

Il recupero di aiuti illegittimi alle società degli enti locali e l'attuazione della Decisione della Commissione 2003/193/CE

di Giuseppe Di Gaspare* – Luigi Alla**

Sommario: 1. All'origine della Decisione della Commissione 2003/193/CE – 2. La disciplina nazionale di attuazione della Decisione 2003/193/CE – 3. L'articolo 24 della legge 2/2009 – 4. Profili di criticità – 5. Le pronunce 11 giugno 2009 del Tribunale di Primo Grado – 6. L'articolo 19 del decreto legge 135/2009.

1. All'origine della Decisione della Commissione 2003/193/CE

L'articolo 24 del d.l. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla legge 2/2009, rappresenta solo l'*ultima tappa*¹ dell'annosa questione, risalente ormai a più di dieci anni fa, dei prestiti agevolati e della cd. *moratoria fiscale* di cui hanno beneficiato le imprese di gestione dei servizi pubblici locali a partecipazione pubblica maggioritaria – cd. società ex lege n. 142/1990 – all'atto della loro trasformazione da aziende municipalizzate in società di capitali.

Le previsioni oggetto di censura comunitaria, riguardavano:

- a) l'erogazione di prestiti agevolati concessi, per il periodo 1994-1998, in base al disposto di cui all'articolo 9 *bis* del decreto legge n. 318/1986, conv. con mod., dalla legge n. 488 del 4 agosto 1986, che ha riconosciuto alle società per azioni a prevalente capitale pubblico che prestano servizi pubblici la possibilità di contrarre prestiti a tassi agevolati con la Cassa depositi e prestiti;
- b) l'esenzione da tutte le imposte sui conferimenti relative alla trasformazione di aziende speciali e di aziende municipalizzate in società per azioni in base al disposto di cui all'articolo 3, comma 69, della legge n. 549 del 28 dicembre 1995;
- c) l'esenzione totale triennale dall'imposta sul reddito d'impresa, comunque non oltre l'anno fiscale 1999, per le società per azioni a prevalente capitale pubblico prevista dall'articolo 3, comma 70, della legge n. 549 del 28 dicembre 1995, in combinato disposto con l'articolo 66, comma 14, del decreto legge n. 331 del 30 agosto 1993, convertito con legge n. 427 del 29 ottobre 1993².

A seguito di una serie di denunce presentate a partire dal marzo del 1997 contro le misure previste in favore delle cd. ex municipalizzate, la Commissione, dopo aver effettuato un primo scambio di informazioni con le autorità italiane, ha deciso, in data 17 maggio 1999, di dare formalmente avvio ad un procedimento ex articolo 88, para 2, del Trattato per valutare la compatibilità della disciplina italiana con le disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato.

A conclusione del procedimento, con Decisione del 5 giugno 2002 *relativa all'aiuto di Stato relativo alle esenzioni fiscali e prestiti agevolati concessi dall'Italia in favore di imprese di servizi pubblici a prevalente capitale pubblico 2003/193/CE*³, è stato riconosciuto che:

*Autore dei paragrafi: 1, 3 e 4. **Autore dei paragrafi: 2, 5 e 6.

¹ Tappa che, peraltro, non può ancora considerarsi definitiva, stante l'intervento di modifica operato dall'articolo 19 del decreto legge 135/2009, su cui *infra* paragrafo 6.

² In base a tali disposizioni, dunque, era stata disposta un'esenzione triennale dalle imposte sul reddito IRPEG (successivamente divenuta IRES) e ILOR a favore delle SpA ex lege n. 142/90 a partire dalla data dell'acquisizione della personalità giuridica e in ogni caso non oltre l'anno fiscale che terminava il 31 dicembre 1999. Tali disposizioni stabilivano che lo stesso regime fiscale previsto per l'Ente locale che controlla la SpA ex lege n. 142/90 si applicava alla SpA stessa per tre anni a decorrere dall'acquisizione della personalità giuridica.

³ In GUCE 2003, L 77, p. 21 e ss.

- l'esenzione dalle tasse sui conferimenti, di cui all'articolo 3, comma 69, della legge n. 549 del 28 dicembre 1995, non costituiva «aiuto di Stato» ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato (cfr. Art. 1 della Decisione⁴);

- l'esenzione triennale dall'imposta sul reddito disposta dall'articolo 3, comma 70, della legge n. 549 del 28 dicembre 1995, e dall'articolo 66, comma 14, del decreto legge n. 331 del 30 agosto 1993, conv. con mod., dalla legge n. 427 del 29 ottobre 1993, ed prestiti agevolati concessi dalla Cassa Depositi e Prestiti ai sensi dell'articolo 9 bis del decreto legge n. 318 del 1° luglio 1986, convertito con modifiche, con legge n. 488 del 9 agosto 1986, a favore di società per azioni a partecipazione pubblica maggioritaria istituite ai sensi della legge n. 142 dell'8 giugno 1990, costituivano «aiuti di Stato» ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del Trattato incompatibili con il mercato comune (art. 2, Decisione).

- l'Italia dovesse adottare tutti i provvedimenti necessari per recuperare senza indugio tali aiuti – già posti illegittimamente a disposizione dei relativi beneficiari – prevedendo, altresì, che all'importo da recuperare dovessero essere aggiunti anche gli interessi decorrenti dalla data in cui l'aiuto è stato posto a disposizione dei beneficiari fino alla data di effettivo recupero (art. 3, Decisione).

Avverso la Decisione della Commissione 2003/193/CE, l'Italia ha presentato ricorso alla Corte di Giustizia, chiedendone l'annullamento⁵. Successivamente, nel periodo 27 settembre - 9 ottobre 2002, sono stati presentati, anche da parte di alcune società ex municipalizzate, diversi ricorsi al Tribunale di Primo Grado⁶ anche essi volti all'annullamento della Decisione⁷.

In seguito alla mancata esecuzione dell'obbligo di recupero degli aiuti illegittimi, nel maggio del 2005, dopo circa 3 anni dall'adozione della Decisione 2003/153/CE, la Commissione ha – a sua volta – promosso un ricorso volto a far constatare l'inadempimento da parte dell'Italia degli obblighi ivi previsti.

La Corte di Giustizia, con sentenza 1 giugno 2006 in causa C-207/05, ha statuito che la Repubblica italiana, non avendo adottato entro il termine prescritto i provvedimenti necessari per recuperare presso i beneficiari gli aiuti dichiarati illegittimi ed incompatibili con il mercato comune dalla Decisione della Commissione 2003/193/CE, era venuta meno agli obblighi ad essa imposti dal Trattato e dagli artt. 3 e 4 della Decisione.

Nonostante tale sentenza di condanna della Corte di Giustizia, il Governo italiano ha continuato a non dare esecuzione alla Decisione che imponeva il recupero degli aiuti giudicati incompatibili.

A fronte di tale inattuazione, la Commissione ha attivato un nuovo ed autonomo ricorso per inadempimento ex art. 228 Trattato CE (procedura d'infrazione 2006/2456) volto a censurare la mancata adozione dei provvedimenti necessari all'esecuzione delle pronunce della Corte di Giustizia, cui poteva conseguire, in caso di perdurante inattuazione delle misure richieste,

⁴ Cfr., in particolare, §§ 76-81 della Decisione in cui la Commissione rileva sostanzialmente come le tasse sui conferimenti sono dovuti all'atto della costituzione di una nuova entità economica o in occasione di trasferimenti patrimoniali tra differenti entità economiche. In tale linea di ragionamento, sotto il profilo sostanziale, le imprese municipalizzate, da un lato, e le società ex lege n. 142/90, dall'altro, fanno parte di una stessa entità economica. Pertanto, l'esenzione di tali imprese dalle dette tasse è giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema.

⁵ Ricorso presentato in 8 agosto 2002 alla Corte di Giustizia, causa C-290/02.

⁶ Si vedano i ricorsi presentati dalla Confederazione Nazionale dei Servizi, l'ACEA SpA, l'Azienda Mediterranea Gas e Acqua SpA, l'AEM SpA e l'Acqua, Elettricità, Gas e servizi SpA – rispettivamente, cause T-292/02, T-297/02, T-300/02, T-301/02 e T-309/02 – cui si è aggiunto, nel giugno del 2003, anche quello della ASM Brescia, causa T-189/03).

⁷ La Corte di Giustizia, constatato che il ricorso presentato in causa C-290/02 e quelli presentati nelle cause T-292/02, T-297/02, T-300/02, T-301/02 e T-309/02 vertevano sullo stesso oggetto – annullamento della decisione controversa – e che erano connessi, poiché i motivi in ciascuna di queste cause coincidevano ampiamente, con ordinanza 10 giugno 2003, ha sospeso il procedimento nella causa C-290/02, fino alla pronuncia della sentenza del Tribunale nelle cause T-292/02, T-297/02, T-300/02, T-301/02 e T-309/02. Con ordinanza 8 giugno 2004, la Corte ha deciso di rinviare la causa C-290/02 dinanzi al Tribunale di Primo Grado dove è stata iscritta a ruolo con il numero di causa T-222/04.

l'ulteriore deferimento dell'Italia alla Corte di Giustizia con possibile conseguente applicazione di sanzioni pecuniarie a carico dell'Italia⁸.

