

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
DELLA UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORE RESPONSABILE
CLAUDIO SACCHETTO
DELLA UNIVERSITÀ DI TORINO

BOARD OF TRUSTEES

REUVEN S. AVI YONAH, PHILIP BAKER, MICHAEL LANG,
PAUL McDANIEL, CLAUDINO PITA, H. DAVID ROSENBLOOM,
FRANS VANISTENDAEL, KEES VAN RAAD

SCIENTIFIC COMMITTEE

Fabrizio AMATUCCI, Pierre BELTRAME, Cristián BILLARDI, Gauthier BLANLUET,
Yariv BRAUNER, Gabriel CASADO OLLERO, José CASAS, Roberto CORDEIRO GUERRA,
Matthias DAHLBERG, Daniel DEAK, Lorenzo DEL FEDERICO, Eugenio DELLA VALLE,
Wouter DEVROE, Adriano DI PIETRO, Francisco GARCIA PRATS, Daniel GUTMANN,
Marjaana HELMINEN, Pedro Manuel HERRERA MOLINA, Eric KEMMEREN, Giuseppe MARINO,
Giuseppe MELIS, Xavier OBERSON, Mauricio PLAZAS VEGA, Pasquale PISTONE, Ian ROXAN,
Josef SCHUCH, Wolfgang SCHÖN, Luis Eduardo SCHOUERI, Alain STEICHEN, Heleno TORRES



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2009

SOMMARIO

Articoli		
UCKMAR V., Necrologio Canu	Pag.	447
BURMESTER K., ROSEN- BLOOM H.D., The New U.S.-Italy Treaty: A U.S. Perspective.....	»	449
KOFLER G., The Relationship between the Fundamental Freedoms and Directives in the Area of Direct Taxation .	»	471
DIMONTE M., The prohibition of compensatory taxes in the internal market and the methods for relieving double taxation	»	515
MASTELLONE P., Recent de- velopments in cross-border enforcement of tax liability..	»	581
RASI F., Il rapporto tra abuso di diritto "interno" e il diritto comunitario alla luce della recente giurisprudenza in- glese in tema di <i>tax avoid- ance</i>	»	631
NANETTI F., La funzione della stabile organizzazione, la dipendenza, la subsidiary e l'attribuzione di utili: rifles- sioni giuridiche	»	658
VEGA MOCOROA I., La nuova strategia IVA nell'UE: il caso del trattamento IVA delle sovvenzioni.....	»	735
WEFFE C., Algunas patologías del Derecho Penal Tributario en Venezuela	»	771
LA CANDIA I., CROSTI A., I prezzi di trasferimento e la fiscalità: analisi comparativa della normativa francese e di quella italiana.....	»	837
Rubriche		
Diritto finanziario comparato (a cura del Prof. Marco Barassi)	»	869
US International Tax Review (a cura del Dott. Gianluca Quei- roli, del Prof. Luca Mel- chionna e del Prof. Avv. Ro- berto Succio).....	»	875
Rassegna di fiscalità sudame- ricana (a cura dell'Abog. Cristián Bil- lardi).....	Pag.	891
Convenzioni internazionali (a cura del Dott. Giuseppe Cora- saniti)	»	927
Bollettino bibliografico (a cura del Dott. Andrea Ballan- cin).....	»	935
Recensioni	»	941
Fiscalità dell'Unione Europea (a cura del Dott. Franco Rocca- tagliata e della Dott.ssa Giu- seppina Valente).....	»	945

Note a sentenza

- | | | | |
|---|---|-----|------|
| DORIGO S., La potestà degli stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della corte di giustizia..... | » | 959 | |
| GRILLI S., Applicazione delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni ai dividendi incassati da una partnership e ruolo del commentario Ocse nell'ambito degli strumenti interpretativi delle convenzioni alla luce di una recente sentenza di Cassazione | » | 983 | |
| POGGIOLI M., Strumentalizzazione della disciplina di rotazione del magazzino (LIFO) ed elusione fiscale: ancora sviste sul fronte dei vantaggi tributari e della loro sistematicità | » | | 1013 |
| QUATTROCCHI A., Sul recupero degli aiuti di Stato alle società miste: irrilevanza della decadenza dai termini per l'accertamento e dell'adesione ai condoni | » | | 1041 |

SUL RECUPERO DEGLI AIUTI DI STATO ALLE SOCIETÀ
MISTE: IRRILEVANZA DELLA DECADENZA
DAI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO
E DELL'ADESIONE AI CONDONI

Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, 6 maggio 2008, n. 25,
Dott. Francesco MARIUZZO presidente; Dott. Valter SEDDIO est.

