Le agevolazioni fiscali degli enti ecclesiastici nel diritto spagnolo e italiano.... Pag. 609
- P. ROSSI MACCANICO, From the advocate general still not the last word on distinguishing selectivity from harmful tax competition » 637
- G.G. VETTORI, Tributação dos lucros de CFCS detidas por empresas brasileiras » 659

Documenti

- Banks in desperate battle over U.S. tax law. Foreign institutions to be "conscripted" by IRS. Fears over domestic privacy laws and costs Pag. 691
- Tax compliance bill drives expat to despair of US » 692

Rubriche

- C. BILLARDI, Rassegna di fiscalità sudamericana Pag. 695
- Argentina » 695
- Bolivia » 700
- Brasile » 702
- Paraguay » 711
- Uruguay » 717
- Venezuela » 727
- C.I.A.T. » 734

G. CORASANITI, Convenzioni internazionali.....	Pag. 737	Sentenza del 10 febbraio 2011, causa C-25/10, <i>Missionswerk Werner Heukelbach eV</i> Vs. <i>État belge</i>	Pag. 790
D. MANDELLI, Internet.....	» 747		
R. SUCCIO, U.S. International taxation	» 751	Sentenza del 10 febbraio 2011, cause riunite C-436/08 e C-437/08, <i>Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebsgm BH e Österreichische Salinen AG</i> Vs. <i>The Finanzamt Linz</i>	» 791
F. ROCCATAGLIATA, M.G. VALENTE, Fiscalità dell'Unione europea	» 769		
Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia).....	Pag. 785	Sentenza del 27 gennaio 2011, causa C-489/09, <i>Vandorne NV</i> Vs. <i>Belgische Staat</i>	» 793
Sentenza del 7 aprile 2011, causa C-20/09, <i>Commissione</i> Vs. <i>Repubblica portoghese</i>	» 785	Sentenza del 20 gennaio 2011, causa C-155/09, <i>Commissione</i> Vs. <i>Repubblica ellenica</i>	» 794
Sentenza del 7 aprile 2011, causa C-402/09, <i>Tatu</i> Vs. <i>Amministrazione pubblica rumena</i>	» 785	Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna	
Sentenza del 31 marzo 2011, causa C-450/09, <i>Ulrich Schröder</i> Vs. <i>Finanzamt Hameln</i>	» 786	L. DELLAPASQUA, Le asimmetrie tra ordinamento dell'Unione europea e quello nazionale escludono l'abuso del diritto.....	Pag. 795
Sentenza del 10 marzo 2011, causa C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, <i>Manfred Bog e altri</i> Vs. <i>Finanzamt</i>	» 787	O. ESPOSITO DE FALCO, La fine del rappresentante fiscale in materia di imposte dirette ed il contemperamento attuato dal principio di proporzionalità tra interesse erariale e diritti del contribuente in una recente sentenza fiscale della CGUE.....	» 805
Sentenza del 10 marzo 2011, causa C-540/09, <i>Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp</i> Vs. <i>Skatteverket</i>	» 788	F. MONTANARI, Limiti al diritto al rimborso iva alla luce dei principi del legittimo affidamento, della proporzionalità e della neutralità	» 819
Sentenza del 3 marzo 2011, causa C-203/10, <i>Direksia «Obzhalvane i upravleniema izpalnenieto» – Varna</i> Vs. <i>Auto Nikolovi OOD</i>	» 789		
Sentenza del 3 marzo 2011, causa C-41/09, <i>Commissione</i> Vs. <i>Regno dei Paesi Bassi</i>	» 790		

Note a sentenza

- A. QUATTROCCHI, Sul recupero di aiuti di Stato tra *de minimis rule* e inopponibilità del giudicato..... Pag. 831

ERRATA CORRIGE: Nell'articolo, a firma della dottoressa Serena Giglio, comparso nel n. 1 del 2011 di *Diritto e pratica tributaria internazionale*, va aggiunta la seguente nota: Estratto dalla Tesi di dottorato *Elusione e abuso del diritto: normativa italiana e profili comparati*, discussa in data 10 dicembre 2010 presso la Seconda Università di Napoli - relatore Prof. Manlio Ingresso.

NOTE A SENTENZA

Sul recupero di aiuti di Stato tra *de minimis rule* e inopponibilità del giudicato

Le norme in materia di aiuti de minimis prevedono soglie che non possiedono natura di franchigia, di talché, nei casi in cui la soglia venga superata riacquista pieno vigore la disciplina del divieto conseguendone in recupero dell'intera somma e non del sola eccedenza.

Non esclude il recupero l'eventuale giudicato che possa formarsi sulla sentenza favorevole al contribuente ove ricorrano le condizioni fissate dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia per i casi di aiuto definitivamente dichiarato incompatibile.

Corte di Cass., 20 maggio 2011, numero 11228

Svolgimento del processo - La M.V. s.p.a., istituita a norma della L. n. 142 del 1990, art. 22, con prevalente partecipazione pubblica, per la gestione dei servizi pubblici locali, ha impugnato due comunicazioni/ingiunzioni dell'Agenzia delle Entrate, intese a recuperare le somme corrispondenti alle agevolazioni fiscali di cui la società ha beneficiato negli anni 1998 e 1999, in forza del D.L. n. 331 del 1993, art. 66, comma 14, conv. con modificazioni in L. n. 427 del 1993 (c.d. moratoria fiscale), trattandosi di "aiuti di Stato" illegittimi ed incompatibili con il mercato comune (decisione 2003/193/CE della Commissione Europea e conseguente sentenza CGCE 1 giugno 2006, nella causa C-207/05), che lo Stato italiano deve recuperare con le modalità stabilite dal D.L. 15 febbraio 2007, n. 10, art. 1 (conv. in legge, con La CTP adita ha riunito ed accolto nel merito i ricorsi, sul rilievo che la società operava in regime di monopolio e, quindi, l'aiuto fiscale non poteva alterare le regole della concorrenza. La CTR, invece, dopo avere escluso, in fatto, che la società operasse soltanto in regime di monopolio, ha accolto in parte l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo legittimo il recupero in

questione, ma soltanto nella parte in cui supera gli aiuti consentiti (cd. regime *de minimis*).

L'Agenzia delle Entrate ricorre contro la M.V. s.p.a. per ottenere la cassazione della sentenza della CTR, meglio indicata in epigrafe, sulla base di un solo motivo.