2. La disciplina nazionale di attuazione della Decisione 2003/193/CE

Le prime misure nazionali volte a dare attuazione alla Decisione 2003/193/CE sono state dettate dall'articolo 27 della legge 62/2005 (legge comunitaria 2004)⁹ con il quale erano definite due distinte discipline per il recupero degli aiuti di Stato. Più nel dettaglio, i commi da 2 a 6 dell'articolo 27 delineavano la disciplina degli aiuti consistenti nelle agevolazioni fiscali, mentre i commi da 8 a 16 dell'articolo 27 riguardavano la concessione dei prestiti agevolati da parte della Cassa Depositi e Prestiti.

Ai nostri fini, può ricordarsi che per il recupero degli aiuti di Stato consistenti nelle agevolazioni fiscali, la competenza a procedere era demandata all'Agenzia delle Entrate «secondo i principi e le ordinarie procedure di accertamento e riscossione dei tributi» (comma 2).

A tal fine, era previsto che, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, «gli enti locali individua[ssero] i beneficiari del regime di esenzione...e ne comunica[ssero] gli estremi alle Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti in funzione dei relativi domicili fiscali»¹⁰.

La definizione delle «modalità applicative delle disposizioni» per il recupero degli aiuti di Stato conseguenti all'esenzione delle imposte sul reddito era demandata, dal comma 6¹¹, ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate¹².

⁸ Come negli ordinari procedimenti per inadempimento, la procedura ex art. 228 del Trattato si articola in una fase precontenziosa ed in una fase contenziosa. In base al paragrafo 2 dell'art. 228, nel parere motivato la Commissione, nel fissare un termine entro il quale lo Stato deve prendere i provvedimenti che l'esecuzione della sentenza comporta, deve, altresì, precisare i punti sui quali lo Stato membro risulta inadempiente. Se lo Stato non si conforma al parere motivato, la Commissione può adire la Corte di Giustizia, specificando l'importo delle sanzioni di cui chiede l'irrogazione. In argomento è da rilevare come l'incisività e l'efficacia deterrente delle sanzioni conseguenti alla mancata adozione dei provvedimenti necessari a dare attuazione ai pronunciamenti della Corte di Giustizia ha assunto rilievo ancora maggiore a seguito della sentenza della Corte di Giustizia 12 luglio 2005 (in causa C-304/02, Commissione c. Francia) nella quale è stato chiarito che la somma forfetaria e la penalità di mora possono essere inflitte cumulativamente, in particolare laddove la violazione del diritto comunitario si sia protratta per lungo tempo e sia incline a persistere. La Comunicazione della Commissione sull'applicazione dell'articolo 228 del Trattato (SEC 2005 (1658)) ha, poi, inasprito le sanzioni pecuniarie per mancato adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia che riconosce l'inadempimento dello Stato rispetto agli obblighi imposti dal diritto comunitario. Per l'Italia è stata fissata una somma forfetaria minima di 9.920.000 euro, mentre la penalità di mora per il nostro Paese può oscillare tra 22.000 e 700.000 euro per ogni giorno di ritardo nell'attuazione della seconda sentenza, a seconda della gravità dell'infrazione.

⁹ Legge 18 aprile 2005, n. 62 - *Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee*. Legge comunitaria 2004, pubblicata in G.U. n. 96 del 27.4.2005, Suppl. Ord. n. 76.

¹⁰ In base al comma 3 dell'articolo 27 era poi previsto che *«i beneficiari di cui al medesimo comma, indipendentemente dalla comunicazione ivi prevista, presentano alle Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti una dichiarazione dei redditi dei periodi d'imposta nei quali il regime di esenzione è stato fruito, con l'autoliquidazione delle imposte dovute. Il modello è presentato anche in caso di autoliquidazione negativa».*

¹¹ Con la medesima disposizione era stata invece demandata ad un decreto del Ministro dell'interno, da adottarsi *«di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro per le politiche comunitarie»*, la definizione delle *«linee guida per una corretta valutazione dei casi»* in cui *«Il recupero non si applica nelle ipotesi...[che]...rientrano nella categoria de minimis e in quelle nelle quali, per ragioni attinenti al caso specifico, le esenzioni non rientrano nell'ambito di applicazione della decisione della Commissione».*

¹² Cfr. Agenzia delle Entrate - Provvedimento 1 giugno 2005 *Modalità applicative delle disposizioni previste dall'articolo 27 della legge 18 aprile 2005, n. 62, per il recupero delle agevolazioni fiscali fruito dalle società per azioni, costituite ai sensi della legge 8 giugno 1990, n. 142*, in G.U. 136 del 14 Giugno 2005.

Il primo intervento di modifica della disciplina in materia di recupero degli aiuti è dettato dall'articolo 1, comma 132, della legge 266/2005¹³ (legge finanziaria 2006), con il quale vengono innovate le previsioni relative al recupero degli aiuti consenti nelle agevolazioni fiscali, attribuendone la competenza al Ministero dell'Interno che avrebbe dovuto operare mediante un regolamento di attuazione in cui dovevano essere determinati anche i casi di esclusione o limitazione delle restituzioni.

Successivamente, in seguito alla sopra richiamata pronuncia della Corte di Giustizia 1 giugno 2006 ed alla conseguente procedura di infrazione 2006/2456 avviata dalla Commissione per la relativa mancata attuazione, la disciplina del recupero degli aiuti è stata oggetto di un ulteriore intervento di modifica ad opera dell'articolo 1¹⁴ del d.l. 10/2007, conv., con mod., dalla legge 46/2007¹⁵ – con il quale è stata ridefinita la procedura per il recupero degli aiuti di Stato oggetto della Decisione 2003/193/CE, limitatamente agli aiuti consistenti nell'esenzione delle imposte sul reddito¹⁶.

Con tale intervento normativo, si è stabilito la riattribuzione all'Agenzia delle Entrate del compito di recuperare gli aiuti concretizzatisi nella mancata corresponsione di imposte, nonché i relativi interessi, in relazione a ciascun periodo di imposta nel quale l'aiuto è stato fruito (commi 1 e 2). Sono stati demandati, inoltre, all'Agenzia la liquidazione degli importi (imposte e relativi interessi) da restituire all'Amministrazione finanziaria ed il recupero degli aiuti nella misura della loro effettiva fruizione, mediante apposita comunicazione recante l'ingiunzione di pagamento delle somme dovute in relazione a ciascuna annualità interessata dal regime agevolativo.

Neanche tale previsione era valsa tuttavia a porre termine al contenzioso comunitario, tanto che la Commissione, in data 31 gennaio 2008, ha inviato un ulteriore parere motivato nel quale si contestava al Governo italiano la mancata comunicazione alla Commissione dell'avvenuto completamento del recupero degli aiuti¹⁷.

In questo contesto, si inserisce il nuovo intervento operato dal Governo italiano con l'articolo 24 del decreto legge 185/2004, conv., con modificazioni, dalla legge 2/2009¹⁸, con il quale viene nuovamente modificata la disciplina del recupero «*al fine di dare completa attuazione alla decisione 2003/193/CE*»

¹³ Legge 23 dicembre 2005, n. 266 – *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006)*, pubblicata in G.U. n. 302 del 29.12.2005 Suppl. Ord. n. 211.

¹⁴ Rubricato *Esecuzione della sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee, resa in data 1° giugno 2006 nella causa C-207/05. Attuazione della decisione 2003/193/CE della Commissione, del 5 giugno 2002. Procedura d'infrazione ex articolo 228 del Trattato CE n. 2006/2456.*

¹⁵ Decreto legge 15 febbraio 2007, n. 10, *recante disposizioni volte a dare attuazione ad obblighi comunitari ed internazionali* conv., con mod., dalla Legge 6 aprile 2007, n. 46 pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 84 del 11 aprile 2007.

¹⁶ Con il comma 11, dell'articolo 1, del d.l. 10/2007, conv., con mod., dalla Legge 46/2007 si è stabilito infatti l'abrogazione dei «*commi da 2 a 6 dell'articolo 27 della legge 18 aprile 2005, n. 62*», disciplinanti appunto il recupero degli aiuti consistenti nelle agevolazioni fiscali. Restava inalterata, invece, la disciplina per il recupero degli aiuti consistenti nell'erogazione di prestiti agevolati da parte della Cassa Depositi e Prestiti che continuava ad essere disciplinata dalle previsioni dettate dai commi da 8 a 16 dell'articolo 27 della legge 62/2005.

¹⁷ Cfr. Commissione Press Release IP/08/133 del 31 gennaio 2008, in cui si osservava come «l'inadempienza dell'Italia [era] soprattutto dovuta al fatto che alcune ingiunzioni di pagamento emesse dalle autorità italiane erano state sospese dai giudici nazionali». Sul punto, tuttavia, la Commissione – richiamando la pronuncia della Corte resa nella causa C-232/05 (causa Scott) in cui era stato affermato che i tribunali nazionali sono tenuti ad evitare qualsiasi provvedimento che possa ostacolare il processo di recupero immediato ed effettivo – era dell'avviso che le decisioni di sospensione e il mancato completamento da parte dell'Italia del recupero costituissero una violazione della normativa comunitaria.

¹⁸ Decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, *recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*, conv., con modificazioni, dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2 pubblicata nella G.U. n. 22 del 28 gennaio 2009 – Suppl. Ord. n. 14.