Svolgimento del processo

Con quattro distinti ricorsi rubricati con i nn. 1008 – 1009 – 1010 – 1011/07, la Centrale del Latte di Brescia S.p.A. con sede in Brescia, Via Lamarmora n. 189 ha impugnato le comunicazioni – ingiunzioni di pagamento emesse dall'Agenzia delle Entrate di Brescia 2 n. 17065/2007 anno d'imposta 1997; n. 17002/2007 anno d'imposta 1996.

La ricorrente, dopo aver brevemente illustrato l'evoluzione societaria pregressa da quando ebbe ad acquistare personalità giuridica il 19 febbraio 1996 per effetto della costituzione nella forma della società per azioni a prevalente capitale pubblico ai sensi dell'art. 22 della L. 8 giugno 1990, n. 142, sottolinea di aver fruito dell'esenzione dal pagamento delle imposte sul reddito (c.d. “*moratoria fiscale*”) in virtù dell'art. 66, comma 14 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Con determinazione della Commissione Europea del 5 giugno 2002, n. 2003/193/CE la richiamata esenzione, di cui la ricorrente ha *medio tempore* goduto in virtù della richiamata legislazione nazionale, è stata, tuttavia, ritenuta in “*aiuto di Stato*”, come tale incompatibile con il mercato comune. A seguito della suddetta statuizione l'art. 27 della L. 18 aprile 2005, n. 62 ha disciplinato il recupero delle imposte non corrisposte, prevedendo che il soggetto che aveva goduto del beneficio, presentasse una dichiarazione alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate relativa ai periodi nel corso dei quali aveva fruito del regime di esenzione.

La Centrale del Latte di Brescia non dette peraltro seguito alla ridetta formalità e per l'effetto l'Agenzia delle Entrate di Brescia 2 procedette

nell'ottobre del 2005 ad accesso per rilevare i dati necessari al fine di conteggiare le imposte dovute con la metodica dell'*ora per allora*.

Nelle more, lo Stato italiano è stato condannato in data 1 giugno 2006 dalla Corte di Giustizia europea (causa C – 207/05) per non avere adottato nei tempi prescritti i provvedimenti necessari per il recupero, poi disposto soltanto con il D.L. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito con Legge 6 aprile 2007, n. 46, con cui è stata data esecuzione alla citata sentenza della Corte di Giustizia.

L'Agenzia delle Entrate di Brescia 2 ha, quindi, liquidato imposte complessive per €. 2.256.935,00 ed interessi per €. 1.982.895,90, somma di cui è stato richiesto il pagamento con le comunicazioni – ingiunzioni in questa sede impugnate e successivamente iscritte a ruolo con unica cartella esattoriale n. 022 2007 00161896 83 000, notificata da Equitalia S.p.A. egualmente impugnata dalla Centrale del Latte.

A sostegno del prodotto ricorso sono state dedotte articolate censure con cui è stato richiesto l'annullamento dei provvedimenti impugnati per l'assunta, intervenuta decadenza del potere dell'Amministrazione finanziaria di esercitare l'azione impositiva; per difetto di motivazione e, in subordine, sollevando questione di legittimità costituzionale in ordine all'art. 1 del predetto D.L. 5 febbraio 2007, n. 10 convertito con la Legge 6 Aprile 2007, n. 46, per violazione degli artt. 3, 23 e 97 della Costituzione; nel merito l'istante allega che la pretesa tributaria sarebbe insussistente; che l'atto impugnato sarebbe illegittimo per difetto di motivazione per l'omessa allegazione degli atti richiamato; che, infine, le annualità 1998 e 1999 sarebbero inesigibili, essendo stati i relativi periodi oggetto di definizione a sensi dell'art. 9 della L. 27 dicembre 2002, n. 289 e successive modificazioni (c.d. "*condono tombale*").

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio, resistendo all'introdotta domanda. Osserva a tal fine che l'azione di recupero di somme definitivamente qualificate come aiuti di Stato illegittimamente fruiti sarebbe vicenda diversa rispetto a quella oggetto del potere d'accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, trovando origine nella disciplina di cui al già menzionato D.L. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito con modificazioni con Legge 6 aprile 2007, n. 46. Per le medesime considerazioni il *condono tombale* non precluderebbe, quindi, l'intrapreso recupero, che muove da una speciale base legislativa affatto diversa da quella da quella di cui al ridetto D.P.R. n. 602 del 1973.