La società resiste con controricorso e propone, a sua volta, ricorso incidentale sorretto da cinque motivi.

Diritto - 1. Preliminarmente, i due ricorsi, proposti avverso la stessa sentenza, vanno riuniti ai sensi dell'art. 335 c.p.c..

Nel merito, va accolto il ricorso principale, mentre va rigettato il ricorso incidentale.

Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denunciando la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 10 del 2007, art. 1, comma 4, delle decisioni 92/C 213/02 e 96/C 68/06 della Commissione CE e dell'art. 2 par. 2 del Reg. CE 12 gennaio 2001, n. 69/2001, pone alla Corte il seguente puntuale quesito di diritto: "Dica la Corte se in applicazione del D.L. n. 10 del 2007, art. 1, comma 4, delle decisioni 92/C 213/02 e 96/C 68/06 della Commissione CE e dell'art. 2 par. 2 del Reg. (CE) 12 gennaio 2001, n. 69/2001 l'applicazione della regola *de minimis* non implichi che la soglia ivi prevista debba essere sempre e comunque detratta dal maggior aiuto concesso e se conseguentemente sia illegittima per violazione delle citate disposizioni, la sentenza che pur ritenendo che l'aiuto avesse superato la soglia *de minimis* "imponga di scomputarne il suddetto importo". Il motivo è fondato.

Erroneamente la CTR ha interpretato le disposizioni relative al regime *de minimis* come se si trattasse di una sorta di franchigia di cui si possa beneficiare sempre e non invece come una soglia entro la quale si presume che non si possa verificare alcuna alterazione della concorrenza per la pochezza della somma in questione. In altri termini, gli aiuti *de minimis*, proprio perché tali sono inidonei ad incidere sul piano della concorrenza e perciò vengono tollerati. Ma proprio per questa stessa ragione, quando la soglia viene superata riacquista vigore in pieno la disciplina del divieto che involge l'intera somma e non soltanto la parte che eccede la soglia di tolleranza. Il regime *de minimis* o c'è o non c'è. L'importo stabilito per delimitare il regime *de minimis* serve a tracciare la linea di confine tra gli aiuti che sono incompatibili con l'art. 87 (ora 107) paragrafo 1 del Trattato istitutivo della UE, e quelli che invece sono tollerati. Infatti, il D.L. n. 10 del 2007, art. 1, comma 5, conv. con modif. dalla L. n. 46 del 2007, art. 1 chiarisce che "appartengono alla categoria degli aiuti *de minimis* gli aiuti che, in base alla comunicazione 92/C 213/02 della Commissione del 20 maggio 1992, non eccedono l'importo complessivo di 50.000 ECU, elevato a 100.000 ECU con la comunicazione 96/C 68/06 della Commissione, del 6

marzo 1996, su un periodo di tre anni decorrente dal primo aiuto *de minimis*. Il regime *de minimis* serve a giustificare una deroga alla regola del divieto degli aiuti di Stato, sulla base della pochezza dell'aiuto stesso, ritenuto inidoneo ad influire sulla concorrenza. Quando però, come nella specie, la soglia della irrilevanza viene superata, il recupero deve necessariamente riguardare l'aiuto nella sua interezza.

La società resistente eccepisce che nella specie sarebbe inapplicabile il Regolamento della Commissione CE n. 2001/69/CE, trattandosi di un atto normativo entrato in vigore soltanto il 2 febbraio 2001, inapplicabile quindi agli aiuti risalenti al 1998 e 1999. L'eccezione è priva di pregio perché il regime *de minimis* costituisce una deroga al divieto degli aiuti di Stato, con la conseguenza che se non si applica la deroga opera necessariamente il regime del divieto assoluto. A parte la considerazione che, per le ragioni esposte, comunque, nella specie, il regime *de minimis* non trova applicazione.

Motivi della decisione - Passando all'esame dei motivi del ricorso incidentale, nessuna delle censure prospettate può trovare accoglimento.

Con il primo motivo, viene denunciata la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1, e art. 49, e art. 329 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), perché la CTR ha implicitamente rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'appello, sollevata per carenza di specificità dei motivi. Secondo quanto eccepisce la società, il comportamento processuale dell'ufficio avrebbe determinato il passaggio in giudicato della sentenza. La CTR, però, non avrebbe potuto rilevare la inammissibilità del gravame proposto per la asserita genericità dei motivi, dal momento che "Il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 c.c. italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità Europee divenuta definitiva" (Corte di Giustizia dell'UE 18 giugno 2007, in causa Lucchini, C-1119/05). Il principio è stato già affermato da questa Corte con riferimento alla ipotesi di appello tardivo (Cass. n. 26285/2010, punto 4.2.2. della motivazione). L'esigenza primaria di recuperare gli aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato interno, comporta la necessità di disapplicare le norme nazionali, anche di carattere sostanziale, che ostacolano il recupero stesso: "in tema di recupero di aiuti di Stato, la normativa nazionale sulla prescrizione deve essere disapplicata per contrasto con il principio di effettività proprio del diritto comunitario,

qualora la normativa impedisca il recupero di un aiuto di Stato dichiarato incompatibile con decisione della Commissione (Europa) divenuta definitiva" (Cass. n. 23418/2010).

Analoghe considerazioni valgono per il secondo motivo del ricorso incidentale, con il quale viene denunciata la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 47 bis, in quanto l'ufficio appellante si sarebbe costituito tardivamente e quindi la CTR avrebbe dovuto dichiarare la inammissibilità della impugnazione. Anche in questo caso viene prospettata la violazione di una norma che, in forza del principio di diritto sopra enunciato, avrebbe dovuto essere disapplicata per garantire la effettività del recupero degli

aiuti illegittimi. Il ricorso però, sul punto, è anche improcedibile perché la censura presuppone che nella specie dovesse trovare applicazione la riduzione dei termini, prevista nella ipotesi che sia stata concessa la sospensione dell'ingiunzione di pagamento e non risulta che sia stato depositato il relativo provvedimento, così come invece dispone l'art. 369 c.p.c., n. 4.