3. L'articolo 24 della legge 2/2009

Conviene, al fine della presente ricostruzione, riprodurre il testo dell'art. 24 del decreto legge 185/2008, convertito con modificazioni, dalla Legge n. 2/2009 «1. *Al fine di dare completa attuazione alla decisione 2003/193/CE della Commissione, del 5 giugno 2002, il recupero degli aiuti equivalenti alle imposte non corrisposte e dei relativi interessi conseguente all'applicazione del regime di esenzione fiscale previsto dagli articoli 3, comma 70, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, e 66, comma 14, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, in favore delle società per azioni a partecipazione pubblica maggioritaria, esercenti servizi pubblici locali, costituite ai sensi del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è effettuato dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 15 febbraio 2007, n. 10, convertito, con modificazioni, con la legge 6 aprile 2007, n. 46, secondo i principi e le ordinarie procedure di accertamento e riscossione previste per le imposte sui redditi. Per il recupero dell'aiuto non assume rilevanza l'intervenuta definizione in base agli istituti di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289 e successive modificazioni e integrazioni.*

2. *Il recupero degli aiuti equivalenti alle imposte non corrisposte e dei relativi interessi di cui al comma 1, calcolati ai sensi dell'articolo 3, terzo comma, della decisione 2003/193/CE della Commissione, del 5 giugno 2002, in relazione a ciascun periodo di imposta nel quale l'aiuto è stato fruito, deve essere effettuato tenuto conto di quanto già liquidato dall'Agenzia ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 15 febbraio 2007, n. 10, convertito con modificazioni dalla legge 6 aprile 2007, n. 46.*

3. *L'Agenzia delle entrate provvede alla notifica degli avvisi di accertamento di cui al comma 1, entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, contenenti l'invito al pagamento delle intere somme dovute, con l'intimazione che, in caso di mancato versamento entro trenta giorni dalla data di notifica, anche nell'ipotesi di presentazione del ricorso, si procede, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ad iscrizione a ruolo a titolo definitivo della totalità delle somme non versate, nonché degli ulteriori interessi dovuti. Non si fa luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni per violazioni di natura tributaria e di ogni altra specie comunque connesse alle procedure disciplinate dalle presenti disposizioni. Non sono applicabili gli istituti della dilazione dei pagamenti e della sospensione in sede amministrativa e giudiziale.*

4. *Gli interessi di cui al comma 2, sono determinati in base alle disposizioni di cui al capo V del regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, secondo i criteri di calcolo approvati dalla Commissione europea in relazione al recupero dell'aiuto di Stato C57/03, disciplinato dall'articolo 24 della legge 25 gennaio 2006, n. 29. Il tasso di interesse da applicare è il tasso in vigore alla data di scadenza ordinariamente prevista per il versamento di saldo delle imposte non corrisposte con riferimento al primo periodo di imposta interessato dal recupero dell'aiuto.*

5. *Trovano applicazione le disposizioni degli articoli 1 e 2 del decreto-legge 8 aprile 2008, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2008, n. 101».*

Il comma 1 dell'articolo 24, nel confermare che il recupero degli aiuti equivalenti alle imposte non corrisposte e ai relativi interessi è effettuato ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del D.L. 10/2007¹⁹,

¹⁹ Tale disposizione aveva, infatti, attribuito all'Agenzia delle Entrate il compito di recuperare gli aiuti concretizzati nella mancata corresponsione di imposte, nonché i relativi interessi, in relazione a ciascun periodo di imposta nel quale l'aiuto è stato fruito (commi 1 e 2). Erano inoltre demandati all'Agenzia delle Entrate la liquidazione degli importi (imposte e relativi interessi) da restituire all'Amministrazione finanziaria ed il recupero degli aiuti nella

stabilisce che a tal fine l'Agenzia delle Entrate opera secondo i principi e le ordinarie procedure di accertamento e riscossione previste per le imposte sui redditi.

L'articolo 1 del D.L. 10/2007 prevedeva, invece, che l'Agenzia delle Entrate dovesse liquidare gli importi dovuti sulla base delle comunicazioni trasmesse dagli enti locali e delle dichiarazioni dei redditi presentate dalle società beneficiarie. In vigenza di tale disciplina, dunque, l'Agenzia delle Entrate non aveva il potere di effettuare alcuna verifica per accertare l'esatto importo dell'aiuto effettivamente fruito e determinare le somme da recuperare.

Le modifiche apportate dall'articolo 24 della legge 2/2009 alle procedure per il recupero degli aiuti di Stato consistenti nell'esenzione dall'imposta sul reddito in favore delle società c.d. ex municipalizzate oggetto della Decisione 2003/193/CE sono, dunque, evidentemente finalizzate a dare maggiore efficacia e celerità all'azione di recupero, consentendo all'Agenzia delle entrate di esercitare, ai fini del recupero degli aiuti, poteri di accertamento analoghi a quelli che le sono riconosciuti in materia tributaria.

Lo stesso comma 1 stabilisce inoltre che ai fini del recupero dei suddetti aiuti è irrilevante l'avvenuta definizione dei redditi in base agli istituti di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003)²⁰.

In base al comma 3, era fissato un termine di 120 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legge – scadente il 29 marzo 2009 – entro il quale l'Agenzia delle Entrate poteva effettuare gli accertamenti necessari per la liquidazione degli aiuti da recuperare e notificare i relativi avvisi di accertamento. Sempre in base a tale comma 3, era poi previsto che i *beneficiari* degli aiuti avrebbero dovuto provvedere al pagamento entro 30 giorni dalla notifica dell'avviso e che in mancanza di pagamento si sarebbe dato avvio alla procedura di riscossione coattiva con l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non versate e degli ulteriori interessi dovuti. Si specificava inoltre che la presentazione di ricorso avverso l'avviso di accertamento non produce l'interruzione della procedura di riscossione.

Il comma 4 prevede un meccanismo ad hoc per la determinazione degli interessi sugli aiuti illegittimi: in base a tale norma, gli interessi sulle somme da restituire all'Agenzia delle entrate vanno determinati in base alle disposizioni di cui al Capo V del Regolamento (CE) n. 794 del 2004, nel quale sono fissate le modalità di determinazione dei tassi di interesse per il recupero degli aiuti illegittimi²¹.

Il comma 5, infine, prevede l'applicazione degli articoli 1 e 2 del D.L. 8 aprile 2008, n. 59, recante *Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi comunitari e l'esecuzione di sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee* e convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2008, n. 101. Tali articoli contengono delle disposizioni relative ai procedimenti innanzi agli organi di giustizia civile e tributaria, finalizzate ad agevolare l'adempimento, da parte del Governo, dell'obbligo di recuperare gli aiuti di Stato concessi in violazione dell'articolo 88 del Trattato istitutivo della Comunità europea, dunque illegittimi, ed altresì dichiarati incompatibili con il mercato interno con decisione della Commissione europea²².

misura della loro effettiva fruizione, da realizzarsi mediante apposita comunicazione recante l'ingiunzione di pagamento delle somme dovute in relazione a ciascuna annualità interessata dal regime agevolativo.

²⁰ Cfr., in particolare, il Capo II, artt. da 6 a 17, in cui sono contenute disposizioni in materia di concordato che consentivano ai contribuenti, in un periodo limitato, di regolarizzare la loro posizione nei confronti del Fisco, presentando apposite dichiarazioni e versando gli importi previsti dalle relative norme e precludevano all'amministrazione finanziaria di effettuare accertamenti tributari.

²¹ Sempre in base al medesimo comma 4 si afferma che i criteri di calcolo da utilizzarsi per la determinazione dei tassi di interesse, sono quelli definiti dalla Commissione europea in occasione del recupero di un altro aiuto di Stato dichiarato illegittimo (precisamente a quello classificato nel registro degli aiuti come CR 57/03) il cui recupero era stato disciplinato dall'articolo 24 della legge n. 29 del 2006 (legge comunitaria 2005).

²² Senato della Repubblica, Servizio Studi, Dossier ddl A.S. n. 1315 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e

Relativamente al termine entro cui l'Agenzia dell'entrate deve provvedere alla notifica degli avvisi di accertamento che, come sopra accennato, il comma 3 dell'articolo 24 aveva originariamente indicato in centoventi giorni dall'entrata in vigore del decreto legge 185/2008, va ricordato come esso sia stato oggetto di «interpretazione autentica» da parte dell'articolo 7, comma 2 bis, del d.l. 5/2009, conv., con mod., dalla legge 33/2009²³.

Tale previsione stabilisce che *«l'articolo 24, comma 3, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, si interpreta nel senso che il termine di centoventi giorni ivi previsto è di natura ordinatoria. Conseguentemente il potere di accertamento si esercita, ai sensi dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro i termini ivi previsti che decorrono da quello di cui all'articolo 27, comma 3, della legge 18 aprile 2005, n. 62, nella formulazione vigente prima dell'entrata in vigore del comma 11 dell'articolo 1 del decreto-legge 15 febbraio 2007, n. 10, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 aprile 2007, n. 46»*.

In sostanza, per effetto del rinvio all'articolo 43 del Dpr n. 600 del 1973, sono stati posticipati i termini ultimi per l'esercizio del potere di accertamento prorogando al 31 dicembre 2009 o al 31 dicembre 2010, in caso di omessa presentazione della dichiarazione o dichiarazione nulla, i termini per l'esecuzione delle procedure di recupero degli aiuti di stato, indebitamente percepiti, consistenti nell'esenzione dall'imposta sul reddito in favore delle società c.d. ex municipalizzate²⁴.