Quanto alle ulteriori doglianze l'Agenzia allega la manifesta infondatezza della contestata incostituzionalità delle norme richiamate e l'incondizionata sussistenza della pretesa fiscale commisurata ai profitti rivenienti da attività svolta in regime di libera concorrenza ed

arbitrariamente non assoggettata ad imposizione tributaria in eco alla richiamata statuizione della Commissione europea; infine, del tutto pretestuosa apparirebbe la contestata, omessa allegazione degli atti riguardanti gli interessi applicati in contrasto con l'art. 7 dello Statuto del contribuente, posto che il conteggio di essi sarebbero stato ampiamente illustrato e motivato con riferimento ai relativi tassi.

In occasione della camera di consiglio del 10 ottobre 2007 la Sezione, rilevato che nel frattempo la ricorrente aveva dato corso all'ingiunto pagamento, respingeva la richiesta di domanda cautelare per esserne venuto meno il presupposto dell'urgenza con ordinaria in pari data n. 35/10/07.

Alla successiva udienza di merito le parti hanno insistito nelle rispettive conclusioni, riportandosi nel resto agli scritti difensivi.

La Sezione si riservava la decisione.

Motivi della decisione

Preliminarmente il Collegio dispone, ex art. 29 del D.lgs. 31.12.1992, n. 546, la riunione delle cause rubricate con i nn. 1009, 1010, 1011/07 al n. 1008/07, che sono, infatti, soggettivamente ed oggettivamente connesse e possono essere definite con un'unica sentenza.

Nel merito i suddetti ricorsi non possono essere accolti.

Osserva, al riguardo, il Collegio che tutte le questioni introdotte sono strettamente associate a quella centrale del c.d. "*aiuto di Stato*", la cui retta definizione rappresenta il presupposto necessario per quella delle concorrenti censure dedotte, quali il preteso rilievo dell'intervenuto condono per le annualità 1998 e 1999, l'affermata decadenza dell'Amministrazione finanziaria per decorrenza dei termini fissati dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973/73 per le annualità 1996 e 1997, il difetto di motivazione, l'illustrata non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, secondo comma del D.L. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito con la Legge 6 aprile 2007, n. 46, per violazione degli artt. 3, 23 e 97 Costituzione.

Per approfondire dunque il tema degli aiuti di Stati deve farsi preliminarmente riferimento al diritto comunitario, che disciplina detta peculiare materia nel Titolo VI "*Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni*", Capo I, Sezione II, "*Aiuti concessi dagli Stati*" del Trattato CE.

In particolare l'art. 87 di quest'ultimo (già art. 92), paragrafo I stabilisce espressamente che gli aiuti concessi dagli Stati sono *incompatibili* con il mercato comune quando ostacolano gli obiettivi fondamentali del mercato unico quali la circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali e la libera concorrenza, mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma

esprese che, favorendo talune imprese a discapito di altre o talune produzioni, falsino o solo minaccino di falsare la concorrenza.

La *ratio* di questa disciplina si assume direttamente dalla fonte che giustifica l'incompatibilità degli aiuti di Stato e si riconnette a sua volta agli artt. 2, 3 e 4 del Trattato, ove si definiscono i principi e finalità della Comunità europea e, per quanto più direttamente concerne la vicenda all'esame, dell'art. 2 e cioè alla "*instaurazione di un mercato comune e di un'unione economica e monetaria*" e all'art. 3 "(creazione) *di un regime inteso a garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno*".

La ricorrente, che ha diffusamente illustrato le ragioni che si frapporrebbero al recupero delle imposte non pagate nel predetto periodo, riconosce che, nella motivazione addotta dal provvedimento adottato dalla Commissione europea, "... *la declaratoria di nullità pare dotata di tutti i requisiti della c.d. efficacia diretta ...*", ma contesta che il pregresso "*regime di moratoria*" equivalga automaticamente ad una serie d'innominati "*aiuti di stato vietati*" essendo necessario che a detta conclusione si pervenga soltanto e seguito di una meditata verifica del caso concreto; sotto un secondo profilo osserva che l'ordine di recupero non avrebbe valore di precetto incondizionato, dovendo esso trovare attuazione nel quadro delle "*procedure previste dalla legge dello stato membro interessato*".