Con il terzo motivo, denunciando la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, L. n. 289 del 2002, art. 10 e D.L. n. 10 del 2007, art. 1, comma 2, si chiede di sapere se siano legittimi gli atti di recupero notificati alla società oltre il termine di cui all'art. 43 citato, prorogato ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 10. Il quesito, come già evidenziato, è stato affrontato e risolto in senso positivo da questa Corte (sent. n. 23418/2010, v. sub 4.1.), sulla base di quanto già sancito dalla CGUE: "Si deve rilevare che, in materia di aiuti di Stato dichiarati incompatibili, il compito delle autorità nazionali... consiste solo nel dare esecuzione alle decisioni della Commissione. Le dette autorità non dispongono pertanto di alcun potere discrezionale quanto alla revoca di una decisione di concessione. Di conseguenza, quando la Commissione ordina, con una decisione che non è stata oggetto di un ricorso giurisdizionale, il recupero di importi indebitamente versati, l'autorità nazionale non può legittimamente fare ulteriori accertamenti.

Quando l'autorità nazionale lascia, nondimeno, scadere il termine stabilito dal diritto nazionale per la revoca della decisione di concessione, la situazione non può essere equiparata a quella in cui un operatore economico ignora se l'amministrazione competente intenda pronunciarsi e il principio della certezza del diritto impone che si metta fine a questa incertezza allo scadere di un determinato termine. Considerata la mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, il beneficiario dell'aiuto illegittimamente attribuito cessa di trovarsi nell'incertezza non appena la Commissione adotta una decisione che dichiari l'incompatibilità dell'aiuto e ne ordini il recupero. Il principio della certezza del diritto non può quindi

precludere la restituzione dell'aiuto per il fatto che le autorità nazionali si sono conformate con ritardo alla decisione che impone tale restituzione. In caso contrario, il recupero delle somme indebitamente versate diverrebbe praticamente impossibile e le disposizioni comunitarie relative agli aiuti di Stato sarebbero private di ogni effetto utile" (sent. 20 marzo 1997 in causa C-24/95 Alcan, punti 34-37).

Con il quarto motivo, denunciando la violazione della L. n. 212 del 2003, art. 7, e L. n. 241 del 1990, art. 3, della decisione CE 2003/193/CE e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 e art. 11 Cost., comma 2, la società si duole del fatto che la CTR avrebbe indebitamente integrato la motivazione delle comunicazioni/ingiunzione, evidenziando che essa società svolgeva anche altre attività non in regime di monopolio, in relazione alle quali era stata rilevata la illegittimità degli aiuti fiscali in questione.

La censura in parte è inammissibile ed in parte è infondata. È inammissibile nella parte in cui con rilievi che attengono al merito della attività svolta dalla società ed al contenuto degli atti di recupero, viene sostanzialmente eccepita una sorta di ultrapetizione rispetto al *thema decidendi*; ultrapetizione che avrebbe dovuto, eventualmente, essere prospettata come violazione dell'art. 112 c.p.c., nel rispetto dei canoni dell'autosufficienza del ricorso e con deposito della documentazione citata (deposito richiesto a pena di improcedibilità dall'art. 369 c.p.c., n. 4).

La censura è anche infondata perché in punto di fatto la CTR ha accertato, nei limiti dei poteri fissati dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, che la società operava senza vincoli territoriali e senza esclusive. Peraltro, a parte la considerazione che le censure relative alla motivazione dell'atto impugnato sono censure di merito, nella specie la pretesa integrazione illegittima della motivazione non assume rilevanza perché la motivazione dell'atto ingiuntivo deve ritenersi sufficiente se richiedeva il recupero dell'imposta per il solo fatto che si trattava di un risparmio di cui aveva beneficiato una società che non ne aveva diritto, in forza della Decisione della Commissione Europea. Le circostanze di fatto in base alle quali la società ha invocato il diritto all'esenzione dovevano essere introdotte e provate dalla società stessa, in forza del canone ordinario di distribuzione dell'onere della prova e dell'interesse alla domanda.

Quindi, legittimamente il *thema decidendi* è stato ampliato, nell'interesse della società, e legittimamente la CTR se ne è occupata. Nè la società può ora dolersi di tale ampliamento come se si trattasse di una extrapetizione.

Con il quinto motivo, denunciando il vizio di motivazione, la società lamenta che la CTR non ha tenuto conto della circostanza pacifica che nel settore della gestione dei parcheggi operava in regime di monopolio nel

comune di Viareggio, per cui non vi era rischio di alterazione delle regole della concorrenza. In realtà la CTR ha tenuto conto di tale circostanza ma ha anche rilevato che la società poteva svolgere altre attività senza limiti di territorio, con la conseguenza che l'agevolazione fiscale costituiva, almeno per queste attività, un aiuto di Stato.

Pertanto, riuniti i ricorsi, va accolto il ricorso principale e va rigettato quello incidentale. La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al ricorso accolto con la conseguenza che in forza del principio di diritto affermato, secondo il quale il superamento della soglia *de minimis* comporta la legittimità del recupero dell'intero beneficio fiscale goduto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con il rigetto del ricorso introduttivo della società.

Tenuto conto della complessità della questione e dei molti profili di novità, sussistono giuste ragioni per compensare le spese dell'intero giudizio.

P.Q.M. - La Corte, riuniti i ricorsi, accoglie il ricorso principale e rigetta l'incidentale, cassa la sentenza impugnata in conseguenza del ricorso accolto e decidendo la causa nel merito rigetta il ricorso introduttivo della società. Compensa le spese dell'intero giudizio.

SOMMARIO: 1. La fattispecie: recupero delle agevolazioni fiscali riservate alle società miste ed applicabilità della regola *de minimis* - 2. Aiuti di importanza minore e rilevanza del profilo quantitativo - 3. Recupero dell'aiuto e inopponibilità del giudicato

1. - *La fattispecie: recupero delle agevolazioni fiscali riservate alle società miste ed applicabilità della regola "de minimis"*

Al fine di un più puntuale inquadramento della pronuncia della Suprema Corte in commento, giova soffermarsi, preliminarmente ed in breve, sulla fattispecie oggetto di decisione, relativa al recupero di aiuti di Stato attribuiti alle c.d. società miste sotto forma di agevolazioni fiscali.