4. Profili di criticità

Diversi sono i profili problematici che pone la disciplina dettata dall'articolo 24 della legge 2/2009 relativamente agli atti di accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

impresa e per ridisegnare in funzione anticrisi il quadro strategico nazionale" - Vol. I, n. 89/I, gennaio 2009, p. 439. Più nel dettaglio, può osservarsi che l'articolo 1 della legge 101/2008 è diretto a rendere più agevole e spedito il procedimento di recupero degli aiuti di Stato innanzi agli organi di giustizia civile. A fronte di una decisione di recupero adottata dalla Commissione europea, e del conseguente atto dell'autorità nazionale volto a conferire efficacia esecutiva alla decisione comunitaria, la disposizione individua i presupposti per la concessione da parte del giudice civile di provvedimenti cautelari di sospensione di tale efficacia e, quanto all'esame nel merito, disciplina uno specifico procedimento dai tempi processuali particolarmente serrati. L'articolo 2 reca una speciale forma di tutela cautelare sospensiva nel corso del giudizio innanzi agli organi della giustizia tributaria ed introduce termini ristretti per la definizione della controversia e detta, a tal fine, disposizioni procedurali di accelerazione del giudizio di merito, sia in primo sia in secondo grado.

²³ Articolo 7, comma 2 bis, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, recante *«misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi»*, conv., con modificazioni, dalla Legge 9 aprile 2009, n. 33, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 85 dell'11 aprile 2009, Suppl. Ord. n. 49.

²⁴ Senato della Repubblica, Servizio Studi, Dossier, ddl A.S. n. 1503 *«Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, recante misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi»*, n. 113, aprile 2009, p. 105. Il comma 2-bis dell'articolo 7 del d.l. 5/2009 sancisce la natura ordinatoria del termine, recato al comma 3 dell'articolo 24 del d.l. n. 185 del 2008, di 120 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008, entro cui l'Agenzia delle Entrate poteva effettuare gli accertamenti necessari per la liquidazione degli aiuti da recuperare e notificare i relativi avvisi di accertamento, posticipando il termine ultimo per l'esercizio del potere di accertamento. La nuova norma prescrive inoltre che il potere di accertamento si eserciti secondo le disposizioni comuni sulla notifica degli avvisi di accertamento recate dall'articolo 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi. Ai sensi dell'articolo 43, infatti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, salvo il caso di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, per cui l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Poiché, per effetto del richiamo operato dal comma in esame all'articolo 27 della legge n. 62 del 2005 (nella sua originaria formulazione), l'anno di presentazione della dichiarazione è il 2005, il termine per la notifica degli avvisi risulta essere il 31 dicembre 2009 (o il 31 dicembre 2010, in caso di dichiarazione omessa o nulla).

In primo luogo, vengono in rilievo diversi profili di incostituzionalità (artt. 24 e 113 Cost.) in riferimento alle previsioni contenute nel comma 3 secondo cui: - «*la iscrizione a ruolo a titolo definitivo della totalità delle somme non versate, nonché degli ulteriori interessi dovuti*» avviene anche nell'ipotesi di «*presentazione del ricorso*»; - si stabilisce l'inapplicabilità della possibilità di fare ricorso agli «*istituti della dilazione dei pagamenti e della sospensione in sede amministrativa e giudiziale*»; - si afferma il carattere "definitivo", minatorio ed ulteriormente vessatorio, dell'iscrizione integrale degli importi e per la "riscossione anticipata" degli «*"ulteriori" interessi dovuti*».

In relazione a tali previsioni sembrano, infatti, profilarsi profili di incostituzionalità diversi da quelli sollevati in riferimento agli articoli 53 e 97 della Costituzione ed oggetto della questione di costituzionalità decisa dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 36/2009 di rigetto per relativa manifesta infondatezza.

Anche con riferimento alla retroattività – in quanto tale – della decisione recupero dell'agevolazione, possono profilarsi dei problemi di legittimità costituzionale per contrasto con il principio di certezza del diritto in materia di esercizio di poteri di ablazione fiscale (art. 23 Cost.).

In tale linea di ragionamento, infatti, non può non rilevarsi che il recupero delle somme illegalmente erogate non possa prescindere dall'applicazione, anche del diritto nazionale, che consente, in via di principio, la possibilità dell'impresa verso cui si volge la pretesa restitutoria di difendersi, non essendo stata parte nel giudizio *de qua* tra Commissione e l'Italia per inadempimento della normativa sugli aiuti di Stato.

Il diritto alla difesa di fronte ad un provvedimento imperativo della pubblica amministrazione costituisce, infatti, un principio unanimemente riconosciuto nel diritto degli Stati membri e rientra dunque a pieno titolo tra i principi generali del diritto comunitario.

Esso è di conseguenza suscettibile – in quanto tale – di limitare l'azione esecutiva fondata sulla decisione della Commissione, espressamente *ex art. 14, par. 1, del Regolamento CE 659/99* relativo alla procedura di recupero degli aiuti dichiarati incompatibili che riconosce tale principio.

In questo senso, pur nei limiti costituiti dal giudicato di condanna per la Repubblica italiana che la obbliga a ripetere quanto non riscosso a suo tempo quale imposta, le diverse situazioni delle imprese comminate e la loro specifica posizione in diritto non può essere assorbita negli effetti del precedente giudicato, essendosi questo limitato a contemplare in via generale la non compatibilità del suddetto regime di aiuti fiscali con il diritto comunitario.

Altro profilo di incostituzionalità può essere rinvenuto nell'eccesso di potere legislativo, conseguente al carattere esecutivo dell'art. 24 che «*al fine di dare completa attuazione alla decisione 2003/193/CE della Commissione, del 5 giugno 2002*» non tiene conto della possibilità – invece prevista nella stessa Decisione della Commissione al para 126 – che «*aiuti individuali siano considerati in tutto o in parte compatibili con il mercato comune per ragioni attinenti al caso specifico*» e pregiudica – di fatto e di diritto – *ragioni attinenti al caso specifico*.

Ne consegue la necessità di uno specifico accertamento della (almeno potenziale) lesione della concorrenza realizzata (o realizzabile) per effetto della fruizione degli specifici aiuti da parte delle singole imprese beneficiarie, quale presupposto per la restituzione in tutto o in parte di tali importi.

L'articolo 24, dunque, non sembra tenere in adeguata considerazione il rapporto tra il «regime di aiuti» – considerato incompatibile – e gli «aiuti individuali» che di tale regime fanno parte.

In altri termini, deve essere richiamata l'attenzione su fatto che la Decisione 2003/193/CE avendo ad oggetto un «regime di aiuti» di cui ha sancito l'incompatibilità in generale non pregiudica la possibilità che «*in particolare*» i singoli aiuti «*siano considerati, interamente o parzialmente, compatibili con il mercato comune per ragioni attinenti al caso specifico*».

Ne consegue, logicamente, che all'atto della richiesta di recupero delle somme, le imprese beneficiarie possano fornire la prova dell'assenza di una lesione alla concorrenza nel loro specifico caso e che quindi siano tenute esenti «*in tutto o in parte*» dalla restituzione.

In tale linea di ragionamento, si può osservare come, in definitiva, l'effetto utile della decisione comunitaria per la sua attuazione nei confronti delle singole imprese già beneficiarie degli aiuti, consiste nell'inversione dell'onere della prova nei confronti delle stesse. Nella specie, dunque, è posto a carico delle imprese beneficiarie l'onere di provare la non incompatibilità dell'aiuto, per profili attinenti la loro specifica situazione, senza che il fisco procedente all'accertamento debba fornire alcuna prova al riguardo, come sarebbe normalmente nel caso di una normale procedura di accertamento.

In coerenza con tali osservazioni deve, dunque, riconoscersi che una norma di legge nazionale «di attuazione» – così come espressamente si qualifica l'articolo 24 del d.l. 185/2009 conv., con mod., dalla legge 2/2009 – della Decisione della Commissione 2003/103/CE non possa eccedere dai limiti oggettivi della stessa Decisione e trasformare, senza stravolgerla, una decisione generale di incompatibilità in una “generica” – ma di fatto idonea a colpirle individualmente ed indiscriminatamente – condanna legislativa nei confronti delle singole imprese, senza possibilità da parte loro di provare in concreto l'insussistenza della violazione del diritto comunitario e quindi l'assenza del presupposto giuridico per richiedere il recupero dell'imposta.

Diversamente, si concretizzerebbe un'illegittima ed arbitraria estensione dell'efficacia della Decisione della Commissione 2003/193/CE e della sentenza della Corte di Giustizia (1 giugno 2006, in causa C-207/2005) nei confronti di soggetti per i quali non si è formato alcun giudicato in un regolare contraddittorio processuale ove siano state ammesse come parti.

Da questo punto di vista risalta, in modo ancora più evidente, la violazione del generale principio dello Stato di diritto che sancisce il pieno riconoscimento dell'azione in giudizio dei singoli a difesa di atti ablatori delle amministrazioni pubbliche a qualsiasi titolo formulate (nel diritto italiano, come specifico profilo di incostituzionalità, in relazione agli artt. 111, 2 comma, e art. 113 Cost.).