Su questi due aspetti la Commissione osserva che la *franchigia fiscale* di cui la Centrale del Latte ha goduto presenta tutte le caratteristiche dell'aiuto di Stato: il *vantaggio economico*; la *settorialità dell'intervento*; il *trasferimento di risorse statali sotto qualunque specie* che riducano gli oneri normalmente gravanti sul bilancio dell'impresa con conseguente mancato introito per lo Stato ed infine, *l'effetto anche potenziale sulla concorrenza e sugli scambi*. Il proposito è avviso della Sezione che il richiamato art. 87 del Trattato sia palesemente finalizzato ad assicurare un sistema di libera concorrenza e unità del mercato comune e che, quanto al caso all'esame, il mancato pagamento delle imposte nei quattro anni abbia pacificamente favorito l'azienda, esonerandola dal versamento delle imposte altrimenti dovute da una S.p.A. con correlato, diretto beneficio per il proprio conto economico, ma con conseguente pregiudizio per le altre aziende presenti sul mercato unico svolgenti la medesima attività ed obbligate a praticare prezzi più alti con incidenza sulle loro quote di mercato e sui risultati economici altrimenti percepibili. Il che, del resto, è già stato oggetto di meditata statuizione da parte della Commissione europea.

Quanto alla modalità del recupero l'art. 14 del Regolamento n. 659/1999/CE prevede che lo Stato che ha subito la *censura*, debba senza indugio conformemente attivarsi secondo le vigenti procedure dell'ordinamento nazionale.

Tenuto conto dell'assenza di una normativa comunitaria *ad hoc*, che sia omogeneamente applicabile negli Stati membri, nonché del fatto che in Italia manca una autorità nazionale cui sia devoluta la competenza ad ottemperare alle statuizioni della Commissione europea, che detti aiuti di Stato abbiano individuato e, infine, anche in dipendenza della potenziale varietà degli *aiuti* concessi, è comune che gli Stati provvedano a mezzo di provvedimenti legislativi.

Seppure con qualche ritardo il Governo ha adottato il D.L. 15 febbraio 2007, n. 10, convertito poi con L. 6 aprile 2007, n. 46, individuando nell'Amministrazione finanziaria l'Autorità competente a dar corso al prescritto recupero e disciplinando la procedura da seguire per il ripristino dello *status quo ante*, posta poi in essere con le determinazioni in questa sede impugnate da parte dell'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Brescia 2.

Circa la natura di queste norme, finalizzate a conseguire il recupero di imposte o d'incentivi in qualsiasi forma, la dottrina ha ipotizzato l'esistenza della categoria degli "*interventi pubblici negativi*", che troverebbe espressione in provvedimenti speciali, 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.

Chiarito quanto precede vanno ora affrontate le due censure dedotte dalla ricorrente, che possono essere trattate congiuntamente e pertinenti, da una parte, l'asserita intervenuta decadenza in capo all'Amministrazione finanziaria *ex art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973* dalla potestà di provvedere al suddetto recupero e, dall'altra, il rilievo del pregresso *condono tombale* conseguito *ex art. 9 della L. 27 dicembre 2002, n. 289* relativamente alle annualità 1998 e 1999, che precluderebbe ogni recupero a qualsiasi titolo dovuto da parte della contribuente.

Anche detto ordine d'idee, ancorché suggestivamente illustrato, è destituito di giuridico pregio, essendo da sottolineare che il "*titolo del recupero*" è privo di genesi tributaria, trovando esclusivo fondamento sia nelle norme comunitarie primarie – artt. 87 e 88 del Trattato – sia in quelle *derivate* – Regolamento CE – le quali, oltre ad essere direttamente efficaci negli ordinamenti degli Stati membri, prevalgono sulla normativa interna che deve essere disapplicata, ove in contrasto con quella comunitaria; il che, tuttavia, nella specie non è sotto alcun profilo necessario, posto che le norme europee hanno come scopo la tutela di un interesse extrafiscale a livello comunitario e, cioè, quello, già più volte richiamato, di garantire la libera concorrenza fra le imprese dei vari Stati appartenenti all'Unione europea.

La funzione di *reintegro finanziario* assolta dall'art. 14 del Regolamento del Consiglio europeo 22 marzo 1999, n. 659/1999/CE indica, per

conseguenza, non soltanto che il recupero è disposto in virtù di una normativa di rango sovraordinato rispetto alle fonti legislative statali e, quindi, alla ricordata L. 27.12, 2002. N. 209, ma anche che l'azione che lo Stato è vincolato ad intraprendere non ha carattere tributario, ma esprime al massimo grado un principio generale di diritto comunitario e, cioè, "*il principio di effettività*", secondo cui gli Stati membri non possono frapporre ostacoli o preclusioni di sorta di genesi interna all'esecuzione dei provvedimenti degli organi comunitari.