Con la legge 8 giugno 1990, n. 142 è stata introdotta un'organica riforma dei servizi pubblici, che modificando sia la gestione dei servizi resi dall'ente locale in adempimento delle sue funzioni istituzionali, sia l'erogazione di quelli di natura economica ed imprenditoriale, ha permesso ai Comuni ed alle Province di costituire società per azioni con i privati, società cui affidare l'erogazione dei servizi svolti sino a quel momento dalle Aziende Municipalizzate. L'avvio del processo di privatizzazione dei servizi

pubblici locali è stato accompagnato dalla previsione di norme tributarie¹ di favore, talune a carattere transitorio, altre permanenti, e relative sia alla fase di costituzione delle società municipalizzate, sia a quella delle loro concreta operatività.

Con riguardo alle imposte dirette l'art. 3, comma 70 della l. n. 549 del 1995, in combinato disposto con l'art. 66, comma 14 del d.l. n. 331 del 1993, ha previsto per le società a capitale prevalentemente pubblico, l'applicazione, per un periodo transitorio di un triennio e comunque non oltre il 31 dicembre 1999, dello stesso regime fiscale valevole per l'ente conferente, conseguendone, ai sensi dell'art. 74 del Tuir, una esenzione da Irpeg, nota come "moratoria fiscale".

Si è discusso in merito alla natura oggettiva o soggettiva dell'agevolazione.

In proposito, taluno², ritenendo che l'esenzione da Irpeg avesse quale presupposto la costituzione della società, concludeva che l'esenzione si sarebbe applicata anche se, successivamente alla costituzione, l'ente pubblico avesse ceduto parzialmente o totalmente la partecipazione, purché la società avesse continuato a prestare il servizio pubblico.

La dottrina più autorevole³, tuttavia, era persuasa del carattere soggettivo dell'agevolazione, osservando che l'esenzione sarebbe stata indissolubilmente subordinata sia alla prestazione di un servizio pubblico da parte della società mista, sia al mantenimento di una partecipazione maggioritaria da parte dell'ente locale.

Come è noto, la Commissione Europea, con la decisione 5 giugno 2002, n. 193 ha dichiarato incompatibile con il divieto di aiuti di Stato in ambito comunitario tale esenzione triennale dalle imposte sui redditi, sul presupposto che la misura rafforzasse la posizione concorrenziale delle

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; M. Basilavecchia, *Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative*, in *Rass. trib.*, 2000, 45; Id., *Le S.p.a. miste: profili tributari*, in *Rass. trib.*, 1997, 563; V. Ficari, *Brevi osservazioni sui profili fiscali della privatizzazione dei servizi pubblici locali*, in *Boll. trib.*, 1998, 891; G. Marongiu, *Dalle aziende municipalizzate alle costituende società per azioni: riflessioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 763.

² In questo senso v. B. Dei, P.R. Sorignani, *L'oggetto della moratoria fiscale delle imprese pubbliche locali*, in *Corr. trib.*, 1996, 234.

³ Propendono per la natura soggettiva del beneficio fiscale V. Ficari *Brevi osservazioni sui profili fiscali della "privatizzazione" dei servizi pubblici locali*, cit. 894; N. Fiorini, *Quando l'azienda municipalizzata si trasforma in S.p.A. controllata da privati: resta ferma la moratoria fiscale?*, in *Rass. trib.*, 1997, 91-92.

società per azioni costituite in base alla legge n. 142 del 1990 rispetto a tutte le altre imprese che avessero inteso fornire gli stessi servizi. Ed invero, da un lato le imprese diverse da quelle agevolate si sarebbero trovate in una posizione svantaggiata qualora avessero voluto partecipare all'aggiudicazione della fornitura di un servizio in un determinato territorio, e dall'altro le risorse finanziarie addizionali derivanti dal minore esborso d'imposta avrebbero favorito l'espansione delle imprese in questione su altri mercati⁴, producendo effetti distorsivi anche su settori diversi da quello dei servizi pubblici locali⁵.

Al termine di un tortuoso cammino – giurisprudenziale e legislativo⁶ - è stato conseguentemente disposto il recupero degli aiuti di cui trattasi.

⁴ Cfr. R. Miceli, *Società miste e diritto tributario*, cit., 810, che sottolinea come la legge n. 142 del 1990 abbia adottato una nozione molto ampia di servizio pubblico tale da comprendere attività svolte in via esclusiva nel territorio comunale ed altre attività svolte invece in regime di concorrenza.

⁵ La Commissione (cfr. punto 73 della Decisione n. 193/2002), in particolare, sottolinea che la capacità della misura in esame di incidere sugli scambi tra gli Stati membri deriva dalla circostanza che alcuni dei settori in cui operano le S.p.A. costituite ai sensi della l. n. 142 del 1990 partecipavano a scambi tra l'Italia e gli Stati membri in quanto esisteva un mercato comunitario e il relativo commercio (prodotti farmaceutici, elettricità e rifiuti). Risulta peraltro che talune società miste, anche in ragione dell'essere state indirettamente rafforzate dalle agevolazioni, hanno diversificato la loro attività, penetrando in settori diversi da quello dei servizi locali.

⁶ Nelle more del giudizio d'impugnazione avviato avanti 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" sfociati in un vero e proprio testo normativo solo alla fine 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 si è tradotta 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*". Tale disposizione è stata successivamente modificata ad opera dell'art. 1, comma 132 della l. 23 dicembre 2005, n. 266. Nel corso del 2006, il giudizio di fronte alla Corte di Giustizia si è concluso con la declaratoria d'inadempimento dello Stato Italiano 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 (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 1 giugno 2006, in causa C-207/05). La Corte ha adottato 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, è stato ribadito che le difficoltà incontrate dall'Italia nell'individuazione

Ai sensi dell'art. 1 del d.l. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito dalla l. 6 aprile 2007, n. 46, l'Agenzia delle Entrate avrebbe a tal fine notificato ai beneficiari un'ingiunzione⁷, 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.

Il quarto comma del suddetto art. 1 disponeva espressamente che non sarebbero stati iscritti a ruolo a titolo definitivo, gli aiuti, comunque determinati nella comunicazione di ingiunzione notificata al soggetto beneficiario, rientranti nell'ambito di applicabilità della regola *de minimis*.

2. – Aiuti di importanza minore e rilevanza del profilo quantitativo

Le disposizioni in materia di aiuti di importanza minore⁸ sono dirette ad una modulazione – sulla base di un criterio quantitativo - del requisito relativo alla idoneità dell'agevolazione ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri o falsare o minacciare di falsare la concorrenza (art. 107 TFUE).