Al riguardo è da osservare altresì che, al fine di integrare la nozione di «aiuto di Stato» di cui all'articolo 87 del Trattato CE, la misura statale controversa deve soddisfare, nelle singole fattispecie in cui essa ha trovato applicazione, tutte le condizioni cumulative – che assumono, pertanto, la natura di veri e propri elementi costitutivi – riconosciute dalla giurisprudenza della Corte²⁵.

In tale linea di ragionamento può rilevarsi, con particolare riferimento alle situazioni che vengono maggiormente in evidenza nell'ambito delle presenti riflessioni, che la lesione della concorrenza deve comunque essere riscontrabile, nei suoi elementi costitutivi, nella fattispecie concreta quale presupposto per la ripetizione dell'aiuto nel singolo caso.

In altri termini, assumono importanza decisiva il comportamento dell'impresa agevolata e la lesione subita o suscettibile di essere subita dalle imprese concorrenti come conseguenza di tale comportamento (nesso di causalità).

Sul punto, infatti, va precisato che seppure è vero che tale specifico profilo potrebbe, in alcuni casi, essere considerato irrilevante – ed è stato effettivamente ritenuto tale in alcune decisioni – ciò sia avvenuto in situazioni nelle quali la decisione riguardava *esclusivamente* una determinata impresa il cui aiuto è stato oggetto della *specifica valutazione di compatibilità* (Corte di Giustizia, sentenza 17 settembre 1980, in causa C-730/79 Philip Morris Holland BV).

²⁵ Ai fini della qualificazione di una misura pubblica come «aiuto di Stato» ai sensi dell'articolo 87, para 1, del Trattato, la consolidata giurisprudenza comunitaria impone di verificare se la misura d'ausilio: i) costituisce un intervento dello Stato, o comunque, effettuato mediante risorse statali; ii) possa incidere sugli scambi tra Stati membri; iii) conferisce un vantaggio selettivo a talune imprese o produzioni; iv) possa alterare il gioco della concorrenza. Cfr., *ex multis*, Corte di Giustizia, sentenze 21 marzo 1990, in causa C-142/87, Belgio c. Commissione, (Tubemuse) para 25; 14 settembre 1994, cause riunite da C-278/92 a C-280/92, Spagna c. Commissione, para 20; 16 maggio 2002, in causa C-482/99, Francia c. Commissione, para 68.

Al riguardo, si può osservare che l'assenza di tale valutazione che appare di per sé discutibile nel caso di un regime di aiuti di settore, appare ancora più opinabile nel caso di specie ove, nella qualificazione soggettiva delle imprese esercenti i servizi pubblici locali, si prescinde da qualsiasi riferimento al mercato in cui operano.

In tale prospettiva, si ritiene, dunque, che debbano essere adeguatamente contestualizzate, con riferimento alla singola impresa, le riflessioni attinenti, in particolare, all'assenza di specifici mercati concorrenziali nel settore di spl, la cui rilevanza, nelle *singole situazioni*, appare meritevole di specifico apprezzamento e potenzialmente in grado di condurre a conclusioni *almeno in parte diverse* rispetto a quelle che sono state *raggiunte* in sede di decisione del ricorso giurisdizionale per l'annullamento della Decisione 2003/193/CE²⁶.

Nel condurre tale azione di contestualizzazione va, in primo luogo, osservato che i singoli mercati in cui operano le imprese che gestiscono spl devono essere presi puntualmente in considerazione. Più precisamente, va posto in rilievo il fatto che la qualificazione legislativa dei spl non implica, di per sé, il riferimento ad alcun specifico mercato di servizi. Il "settore economico" dei spl costituisce un'aggregazione legislativa assolutamente eterogenea relativamente ai settori di riferimento: trasporti locali, elettricità, gas, servizio idrico, servizi di igiene ambientale, ecc..

In tale prospettiva viene in rilievo il principio, pacificamente accolto nell'ambito di applicazione del diritto antitrust, in base al quale la lesione della concorrenza va accertata sempre in relazione allo specifico mercato rilevante. È, infatti, solo in riferimento al mercato rilevante, puntualmente individuato, che può essere condotta un'analisi, ancorché "minima", dell'effetto distorsivo della concorrenza e, in particolare, deve essere valutata la posizione del beneficiario dell'aiuto sullo specifico mercato rilevante in relazione al grado di incidenza sulla concorrenza tra imprese comunitarie in quel settore.

In tale linea di ragionamento, può dunque rilevarsi che se in relazione a decisioni della Commissione relative ad uno o più casi singoli direttamente esaminati, tale valutazione della posizione dell'impresa beneficiaria è da ritenersi normalmente assorbita nella valutazione oggettiva del caso, in riferimento al regime di aiuti applicato ad un *settore* così eterogenee come quello dei spl, tale estensione della valutazione oggettiva alle imprese beneficiarie di categoria, appare già meno scontata, necessariamente da verificare, caso per caso, ai fini del recupero dell'aiuto in relazione alla singola fattispecie.

Tale ricognizione, che pure si evidenzia come essenziale, appare però logicamente assente nella vicenda in esame, e non può essere aggirata sulla base della mera esistenza della Decisione della Commissione, dal momento che questa, non essendo stata presa con riferimento ad alcun *specifico settore economico*, potrebbe, al limite, anche condurre a revocare in dubbio che la Decisione controversa possa essere effettivamente considerata come intervenuta su di uno *specifico regime di aiuti*.

La differenza tra i settori, infatti, era così marcata da far apparire alquanto discutibile la scelta di conglobare le società per azioni a capitale pubblico maggioritario degli enti locali in un unico contesto di riferimento.

L'eventuale valutazione sostanziale della sussistenza della lesione della concorrenza va pertanto effettuata specificamente in relazione ad un mercato di riferimento correttamente individuato (Tribunale di Primo Grado, sentenza 28 febbraio 2002, in causa T-155/98, SIDE, in part., § 56 e §

²⁶ Le riflessioni svolte nel testo, infatti, seppure richiamano alcuni rilievi problematici portati all'attenzione del Tribunale di Primo Grado e sui quali questo ha espresso la propria posizione nell'ambito delle cause decise con le pronunce dell'11 giugno 2009 (su cui cfr., *infra*, il para 5), appaiono, ciononostante, meritevoli di apprezzamento in ragione del fatto che le considerazioni riguardanti la *riconosciuta incompatibilità* comunitaria del «regime di aiuti» censurato dalla Decisione 2003/193/CE, non sembrano precludere, in assoluto, la possibilità di una loro riproposizione per profili diversi – ad esempio per l'effetto esercitato sull'affidamento dei beneficiari – in relazione agli *specifici aiuti* che di quel regime hanno costituito parte.

71), non potendosene prescindere in *modo assoluto* come invece è avvenuto in relazione alla vicenda in esame.

Tanto per esemplificare, le società in mano pubblica attive nel settore elettrico, che non è *strictu iure* ricompreso neppure tra i spl, si confrontavano, all'epoca del riconoscimento dell'agevolazione e per la durata della stessa, in un settore nel quale erano presenti operatori come ENEL – ex monopolista nazionale – e rispetto alla cui indubbia posizione dominante di operatore *incumbent* andrebbe puntualmente verificato l'effetto distorsivo della concorrenza prodottosi a seguito dell'agevolazione fiscale. Non diversa appare, nella sostanza, la situazione di sostanziale monopolio nel mercato del gas cui le piccole e medie società di derivazione comunale erano (e sono tuttora) confrontate.

Va, inoltre, considerato che tali settori economici apparivano, all'epoca dell'agevolazione fiscale, *generalmente chiusi* – in alcuni casi anche legalmente – alla concorrenza anche in ragione del fatto che presentavano una struttura di settore parzialmente o integralmente di monopolio naturale.

Con attinenza specifica al singolo settore, per effetto del ricorso ed in sede di contestazioni di legittimità, dovrebbe pertanto ritenersi ammessa la possibilità di dimostrare l'indifferenza dell'aiuto sui comportamenti di impresa, in quanto non si è verificato comunque alcun comportamento concretamente o potenzialmente distorsivo nei confronti delle imprese concorrenti.

E questa indifferenza può essere riscontrata sotto due profili: - sia perché l'accesso al mercato locale (di settore, geografico e di riferimento del servizio svolto), in cui operavano le società trasformate, che era precluso ai terzi in forza di legge o di atto amministrativo di riserva allora vigente; - sia per l'impossibilità di trasferire il beneficio nella struttura dei prezzi amministrati (tariffe) che nella misura in cui erano predeterminati non consentivano competizione alcuna e quindi non consentivano di trasformare il supposto vantaggio fiscale in un comportamento illecito anticoncorrenziale nell'ambito della loro sfera di attività.