Le svolte argomentazioni consentono di disattendere anche il secondo profilo della dedotta censura, posto che l'assoluta inconfigurabilità di un accertamento tributario e dunque in 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.

Se dunque l'obbligazione restitutoria che discende dalla declaratoria di illegittimità della misura in questione non può trovare purtroppo nella normativa interna essa deve necessariamente coordinarsi con quella comunitaria e, in particolare, riferimento con l'art. 15 del Regolamento n. 659/99/ce, ove è previsto che i poteri della Commissione, per quanto riguarda il recupero degli *aiuti*, sono soggetti ad un termine di dieci anni.

Né appare per questo vero sostenibile che detto termine coinvolgerebbe il solo esercizio da parte della Commissione della potestà in questione, esclusa restando la sua applicabilità nella legislazione interna, nella quale troverebbe residuale spazio l'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Una siffatta interpretazione appare al Collegio da disattendere, dovendosi in proposito rilevare che il termine per la ripetizione di quanto è stato giudicato un indebito non potrebbe che decorrere dalla data in cui il recupero poteva essere esercitato e, nel caso concreto, dalla data di pubblicazione della sentenza 1 giugno 2006 della Corte di Giustizia più sopra ricordato. La necessità di non compromettere l'effettivo riequilibrio della situazione lesa, garantendo la costante ed omogenea applicazione della disciplina comunitaria negli ordinamenti degli Stati membri e dunque il principio generale di effettività che governa l'ordinamento comunitario congiuntamente a quelli nazionali pare comunque imporre un coordinamento complessivo e sistematico fra norme comunitarie sugli aiuti di Stato e quelle interne per evitare il rischio di esautoramento delle prime ad opera delle seconde.

In tale quadro il Collegio è persuaso che sia più coerente ritenere che il termine decennale stabilito in sede di Regolamento europeo si riferisca non solo all'esercizio dell'attività della Commissione, ma coinvolga, a cascata,

anche la fase successiva del recupero, che è curata dallo Stato affinché la misura adottata non abbia a perdere di efficacia.

Resta per completezza da precisare che, soltanto l'ipotesi di una impossibilità assoluta di esecuzione della statuizione della Commissione potrebbe essere addotta dallo Stato inadempiente, che dovrebbe essere, tuttavia, puntualmente dimostrata nelle controdeduzioni da rappresentarsi in sede europea.

Resta per questo aspetto da precisare che la legge dello Stato italiano che ha disposto le modalità della restituzione implicitamente, ma sicuramente esclude l'esistenza nella specie della richiamata "*impossibilità assoluta di esecuzione*" che lo Stato non avrebbe mai potuto comunque provare, atteso che non risulta espletato, da parte di questo, alcun tentativo di recuperare l'aiuto presso le imprese siffattamente avvantaggiate anteriormente alla sentenza di condanna.

Quanto alla sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, secondo comma, del D.L. 15 febbraio 2007 n. 10, convertito, con modificazioni con la Legge 6 aprile 2007, n. 46 con gli artt. 3, 23 e 97 Costituzione essa appare manifestamente infondata.

Il recupero dell'aiuto rende, infatti, effettivo il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Costituzione attraverso la riconduzione alla parità sul piano tributario tra la Centrale del Latte S.p.A. e le altre aziende dello stesso settore seriamente compromesso proprio dal *favor* assegnato a talune di queste e non ad altre; non si configura del pari alcuna violazione della proprietà privata e di impresa ex art. 23 Cost., ma anzi la norma rimuove le pregresse incongruenze attraverso il riequilibrio delle rispettive posizioni di fronte all'Amministrazione finanziaria; né, infine, sembra compromessa la *certezza e stabilità nei rapporti tra contribuente ed Ente* nel segno del principio di buon andamento della pubblica Amministrazione, attesa la peculiare natura del recupero dell'aiuto di Stato, ben diverso dalla mera obbligazione tributaria.

Infine deve essere respinta anche la censura di difetto di motivazione, non essendo stato recato alcun pregiudizio alla ricorrente in termini d'effettività del suo diritto di difesa, posto che conteggi, interessi e modalità operative sono stati ampiamente illustrati e non sono stati in questa sede peraltro contestati.