In linea di principio, l'argomento quantitativo è stato considerato irrilevante dalla giurisprudenza, secondo la quale non esiste una soglia percentuale al di sotto della quale gli scambi possano presumersi non influenzati dall'aiuto⁹; la ricorrenza di un elevato grado di concorrenza nel settore in cui opera l'impresa agevolata può infatti potenziare l'incidenza del sostegno ad essa riservato, determinando distorsioni anche ove esiguo¹⁰ e/o,

dei beneficiari non fossero tali da determinare l'impossibilità assoluta del recupero. Cfr. L. Del Federico, *I principi di equivalenza ed effettività nelle procedure di recupero degli aiuti di Stato fiscali*, in M. Ingresso, G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, 359.

⁷ Cfr. Ag. Entr. Risol. 6 marzo 2007, n. 33.

⁸ In dottrina v. G. Pepe, C. Tozza, *Le deroghe al divieto di aiuti di Stato*, in M. Ingresso, G. Tesauro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., 265; S. Reali, *L'incidenza sulla concorrenza*, in L. Salvini, *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, 201 ss.; M. Dony, *Controle des aides d'Etat*, in Megret J.(a cura di) *Droit Communautaire de la concurrence*, Bruxelles, 2007, 77; L. Hancher, T. Ottervanger, P.J. Slot, *EC State Aids*, London, 2006, par. 3-063; Quigley C., Collins A., *EC State aid law and policy*, Oxford, 2004, 63.

⁹ Cfr. Corte di Giustizia, 21 luglio 2005, in causa C-71/04, *Administration del Estado c. Xunta de Galicia*, punto 41; Id., 27 novembre 2003, nelle cause riunite da C-34/01 a C-38/01, *Enirisorse*, punto 28.

¹⁰ Cfr. Corte di Giustizia, 3 marzo 2005, in causa C-172/03, punto 32; Id., 29 aprile 2004, in causa C-278/00, e in causa C-298/00, *Repubblica Italiana c. Commissione*; Id., 27 novembre 2003, nelle cause riunite da C-34/01 a C-38/01, *Enirisorse*; Id., 24 luglio

come nella specie, qualora i servizi siano prestati in ambiti territoriali limitati¹¹.

Pertanto, quando un settore è caratterizzato da un elevato numero di piccole imprese, un aiuto, anche modesto sul piano individuale, ma potenzialmente a disposizione di tutte le imprese del settore o di una loro amplissima parte, può avere ripercussioni sugli scambi tra Stati membri¹².

Nel quadro della sostanziale indifferenza, ai fini della declaratoria di incompatibilità dell'aiuto, del relativo profilo quantitativo, fanno eccezione, per l'appunto, gli aiuti "de minimis", la cui disciplina, introdotta per la prima volta nel 1992 nel contesto delle disposizioni in materia di aiuti di Stato a piccole e medie imprese, è oggi contenuta nel Regolamento 15 dicembre 2006 n. 1998¹³.

La Commissione ha individuato valori al di sotto delle quali l'art. 107 TFUE è considerato inapplicabile¹⁴ sul presupposto che gli "aiuti

2003, in causa C-280/00, punto 81; Id., 19 settembre 2002, in causa C-113/00, *Regno di Spagna c. Commissione*, punto 30; Id., 7 marzo 2002, in causa C-310/99, *Repubblica Italia c. Commissione*, punto 86; Id., 19 settembre 2000, in causa C-156/98; Id., 14 settembre 1994, nelle cause riunite da C-278/92 a C-280/92; *Regno di Spagna c. Commissione*, punti 40-42; Id., 21 marzo 1990, in causa C-142/87, *Regno del Belgio c. Commissione (Tubemeuse)*, punto 43; Id., 17 settembre 1980, in causa C-730/79, punti 11 e 12; 26 settembre 2002, in causa C-351/98, *Spagna c. Commissione*, punto 63; Id., 29 aprile 2004, in causa C-298/00, *Italia c. Commissione*, punto 54. Cfr. C. Pinotti, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, 44-45.

¹¹ Su questo specifico punto cfr. Corte di Giustizia, 21 luglio 2005, in causa C-71/04, *Administracion del Estrado c. Xunta de Galicia*, pronuncia relativa ad aiuti riservati alla costruzione ed alla trasformazione navale.

¹² Cfr. Corte di Giustizia, 26 settembre 2002, in causa C-351/98, *Spagna/Commissione*, punto 64; Id., 29 aprile 2004, n. causa C-372/97, *Italia c. Commissione*, punto 57. A conclusioni diverse è giunta invece la Commissione nel noto caso *Trasportes Aeria Portugueses* (cfr. Commissione Europea, decisione 6 luglio 1994, n. 94/698/CE) laddove si è ritenuto che non vi fosse distorsione di concorrenza sia poiché la società beneficiaria versava in condizioni economiche e finanziarie sfavorevoli, sia per il limitato ammontare dell'aiuto che non avrebbe giustificato una declaratoria di incompatibilità della misura.

¹³ M. Dony, *Controle des aides d'Etat*, cit., 77; C. Quigley, A. Collins, *EC State aid law and policy*, cit., 67). Nella comunicazione della Commissione, 6 marzo 1996, in G.U.C.E. C/068 1996 si indica, quale soglia massima, centomila euro su base triennale. A seguito del regolamento n. 994/1998 del Consiglio è stato adottato il Regolamento della Commissione, 12 gennaio 2001, n. 91 (v. R. Plender, *Definition of Aid*, cit., 37) sostituito oggi, come detto, dal regolamento 1998/2006.

¹⁴ In tal senso, espressamente, si legge nel considerando n. 2) del Regolamento 1998/2006.

d'importanza minore", quantificati, in generale, in cinquecentomila euro¹⁵ nell'arco di tre anni¹⁶, si presumono non essere in grado di incidere sugli scambi comunitari e provocare distorsioni di concorrenza.

Il punto qualificante della sentenza che si annota è dato dalla previsione che il suddetto valore non costituisca un massimale ammissibile e che qualora l'importo complessivo dell'aiuto sia extra-soglia, esso non possa beneficiare della "esenzione" disposta dal regolamento neppure per la parte che non superi il valore indicato.