Ed in effetti, nella specie, si rileva come, all'epoca della avvenuta trasformazione, in riferimento all'ambito di operatività delle imprese beneficiarie dell'esenzione fiscale, non potesse trovare applicazione, come per il mercato delle merci e dei servizi liberalizzati, la presunzione generale che la agevolazione fiscale sia, di per sé, immediatamente lesiva della concorrenza, poiché in tal caso l'agevolazione, anche se non si riflette sulla struttura dei prezzi offerti, accresce gli utili di impresa e la sua capacità di mantenersi in competizione sul mercato. Ne consegue, che all'impresa società maggioritaria a capitale pubblico, intimata alla restituzione di quanto a suo tempo legittimamente alla stessa riconosciuto ex lege, non possa essere negato il diritto di poter dimostrare l'insussistenza dell'illecito nel caso specifico né di non aver messo in atto alcun comportamento anticoncorrenziale, sulla base dell'agevolazione intervenuta e di non avere conseguentemente danneggiato alcun potenziale concorrente, dato che il mercato in cui operava non era all'epoca aperto per effetto di affidamenti o concessioni in essere aventi durata ulteriore rispetto al *periodo di proroga e scadenza* – periodo 1996/1999 – dei benefici fiscali previste per le aziende municipalizzate.

In concreto, l'unica ipotesi in cui potrebbe ravvisarsi un caso di lesione potenziale della concorrenza è quello della contendibilità di mercati tramite gare per l'attribuzione dell'affidamento nella quale l'aggiudicazione del servizio sulla base di una competizione qualità/prezzo, potrebbe in astratto essere stata influenzata dalla agevolazione fiscale. Ma, in questo caso, la violazione del diritto comunitario della concorrenza avrebbe dovuto essere stata allora oggetto di specifica impugnativa sulla base della normativa vigente in materia di appalti pubblici di servizi e relativa partecipazione alla gara²⁷.

²⁷ Va comunque tenuto conto che, anche in riferimento a questa ipotesi, non risultano, all'epoca, essere stati effettuati neanche da parte dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato interventi puntuali o rilievi generali sullo specifico profilo del regime fiscale discriminatorio rispetto alle imprese private in occasione di gare per affidamenti

Nella medesima linea di ragionamento, va altresì sottolineato che l'esistenza di diritti esclusivi territorialmente circoscritti – affidamenti allora in essere – all'interno dei quali operavano le singole imprese degli enti locali erano generalmente considerati, salvo più circostanziate verifiche, compatibili con il diritto comunitario. Né il loro riconoscimento, né la loro durata, anche se transitoria, appaiono essere state oggetto di specifiche procedure di infrazione del diritto comunitario della concorrenza promosse dalla Commissione. In questo senso, si potrebbe sostenere che, in assenza di un qualsivoglia contrario avviso allora espresso della Commissione, le società in mano pubblica operanti in tale regime di riserva, abbiano titolo, ora per allora, anche sotto questo profilo, al riconoscimento di una situazione di legittimo affidamento (Corte di Giustizia, sentenza 7 marzo 2002, in causa C-310/99) in ordine alla legittimità del regime giuridico stabilito dal legislatore e sulla cui base sono state intraprese le operazioni di trasformazione tipologica pro concorrenziale, da azienda a società di capitale.

Da questo punto di vista, data la situazione di mercato non concorrenziale, sembra ragionevole sostenere come dovrebbe essere in parte *riconsiderato* il riferimento all'onere, generalmente incombente in capo ai beneficiari delle misure di ausilio statale, di verificare, con la necessaria diligenza, l'applicabilità della disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato alla misura nazionale di agevolazione fiscale (Corte di Giustizia, sentenza 22 giugno 2006, in cause C-182/03 e C217/03) potendosi affermare che, al momento della relativa attribuzione, era – o almeno poteva essere – in buona fede ritenuta indifferente nella specifica situazione di mercato in cui operavano le imprese.

Nella medesima linea di ragionamento, e sempre con riferimento all'incidenza sul legittimo affidamento ingenerato nei destinatari delle misure di agevolazione fiscale, va altresì rilevato, sotto altra rilevante angolazione in tema di disciplina degli aiuti di stato, che le misure oggetto di censura ben potevano – all'epoca – legittimamente considerarsi non «nuovi aiuti» ma «aiuti esistenti». Esse, infatti, potevano *apparire* risalenti al periodo precedente l'instaurazione del Mercato comune e, di conseguenza, essere considerate *escluse* dall'obbligo di notifica preventiva previsto, in via generale, dal Trattato solo per i «nuovi aiuti».

L'esenzione fiscale è stata generalmente applicata alle società in questione in quanto derivanti dalle aziende speciali degli enti locali. La continuità soggettiva dell'impresa nel processo di trasformazione da azienda a società di capitale è stata stabilita dal legislatore ex art. 17, comma 51 e ss., della legge 127/97 ed ha comportato, in concreto, una semplice mutazione della veste giuridica da azienda speciale a società di capitale rimanendo immutata la continuità soggettiva.

In questo senso, l'aiuto riconosciuto all'impresa trasformata in società in mano pubblica poteva, con tutta evidenza, esser considerato una mera *riaffermazione* del(lo speciale) regime (anche) fiscale riconosciuto alla *stessa entità economica gerente servizi pubblici locali* che in precedenza ne era beneficiaria *sub specie* di azienda speciale.

A sostegno di tale ricostruzione può richiamarsi il fatto che la stessa legge avesse previsto, per transizione, e senza soluzione di continuità, la permanenza dei preesistenti rapporti giuridici di diritto pubblico, privato e tributario in capo al soggetto trasformato. L'art 17, comma 51, della legge 127/1997, infatti, prevedeva espressamente che «*le società conservano tutti i diritti e gli obblighi anteriori alla trasformazione e subentrano pertanto in tutti i rapporti attivi e passivi delle aziende originarie*». In tal contesto, è plausibile ritenere che gli aiuti in questione, ben avrebbero potuto essere qualificati come «aiuti esistenti» in quanto già riconosciuti alle aziende prima della trasformazione in società.

Nella sostanza, il legislatore ha disposto semplicemente la cessazione della loro vigenza al termine del periodo transitorio ivi stabilito anche per le aziende speciali in modo da disincentivare, anche

di spl con la partecipazione di società a capitale maggioritario pubblico ex legge 142/90 rafforzandosi, anche sotto questo profilo, il legittimo affidamento delle società a prevalente partecipazione pubblica esercenti spl circa la non illegittimità delle agevolazioni fiscali loro *transitoriamente* accordate.

sotto questo profilo, la conservazione in futuro di un'impresa di diritto speciale non soggetta a fallimento e quindi non in grado di operare ad armi pari nel mercato.

In tale linea di ragionamento, va rilevato come la norma, correttamente intesa nella sua logica essenziale, era da considerarsi come una disposizione di proroga a termine di un aiuto esistente ed, in questo senso, una norma non introduttiva ma – invero – di cessazione di un regime di aiuti preesistente.

Nella medesima prospettiva, si può osservare come all'epoca dell'introduzione della disciplina censurata la riaffermazione in capo alle società risultanti dalla trasformazione delle aziende municipalizzata del regime tributario per queste ultime previste poteva plausibilmente e fondatamente essere ritenuta coperta dall'applicazione del regolamento CE 659/99 (art. 14) in quanto qualificabile quale sistema di *aiuti individuali esistente*.

Del resto – ed ad ulteriore conferma dell'effetto esercitato sull'affidamento che si era andato ingenerando in capo ai destinatari delle misure agevolative – può richiamarsi la posizione assunta dalla stessa Commissione in riferimento alla individuazione di una sostanziale continuità nella trasformazione da azienda a società per riconoscere la neutralità fiscale per l'esenzione dalle imposte sui trasferimenti di attivi (ex art. 3 comma 69, 70 legge 549/1995) relativi ad un'impresa che rimane la stessa da un punto di vista economico. Per effetto del citato articolo 17, comma 51, appare dunque sufficientemente fondata l'argomentazione in base alla quale la linea interpretativa che allora riconosceva la sostanziale continuità giuridica dei rapporti in essere e quindi la sussistenza della agevolazione, potesse – a pieno titolo – ingenerare il convincimento di una sua sostanziale compatibilità con l'ordinamento comunitario.

Anche sotto questo profilo, andrebbe – quantomeno – riconosciuta la presunzione di legittimo affidamento da parte delle società trasformate da precedenti aziende o aziende speciali.

Sempre con riferimento alla eventuale incompatibilità delle singole misure di ausilio rientranti nell'ambito del regime oggetto di censura comunitaria, deve essere presa in considerazione anche la dimensione dell'impresa (fatturato, ecc.) ai fini della eventuale applicazione della Comunicazione della Commissione cd. *de minimis*²⁸, come del resto riconosciuto dalla stessa Decisione della Commissione 2003/193/CE in cui si afferma espressamente che se «[n]ulla nei regimi di aiuto in questione garantisce che l'aiuto da erogarsi nei singoli casi soddisferà le condizioni de minimis...[t]uttavia non si può escludere che alcuni casi individuali rientrino nelle soglie de minimis. In quei casi specifici le misure in questione non ricadono nell'ambito dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato né in quello della presente decisione» (para 72)

Ed ancora, con riguardo al momento dell'effettivo accertamento, ad opera dell'ufficio tributario dell'avvenuta fruizione dell'aiuto individualmente erogato alla singola impresa ex art 17, comma 51, della legge 127/97 andrebbe calcolato il termine *ad quem* per la decorrenza della prescrizione decennale previsto dal citato regolamento 659/99 per il recupero degli aiuti illegali.