Per quanto precede i ricorsi riuniti devono essere respinti. Quanto al carito delle spese di lite è avviso del Collegio che esse possano essere integralmente compensate tra le parti in causa, attesa la peculiarità della vicenda sopra definita.

P.Q.M.

Respinge i ricorsi riuniti. Spese compensate.

Così deciso, a scioglimento della riserva, nella camera di consiglio del 27 febbraio 2008.

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 costituisce la prima pronuncia relativa alla fase “operativa” del caso relativo alle società miste¹, 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 redditi².

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

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

² Come sottolineato dalla Commissione, la misura rafforzava la posizione concorrenziale delle società per azioni costituite in base alla legge 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.

“preliminari”³ 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 è sfociata 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, comma 132 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 Italiano⁵ 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

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 contenente un questionario allegato, non trasmesso 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 all’applicazione degli articoli 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, comma 70, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, e 66, comma 14 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 comma 5 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.

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 Corte⁶.

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 pagamento⁷, 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 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, espressa all'interno del giudizio e condivisa dal collegio giudicante, si sostanzia nel convincimento che l'azione di recupero di somme definitivamente qualificate come aiuti di Stato illegittimi costituisce una vicenda diversa

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, p. 476.

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

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, si sottolinea che la prevalenza della disciplina comunitaria trova 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.

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 obbligo⁸.

⁸ 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, p. 2342. Sono del 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),

Sotto questo profilo, occorre allora verificare se il rinvio al diritto interno sia tale da determinare 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 imposte⁹, dottrina altrettanto autorevole¹⁰, 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 dottrina¹¹, 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

sembra che una delle ipotesi nella quale l'impossibilità assoluta può rilevare è quella del fallimento dell'impresa beneficiaria.

⁹ 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, p. 330.

¹⁰ Così, A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, in Rass. trib., 2003, p. 2266; F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli Aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in Rass. trib., 2003, p. 2281. Gli Autori citati convengono 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.

¹¹ A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale*, cit., p. 2267.

d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, nel richiedere alle banche il pagamento di un *importo corrispondente alle imposte non corrisposte*¹².

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

¹² Le soluzioni adottate in concreto non sono uniformi. Con riguardo alle agevolazioni fiscali concesse per gli investimenti innovativi nei settori della siderurgia, della cantieristica 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. 60). 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 legge 407/1990, 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.

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 speciale¹³.

Orbene, se si dovesse impostare il problema sul piano formale, si dovrebbe limitare l'indagine al rapporto tra contribuente e fisco. E su questo 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 patrimoniali¹⁴.

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 Costituzionale¹⁵, la necessaria cura di

¹³ 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*".

¹⁴ 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, p. 459.

¹⁵ 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,

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 comunitario¹⁶.

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 medesima 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 relative 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

conseguentemente, lo Stato italiano ha l'obbligo di procedere al recupero delle *somme corrispondenti agli aiuti illegali concessi*" (corsivi miei).

¹⁶ 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, p. 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, p. 927.

di un atto che, contenendo assicurazioni precise e perseguendo un interesse che non prevalga su quello del singolo operatore, sia percepito come irrevocabile¹⁷.

Tuttavia, in materia di aiuti, come statuito dalla Corte di Giustizia¹⁸, 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 recupero¹⁹. 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 Trattato²⁰. 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 interpretazione²¹.

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, primo 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*

¹⁷ 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, p. 498.

¹⁸ 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.

¹⁹ C. CIAMPOLILLO, *Incompatibilità e recupero degli aiuti*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., p. 381.

²⁰ Cfr. Corte di Giustizia, 1 aprile 2004, in causa C-99/02, *Commissione c. Repubblica italiana*, punto 21.

²¹ Cfr. Corte di Giustizia, 7 marzo 2002, in causa C-310/99, punto 103.

*dei contribuenti, eliminando sin dall'origine gli effetti economici illegittimamente accordati ad alcuni di essi*²². 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”*²³.

Questo orientamento interviene dopo che la giurisprudenza di merito in commento, condividendo peraltro la manifesta infondatezza della incostituzionalità ex art. 97, ha 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. 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”*²⁴.

Nella direzione opposta alle questa indicazione della giurisprudenza di merito, 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.

²² Cfr. Corte Cost., ord. 6 febbraio 2009, n. 36.

²³ Cfr. Corte Cost., ord. 6 febbraio 2009, n. 36.

²⁴ Cfr. Comm. trib. prov. Brescia, 6 maggio 2008, n. 25.

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*