Questo principio risulta oggi previsto in modo esplicito dall'art. 2, par. 2, secondo periodo del Regolamento n. 1998/2006 – relativo agli aiuti 2007/2013 - mentre analoga disposizione non si riscontrava nel regolamento precedente (69/2001, valevole per le annualità 2001-2006) sul quale peraltro, a quanto si legge nella sentenza, è stato fondato il quesito di diritto formulato dall'Agenzia delle Entrate.

Nel prendere posizione, la Suprema Corte ha risposto non sulla base di una norma comunitaria ma di quella interna, l'art. 1, comma 5, d.l. n. 10 del 2007, secondo cui "*Appartengono alla categoria degli aiuti «de minimis» gli aiuti che non eccedono (...) l'importo complessivo di 50.000 Ecu (...) su un periodo di tre anni (...)*".

Sennonché, la disposizione in esame, fermo restando il valore massimo dell'aiuto su base triennale, di per sé non sembra escludere che l'esenzione possa ritenersi legittima ove si traduca in un risparmio fiscale contenuto nei limiti previsti.

Sotto questo profilo, la Cassazione, che pure è giunta ad una conclusione corretta, avrebbe dovuto meglio esplicitare il percorso logico seguito, pena l'impressione di considerare immanente un principio che ha un fondamento certamente più complesso di quanto appaia.

¹⁵ La soglia è stata innalzata nell'ambito dello *European Economic Recovery Plan* di cui alla Comunicazione (2008) 800 del 26 novembre 2008. Si tratta di una soglia generale in quanto per il settore del trasporto su strada si applica il limite di centomila euro, mentre per i settori della produzione di prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura sono fatte salve le norme speciali. Ai sensi dell'art. 2, par. 3 del regolamento quando l'aiuto è concesso in forma diversa dalla sovvenzione diretta di denaro, l'importo dell'aiuto è dato dall'equivalente.

¹⁶ Secondo quanto disposto dal considerando n. 9) del regolamento, gli anni da prendere in considerazione a questo fine sono gli esercizi finanziari utilizzati per scopi fiscali dall'impresa nello Stato membro interessato. Il periodo di riferimento di tre anni dovrebbe essere valutato su una base mobile, nel senso che, in caso di nuova concessione di un aiuto *de minimis*, deve essere ricalcolato l'importo complessivo degli aiuti *de minimis* concessi nell'esercizio finanziario in questione nonché nei due esercizi finanziari precedenti. Cfr. M. Berghofer, *The new de minimis regulation*, in *Eur. State aid law quart.*, 2007, 17.

Esso non si esaurisce né nella norma domestica richiamata dal Collegio, né nel regolamento indicato dall’Agenzia delle Entrate e discende dalla nozione stessa di aiuto di Stato.

Anzitutto, va osservato che rispetto alla disciplina generale degli aiuti, i *de minimis* non costituiscono ipotesi di “esenzione” – nell’accezione comune del termine, valevole (anche ma non solo) in ambito tributario - ma vere e proprie fattispecie escluse, poiché secondo l’art. 2 del Regolamento 1998/2006 essi non corrispondono a tutti i criteri previsti dall’art. 107 TFUE ai fini della relativa nozione¹⁷. In questo senso, non integrando il presupposto di cui al regime generale, gli aiuti d’importanza minore non si pongono in termini di fattispecie sottrattiva, ma andrebbero considerati come *genus a se stante*.

Se il limite quantitativo individuato dalla norma non è strumentale alla mitigazione del divieto di aiuto di Stato – poiché aiuto non vi sarebbe, non essendo soddisfatti tutti i criteri dell’art. 107 – esso, con evidenza, deve necessariamente contribuire alla formazione del presupposto della nozione *de minimis* in quanto tale.

Ne consegue, per l’appunto, che per il solo fatto di eccedere la soglia indicata dal regolamento, il beneficio – nella sua interezza - non è più “aiuto *de minimis*”, ma aiuto vero e proprio.

Sulla base di queste considerazioni, dunque, gli aiuti *de minimis* non sono “aiuti” e la loro conformazione tipica è tale per cui essi non soddisfano integralmente ai requisiti dell’art. 107 TFUE, regime dal quale sono esclusi per motivi strutturali e non per una qualche ragione funzionale o extragiuridica meritevole di tutela. Ne consegue, dunque, che le ipotesi di aiuto eccedente le soglie previste non possono farsi rientrare nella nozione *de minimis*, imponendosi il recupero per l’intero ammontare dell’aiuto e non solo per la quota sotto-soglia.

Appare significativo che la Commissione, a differenza del regolamento previgente, abbia ritenuto opportuno precisare espressamente questo principio nella normativa attuale, dal cui testo emergono, a ben vedere, sia elementi che confermano lo sforzo profuso per rimarcare la distinzione tra aiuti *de minimis* e aiuti *ex art. 107 TFUE*, sia spunti incoerenti rispetto a questa impostazione.

Tra i primi si annovera, a titolo esemplificativo, la espressa previsione che la natura di aiuto di Stato di un sostegno alle imprese possa se del caso

¹⁷ La Commissione è molto chiara nell’escludere (v. considerando n. 8 del regolamento n. 1998/2006) che gli aiuti che non eccedono la soglia prevista “*non incidono sugli scambi tra gli Stati membri e/o non falsano né minacciano di falsare la concorrenza, non rientrando pertanto nel campo di applicazione dell’art. 87, paragrafo 1 del Trattato*”.

essere esclusa sulla base di motivi diversi da quelli che ne giustificherebbero la considerazione in termini di aiuto d'importanza minore¹⁸.

Tra i secondi rientra, viceversa, il mutamento di prospettiva adottato, con riguardo alla cumulabilità degli aiuti, rispetto al regolamento del 2001.

Nella normativa previgente, infatti, la regola *de minimis* lasciava impregiudicata la possibilità che le imprese ricevessero, anche per lo stesso progetto, aiuti di Stato autorizzati dalla Commissione o rientranti in un regolamento di esenzione per categoria. Tale scelta era assolutamente coerente con la diversità di presupposto tra aiuti *de minimis* ed altri aiuti: proprio in virtù di questa autonomia di discipline avrebbe dovuto considerarsi ammessa la cumulabilità con ipotesi di sostegno che, eventualmente rientranti nell'art. 87, fossero esentate da incompatibilità per ragioni extragiuridiche protette dal Trattato.