5. Le pronunce 11 giugno 2009 del Tribunale di Primo Grado

L'11 giugno 2009, il Tribunale di Primo Grado si è pronunciato sui ricorsi promossi da varie ex municipalizzate e dal Governo italiano e tendenti, sotto profili e per motivi largamente convergenti, all'annullamento della Decisione 2003/193/CE²⁹.

²⁸ Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle piccole e medie imprese (GUCE C 213, del 19.8.1992, p. 2); comunicazione della Commissione sulla regola *de minimis* per gli aiuti di Stato (GUCE C 68 del 6.3.1996, p. 9); regolamento (CEE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti *de minimis* (GUCE L 10 del 13.1.2001, p. 30).

²⁹ Si vedano le sentenze rese in data 11 giugno 2009 dal Tribunale di Primo Grado nelle cause T-292/02, T-297/02, T-300/02, T-301/02, T-309/02, T-189/03 e T-222/04. Le considerazioni svolte in tale paragrafo sono relative

I più rilevanti profili controversi e le determinazioni assunte dai Giudici comunitari possono essere ricondotti ai seguenti punti: a) erronea qualificazione dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito di impresa come aiuto di Stato di cui all'articolo 87, para, 1, del Trattato; b) erronea qualificazione dell'esenzione come «nuovo aiuto»; c) denegato riconoscimento della compatibilità con il Trattato dell'esenzione fiscale in quanto misura idonea a consentire la ristrutturazione delle aziende municipalizzate ed il conseguente passaggio ad un mercato concorrenziale; d) asserita illegittimità dell'ordine di recupero.

A. Sull'erronea qualificazione dell'esenzione dall'imposta come aiuto di Stato.

Tale rilievo è stato svolto in ragione di tre argomentazioni principali: i) mancanza di alterazione della concorrenza; ii) assenza di incidenza sugli scambi intracomunitari; iii) non puntuale individuazione delle minacce alla concorrenza derivanti dall'esenzione dell'imposta sul reddito.

i) La mancanza di alterazione della concorrenza. Tale profilo viene in rilievo, in primo luogo, in considerazione del fatto che era stato sostenuto che, perlomeno con riferimento all'epoca, in cui tali esenzioni erano state previste dalla normativa nazionale e beneficate dalle ex municipalizzate, il settore dei spl fosse in realtà chiuso alla concorrenza.

Sul punto, era stato osservato che «*le società ex lege n. 142/90 non operavano su mercati concorrenziali e che, di conseguenza, l'esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa di cui hanno fruito non era in grado di falsare la concorrenza sui mercati dei servizi pubblici locali*»³⁰.

In secondo luogo, si è sostenuto come non sarebbe stata correttamente valutata l'effettiva possibilità per le società ex municipalizzate di operare al di fuori dell'ambito territoriale del proprio Comune di riferimento. Più precisamente, si è osservato come le società ex lege n. 142/90 non avrebbero avuto libero accesso ai servizi pubblici locali di altri comuni, in quanto la possibilità di fare ricorso all'affidamento diretto sarebbe subordinata da un lato «*all'accordo tra questi ultimi e il comune controllante la società ex lege n. 142/90 interessata*» e, dall'altro, al rispetto del requisito di ordine generale del necessario «*soddisfacimento degli interessi della collettività locale di origine*».

Inoltre, si è affermato come non sarebbe stata adeguatamente valutata la circostanza che le imprese ex municipalizzate non abbiano di fatto partecipato ad alcuna gara per l'affidamento di servizi pubblici locali in altre aree geografiche durante il periodo di applicazione dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa e, dunque, non avrebbero potuto usufruire di *alcuna agevolazione* rispetto alle imprese che non beneficiavano del medesimo trattamento.

Del pari, non adeguatamente considerata sarebbe stata la circostanza che sebbene le società ex lege n. 142/90 abbiano assunto la forma di società per azioni a partecipazione maggioritaria pubblica, ispirandosi così a criteri applicati dalle imprese private, esse, in realtà, siano state

essenzialmente alla pronuncia resa nella causa T-301/02, cui pure devono intendersi riferiti i rimandi ai punti specifici della sentenza.

³⁰ A titolo esemplificativo, viene osservato come in riferimento alla produzione di energia elettrica che questo sarebbe stato liberalizzato in Italia soltanto nel 1999 a seguito del recepimento – ad opera del d.lgs. 79/1999 – della Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 19 dicembre 1996, 96/92/CE, concernente norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica (GUCE 1997, L 27, pag. 20). Del resto, prima del 31 dicembre 1999 le imprese ex municipalizzate non avrebbero svolto nessuna attività sul mercato degli utenti finali, liberi di scegliere il proprio fornitore di energia. Anche con riferimento all'attività di distribuzione di energia elettrica deve rilevarsi come essa sia sottratta alla concorrenza, poiché le disposizioni legislative che disciplinavano la prestazione di tali servizi comportavano una situazione di monopolio in ciascuna area territoriale. Analogo discorso può essere svolto in relazione alla distribuzione del gas, in quanto la relativa liberalizzazione è avvenuta solo nel 2000, a seguito del recepimento in Italia – ad opera del d.lgs. 164/2000 – della Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 22 giugno 1998, 98/30/CE, relativa a norme comuni per il mercato interno del gas naturale (GUCE L 204, pag. 1).

costituite con il solo scopo di assicurare la fornitura dei servizi pubblici locali, con la conseguenza che il relativo ambito di attività sarebbe stato in realtà circoscritto ai soli servizi pubblici locali.

Ed ancora, è stato osservato che in relazione all'asserito effetto anticoncorrenziale derivante dall'esenzione fiscale non sarebbe stata fornita alcuna dimostrazione del fatto che la concorrenza sia stata, anche solo potenzialmente, falsata, né sarebbe stato precisato in relazione a quali *altri mercati* tale effetto si sarebbe potuto produrre né è stato in alcun modo oggetto di valutazione il fatto che la presunta distorsione fosse imputabile all'esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa.

In definitiva, il contenuto e lo scopo delle attività delle società ex lege n. 142/90 sarebbero rimasti in gran parte invariati rispetto a quelli delle aziende speciali dei Comuni, con la conseguenza che non risponderebbe al vero sostenere che, diversamente da quanto avveniva per le aziende speciali, le società ex lege n. 142/90 dovevano considerarsi libere di operare in altri mercati.

In riferimento alle sopra richiamate osservazioni, tutte volte a contestare l'assenza di incidenza sulla concorrenza, il Tribunale ha osservato che:

- benché sia stato sostenuto che le società ex lege n. 142/90 non operavano su mercati concorrenziali, riferendo tale tesi, in particolare, ai settori di attività in cui generalmente operavano le imprese beneficiarie, tuttavia non era fornita *«nessuna prova valida per suffragare l'affermazione secondo cui i settori economici dei servizi pubblici interessati non fossero aperti alla concorrenza all'epoca dei fatti»* (para 93);

- *«la circostanza che il regime di aiuti si applichi unicamente alle società ex lege n. 142/90, a prescindere dalle loro attività, e il fatto che le dette imprese operino effettivamente in diversi settori dell'economia...basta a far concludere che il provvedimento in questione può influire sulla concorrenza»* (para 94);

- *«[dal momento che]...le attività delle società ex lege n. 142/90 non erano limitate al settore dei servizi pubblici locali»* deve ritenersi che l'agevolazione fiscale loro concessa potesse *«agevolare l'espansione delle dette società su altri mercati aperti alla concorrenza, producendo così effetti distorsivi persino in settori diversi dai servizi pubblici locali»* (para 96):

- *«nei settori di attività delle società ex lege n. 142/90, le imprese concorrono per aggiudicarsi le concessioni di servizi pubblici locali nei diversi comuni e che il mercato delle concessioni è un mercato aperto alla concorrenza»³¹*, essendo irrilevante che le imprese ex municipalizzate abbiano effettivamente *«partecipato o meno a bandi di gara per l'attribuzione di servizi pubblici locali in altre zone geografiche durante il periodo di applicazione dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa»* (para 99);

- il rilievo in base al quale i servizi pubblici sarebbero stati direttamente attribuiti alle società ex lege n. 142/90 è irrilevante, dal momento che *«l'attribuzione diretta non inficia la constatazione...secondo la quale il mercato di cui trattasi era contrassegnato quanto meno da un certo grado di concorrenza»*, anzi, potendosi rilevare che tale *«argomento tenderebbe piuttosto a dimostrare gli effetti restrittivi del provvedimento in questione sulla concorrenza e non la mancanza di concorrenza sul mercato interessato»* (para 100)³².

ii) *L'assenza di incidenza sugli scambi intracomunitarie.* La mancata alterazione degli scambi intracomunitari era stata contestata in ragione della considerazione che i servizi pubblici locali erano, all'epoca, assegnati direttamente alle società ex lege n. 142/90 e che solo nelle aree in cui

³¹ Il Tribunale richiama sul punto le considerazioni svolte dalla Commissione ai para 67-68 della Decisione 2003/193/CE.

³² In argomento, il Tribunale richiama le considerazioni svolte dalla Commissione al para 71 della Decisione 2003/193/CE secondo cui non si può escludere che l'esistenza stessa dell'aiuto in favore delle società ex lege n. 142/90 abbia creato un incentivo per i Comuni ad affidare loro direttamente i servizi anziché rilasciare concessioni mediante gare d'appalto.

non operava nessuna azienda municipalizzata o nessuna società ex lege n. 142/90 sarebbero state organizzate procedure di selezione.