Senonché, l'art. 2 comma 5 del regolamento n. 1998 del 2006 ha adottato una impostazione diversa, disponendo che gli aiuti *de minimis* non siano cumulabili con aiuti statali se tale cumulo dà luogo ad una intensità di aiuto superiore a quella fissata, per le specifiche circostanze del caso, in un regolamento di esenzione per categoria o in una decisione della Commissione.

L'impressione che si trae da questo mutamento di prospettiva, fondato sulla considerazione globale degli aiuti ricevuti da un'impresa, è certamente quello di un rafforzamento della disciplina generale degli aiuti e dell'affermarsi di un criterio generale di compatibilità dell'aiuto fondato su un *parametro quantitativo unico*, valevole a prescindere dalla tipologia di aiuto conseguito dall'impresa (aiuto orizzontale esente per categoria, *de minimis*, aiuto autorizzato, etc.).

Orbene, nel mutato quadro, la natura della soglia propria dell'aiuto *de minimis* si presterebbe ad essere riconsiderata, poiché rilevando (anche) ai fini dell'intensità massima degli aiuti (al plurale), oltre a contribuire alla definizione del presupposto di esclusione dall'art. 107 TFUE, è comunque subordinata, dall'art. 2, comma 5, alle soglie di intensità previste dalle ipotesi rientranti nella *General Block Exemption Regulation* o comunque decise dalla Commissione in relazione a casi concreti.

In questo senso, la rilevanza attribuita al parametro quantitativo unico potrebbe portare a ritenere più coerente che il valore indicato dalla disciplina *de minimis* sia considerato come soglia massima ammissibile in ogni caso, limitando i recuperi agli importi eccedenti rispetto ad essa.

¹⁸ Cfr. Regolamento della Commissione 15 dicembre 2006, n. 1998/2006/CE, *considerandum* n. 14.

3. – *Recupero dell'aiuto e inopponibilità del giudicato*

Nella sentenza in commento la Suprema Corte si sofferma sull'eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate per carenza di motivi specifici di impugnazione (violazione dell'art. 53 del D. Lgs. n. 546 del 1992) profilo che avrebbe determinato il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado favorevole alla società contribuente e la conseguente impossibilità di recuperare l'aiuto.

Ai fini del rigetto dell'eccezione, la Cassazione – già di recente intervenuta sulla disapplicazione delle norme interne sulla prescrizione in caso di recupero di aiuti incompatibili¹⁹ - richiama il principio statuito nella nota sentenza Lucchini²⁰, con la quale la Corte di Giustizia ha ritenuto che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 c.c., volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisca il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune sia stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva. Come è noto trattasi di una sentenza che ha suscitato notevole clamore ed in relazione alla quale l'approfondimento degli aspetti di natura tecnica²¹ ha in

¹⁹ Si tratta di Cass., 19 novembre 2010, n. 23418, in *Banca dati Fisconline*, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto di disapplicare l'art. 2946 c.c. escludendo di poter richiamare la teoria dei controlimiti a causa della impossibilità di considerare le norme sulla prescrizione come principi fondamentali dell'ordinamento e spiegando che in uno spazio giuridico integrato come quello Europeo il conflitto tra norme interne e norme comunitarie è "inconcipibile".

²⁰ Cfr. Corte di Giustizia, 18 luglio 2007, in causa C-119/05, *Ministero dell'industria c. Lucchini S.p.a.*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, con nota di F. Fradeani, *La sentenza "Lucchini": il giudicato sostanziale alla prova della Corte di Giustizia CE*, 571, in *Rass. trib.*, 2007, 1579, con nota di P. Biavati, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, 1591, nonché in *Riv. dir. proc.*, 2008, 225, con nota di C. Consolo, *La sentenza Lucchini della Corte di Giustizia: quali possibili adattamenti degli ordinamenti processuali interni ed in specie del nostro?*; in *Giur. it.*, 2008, 382, con nota di B. Zuffi, *Il caso Lucchini infrange l'autorità del giudicato nazionale nel campo degli aiuti statali*; in *Foro it.*, 2007, IV, 532, con nota di E. Scoditti, *Giudicato nazionale e diritto comunitario*, 533.

²¹ Ci si riferisce, in particolare, ai fondamenti anche costituzionali del giudicato nel nostro ordinamento, nonché alla sua corretta nozione. Con riguardo a quest'ultima, viene osservato che la sentenza Lucchini rischia di "importare" nel nostro ordinamento categorie giuridiche proprie di altri sistemi. Ed invero, mentre secondo la tradizione italiana il giudicato copre "il dedotto e il deducibile", (cfr. A. Proto Pisani, *Osservazioni sui limiti del giudicato*, in *Foro it.*, 1972, I, 89) secondo altri ordinamenti esso è riferito solamente a quanto dedotto nel corso del giudizio. Su questa base è possibile che le

qualche misura posto in secondo piano le ragioni “di sistema” sulle quali essa si fondava.

La preoccupazione mostrata dalla Corte per la salvaguardia del recupero degli aiuti è un’esigenza connessa alla *ratio* dell’art. 107 del Trattato, norma diretta a tutelare la concorrenza nell’interesse delle imprese e dei consumatori. In particolare, nel caso di aiuti illegali, il recupero è assolutamente indispensabile per ripristinare lo *status quo ante* la distorsione della concorrenza. Tale precisazione s’impone onde non considerare un abuso le conclusioni della Corte.

Non va peraltro sottovalutato che secondo la Lucchini il giudicato “cede” al diritto UE quando sia divenuta definitiva la decisione che ha dichiarato incompatibile l’aiuto. Ciò a rimarcare che a livello comunitario il sistema degli aiuti è “completo”, dal momento che accanto all’autorità amministrativa chiamata all’esercizio della funzione di controllo, è predisposto un sistema giurisdizionale nel quale possono trovare eventualmente accoglimento le istanze di tutti i soggetti interessati, i quali, poiché si discute di atti comunitari, proprio in tali sedi sono tenuti ad attivarsi, ciò che nel caso Lucchini non è avvenuto né attraverso le varie forme previste per la partecipazione al procedimento amministrativo presso la Commissione, né mediante l’impugnazione della decisione in sede giudiziale, circostanza che la dottrina ritiene condivisibilmente “anomala”²².

Va tenuto presente che la sentenza Lucchini non sembra costituire un punto di arrivo di un progressivo processo di erosione operato sul giudicato dalla Corte di Giustizia²³, ma piuttosto un *revirement*²⁴ o un’eccezione

conclusioni cui è giunta una decisione già definitiva siano rovesciate sulla base di motivi diversi rispetto a quelli posti a fondamento della domanda originaria.

²² P. Biavati, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, cit., 1601, rileva che tali anomalie sono plurime e riguardano la normativa interna sugli interventi straordinari per il Mezzogiorno, non coordinata con il diritto comunitario, la mancata risposta del Ministero italiano alle richieste di chiarimenti della Commissione nella fase di istruttoria, la decisione autonoma del Governo di erogare un aiuto senza attendere la decisione, la “colpevole debolezza difensiva del Ministero nelle cause civili”, il mancato rilievo, da parte dei giudici, della decisione 20 giugno 1990, pubblicata in Gazzetta Ufficiale anteriormente alla sentenza di primo grado, nonché, da ultimo, il parere dell’Avvocatura Generale dello Stato che aveva ritenuto conforme a diritto la sentenza della Corte d’Appello. La sentenza, secondo l’A. citato, è anche il frutto dello sdegno comunitario per come la vicenda Lucchini, alla luce di questi elementi, è stata trattata nel nostro Paese.

²³ E. Scoditti, *Giudicato nazionale e diritto comunitario*, 533.

²⁴ F. Fradeani, *La sentenza “Lucchini”: il giudicato sostanziale alla prova della Corte di Giustizia CE*, cit., 582.

rispetto ai principi sinora espressi dalla Corte²⁵, eccezione dettata dalla peculiarità del caso concreto da cui essa scaturisce, poiché qualora il giudicato avesse prevalso sul diritto comunitario, saremmo stati di fronte ad una sentenza errata, nel senso effettivo di non conforme al diritto.

Risulta allora convincente la notazione²⁶ per la quale il vero limite del giudicato, secondo la ricostruzione comunitaria fornita dalla sentenza, è la corretta applicazione del diritto e non un'applicazione qualsiasi di esso purché effettuata secondo forme e termini previsti dalla legge²⁷.

Non sorprende, quindi, che nel caso di specie la Cassazione abbia fatto applicazione del principio fissato nel caso Lucchini, tanto più che essa è stata chiamata a pronunciarsi sul recupero di aiuti definitivamente dichiarati incompatibili con il mercato comune.

²⁵ Nella sentenza *Eco Swiss China Time Ltd. c. Benetton International NV* (Cfr. Corte di Giustizia, 1 giugno 1999, in causa C-126/97, *Eco Swiss China Time Ltd. c. Benetton International NV*, punti 32-34, in *Foro it.*, 1999, IV, 470, con nota di S. Bastianon., *L'arbitralità delle controversie antitrust tra diritto nazionale e diritto comunitario*) relativa ad una procedura arbitrale olandese, è stato statuito che sono da considerarsi giustificate le norme di procedura nazionali che limitano la possibilità di impugnare per nullità un lodo arbitrale successivo che sviluppi un lodo arbitrale interlocutorio avente natura di decisione definitiva, in ragione dell'autorità di cosa giudicata assunta da quest'ultimo. Tali limitazioni si giustificano in virtù dei principi che stanno alla base del sistema giurisdizionale nazionale, quali quello della certezza del diritto e quello del rispetto della cosa giudicata che ne costituisce l'espressione. Nella successiva sentenza *Kobler* (Cfr. Corte di Giustizia, 30 settembre 2003, in causa C-224/01, *Kobler*, punto 43) la Corte ha ribadito che l'importanza del principio dell'autorità della cosa definitivamente giudicata non può essere contestata. Infatti, al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per la loro proposizione non possano più essere rimesse in discussione, ferma restando la possibilità di far valere la responsabilità dello Stato per l'aver, un proprio organo giurisdizionale, aver adottato decisioni incompatibili con il diritto comunitario.

²⁶ P. Biavati, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, cit., 1601.

²⁷ In altri termini, nel caso Lucchini la Corte sembra aver preso atto di essere di fronte a un caso diverso rispetto a quello della sentenza *Karpferer* nella quale - a seguito del rinvio pregiudiziale con cui si chiedeva se il giudice competente nel merito fosse obbligato, in forza del principio di cooperazione di cui all'art. 10 del Trattato, a riesaminare ed eventualmente annullare una decisione giurisdizionale divenuta incontrovertibile, laddove essa fosse inficiata da una sicura violazione del diritto comunitario - si afferma anche la responsabilità dello Stato il quale pur essendogli demandata la predisposizione degli strumenti più efficaci per assicurare l'efficacia dei principi comunitari, non provveda in tal senso.

Ciò nondimeno, permangono notevoli perplessità circa la tutela del diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.) in relazione agli atti di recupero, poiché portando alle estreme conseguenze il percorso seguito dalla Corte di Cassazione, nessuna sentenza favorevole al contribuente potrebbe escludere il recupero.

Senza contare che per i medesimi vige peraltro, come è noto, un peculiare sistema di sospensione cautelare di cui all'art. 47-*bis* D. Lgs. n. 546 del 1992, norma di dubbia legittimità costituzionale²⁸ a causa della disparità di trattamento da essa introdotta per la materia degli aiuti di Stato rispetto alle altre ipotesi di tutela cautelare innanzi ai giudici nazionali anche quando essa venga esercitata per ragioni attinenti al diritto comunitario²⁹.

DOTT. ANDREA QUATTROCCHI
*Dottore di ricerca in diritto pubblico e tributario
nella dimensione Europea*

²⁸ In tal senso C. Glendi, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, cit., 1675, che richiama la sentenza della Corte Costituzionale, 27 dicembre 1974, n. 284, con la quale, in relazione all'art. 13, ultimo comma della l. 22 ottobre 1971, n. 869, che poneva limiti analoghi, era stato rilevato il contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, di qualunque norma che in presenza di un sistema generale di tutela cautelare, introduce un *numerus clausus* di vizi rilevanti ai fini della concessione del provvedimento, quasi che il legislatore avesse la disponibilità di limitare l'impugnativa degli atti.

²⁹ Si v. F. Tesauo, *Processo tributario e aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2007, 3665, il quale sottolinea che in questa materia il potere cautelare del giudice nazionale si fonda sul diritto comunitario e deve essere esercitato anche se la sospensione è impedita da una norma nazionale.