In definitiva, secondo tali ricostruzioni non sarebbe stata adeguatamente valutata l'effettiva idoneità dell'esenzione fiscale ad incidere sugli scambi intracomunitari, dal momento che non avendo prestato attenzione alle condizioni intrinseche di ciascun mercato dei servizi pubblici locali, ci si sarebbe limitati ad affermare, in via del tutto generale, che *«non si può escludere che l'esistenza stessa dell'aiuto in favore di SpA ex lege n. 142/90 abbia creato un incentivo per i comuni ad affidare direttamente i servizi [a queste] anziché rilasciare concessioni secondo procedure aperte»*.

Sui rilievi vertenti a contestare l'incidenza sugli scambi intracomunitari il Tribunale – richiamando la giurisprudenza della Corte di Giustizia secondo cui: - la Commissione non è tenuta a dimostrare un'incidenza effettiva degli aiuti sugli scambi tra Stati³³; - qualsiasi aiuto concesso ad un'impresa che eserciti le sue attività sul mercato comunitario è idoneo ad incidere sugli scambi fra Stati membri³⁴; - non esiste un livello o una percentuale al di sotto dei quali si possa ritenere che gli scambi tra Stati membri non siano alterati, dal momento che l'entità relativamente esigua di un aiuto o le dimensioni relativamente modeste dell'impresa beneficiaria non escludono a priori un'eventuale alterazione degli scambi tra Stati membri³⁵; - non è affatto escluso che una sovvenzione pubblica, concessa a un'impresa attiva solo nella gestione di servizi di trasporto locale o regionale e non di servizi di trasporto al di fuori del suo Stato d'origine, possa incidere nondimeno sugli scambi tra Stati membri³⁶ – ha osservato, con specifico riferimento al regime di esenzione fiscale, che:

- la circostanza che le società ex lege n. 142/90 operino soltanto sul loro mercato nazionale o sul loro territorio di origine non è determinante ai fini di escludere l'incidenza intracomunitaria dal momento che *«gli scambi interstatali sono alterati ...quando le opportunità delle imprese con sede in altri Stati membri di fornire i loro servizi sul mercato italiano si trovano ridotte»* (para 103);

- l'esenzione fiscale *«danneggia le imprese straniere partecipanti a gare per concessioni di servizi pubblici locali in Italia, dato che le imprese pubbliche beneficiarie del regime in oggetto possono concorrere a prezzi più competitivi rispetto ai loro concorrenti nazionali o comunitari, che non ne beneficiano»* e *«rende meno attraente per le imprese di altri Stati membri l'investimento nel settore dei servizi pubblici locali in Italia (ad esempio, mediante acquisto di una partecipazione di maggioranza), poiché le aziende acquisite non potrebbero beneficiare (o potrebbero perdere) l'aiuto di cui trattasi, in conseguenza della natura dei nuovi azionisti»* (para 105).

iii) *La non puntuale individuazione delle minacce alla concorrenza.* L'inadeguata individuazione dei rischi di distorsione della concorrenza era argomentata muovendo dall'assunto in base al quale, data l'inesistenza di un «mercato globale dei servizi pubblici locali», la Commissione, al fine di valutare gli effetti dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa su ogni

³³ Corte di Giustizia, sentenza 15 dicembre 2005, causa C-148/04, Unicredito Italiano, punto 54 e giurisprudenza ivi citata.

³⁴ Tribunale di Primo Grado, sentenza 6 marzo 2002, cause riunite T-92/00 e T-103/00, Diputación Foral de Álava/Commissione, punto 72, e giurisprudenza ivi citata.

³⁵ Corte di Giustizia, sentenze 21 marzo 1990, causa C-142/87, Belgio/Commissione, detta «Tubemeuse», punto 43; 14 settembre 1994, cause riunite da C-278/92 a C-280/92, Spagna/Commissione, punto 42; 24 luglio 2003, causa C-280/00, Altmark Trans, punto 81.

³⁶ Corte di Giustizia, sentenza Altmark, cit., punti 77 e 78.

mercato singolarmente considerato, avrebbe dovuto «effettuare una più accurata analisi per prodotto e/o per zona geografica»³⁷.

Il Tribunale non ha condiviso tale ricostruzione escludendo la necessità di effettuare un'analisi «settore per settore al fine di valutare gli effetti dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa».

Tale conclusione è stata raggiunta sulla base delle seguenti considerazioni: - l'esenzione fiscale era destinata ad una specifica categoria di imprese, ossia le società ex lege n. 142/90; - l'unica condizione richiesta per poter godere del detto regime era quella di essere un tale tipo di società; - l'applicazione del regime di esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa non era limitata a servizi specifici e le attività delle imprese interessate dal detto regime non sono circoscritte al settore dei servizi pubblici; - si trattava di un unico regime di aiuti e non di diversi regimi di aiuto classificati in base all'attività o al mercato interessato; - il rilievo secondo cui il mercato delle concessioni sarebbe diverso da quello dei servizi pubblici, non assumeva carattere decisivo dal momento che per garantire i servizi pubblici, gli enti locali potevano far uso dell'istituto giuridico della concessione e che il mercato delle concessioni in questo settore era aperto alla concorrenza comunitaria e soggetto alle norme del Trattato CE³⁸.

B. Sulla qualificazione dell'esenzione come «nuovo aiuto».

La Decisione 2003/193/CE è stata contestata in relazione alla prospettata violazione dell'articolo l'articolo 88, nn.1 e 2, del Trattato CE per l'erronea qualificazione dell'esenzione fiscale quale «nuovo aiuto» invece che come «aiuto esistente».

Sul punto, si è affermato che l'esenzione dall'imposta sui redditi doveva ritenersi anteriore all'entrata in vigore del Trattato CE, essendo già prevista per le aziende municipalizzate e speciali fin dall'inizio del secolo scorso e che sarebbe stata *solo prorogata* a favore delle società ex lege n. 142/90 sotto forma di esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa.

In tale linea di ragionamento, dunque, si sosteneva che, di fatto, l'ambito di attività delle imprese incaricate della gestione di servizi pubblici non sarebbe cambiato dal momento che la legge n. 142/90 mirava a permettere agli enti locali di organizzare i propri servizi locali attraverso una forma giuridica differente da quella delle aziende municipalizzate³⁹.

³⁷ Cfr., i rilievi sollevati nell'ambito della causa T-301/02, richiamati al para 53 della pronuncia resa dal Tribunale di Primo Grado in data 11 giugno 2009, in cui si osserva altresì che «il mercato delle concessioni di servizi pubblici locali, menzionato nel punto 68 della Decisione 2003/193/CE, sarebbe altra cosa rispetto al mercato dei servizi pubblici».

³⁸ Cfr., in particolare, i para 81-85 della sentenza 11 giugno 2009, in causa T-301/02.

³⁹ Del resto, la sostanziale «continuità» tra l'azienda municipalizzata e la società derivante dalla sua trasformazione – «continuità» che la stessa Commissione ha espressamente riconosciuto nella Decisione 2003/193/CE per decretare la compatibilità con il Trattato dell'esenzione dalle tasse sui conferimenti in relazione alla quale è stata addirittura negata la qualificazione di «aiuti di Stato» –, avrebbe dovuto logicamente condurre ad analogo esito anche relativamente all'esenzione dall'imposta sul reddito d'impresa dal momento che le condizioni per fruire di tali agevolazioni erano identiche. In relazione a tale questione si veda il para 131 della pronuncia resa in causa T-301/02, in cui i Giudici hanno osservato come «*in merito alla presunta contraddizione tra, da un lato, l'analisi dell'esenzione dalla tassa sui conferimenti, alla luce della quale le aziende municipalizzate e le società ex lege n. 142/90 costituirebbero sostanzialmente una medesima entità economica, e, dall'altro, l'esame dell'esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa, basata sul fatto che questi due tipi di società costituiscono entità economicamente e sostanzialmente distinte, occorre osservare che la Commissione, nella decisione controversa, basandosi sull'informazione fornita dal governo italiano, ha rilevato che la prima esenzione poteva considerarsi giustificata dalla natura e dall'economia generale del sistema in questione. Senza che occorra pronunciarsi sulla fondatezza di tale valutazione, occorre rilevare che la circostanza che la Commissione abbia commesso eventualmente un errore per quanto riguarda l'esenzione dalla tassa sui conferimenti non implica che occorra annullare una parte diversa della decisione controversa*».

In coerenza con tale ricostruzione, si è sostenuto che la corretta valutazione da effettuare avrebbe dovuto avere ad oggetto dell'esame della Commissione l'analisi degli «aspetti nuovi di un regime di aiuti modificato»⁴⁰

Ai fini della qualificazione del regime di esenzione fiscale come «aiuto esistente», viene in rilievo essenzialmente la disciplina dettata dal Regolamento 659/1999⁴¹. Tale disciplina, recependo la prassi applicativa e la giurisprudenza comunitaria consolidatasi sul punto, stabilisce all'articolo 1, let. b) le condizioni in base alle quali un determinato aiuto possa considerarsi come «aiuto esistente».

Tra le richiamate condizioni quelle che assumo più diretto rilievo in relazione all'esenzione triennale dalle imposte sul reddito sono quelle contenute ai punti i) e v) del citato articolo 1, let. b) e relative rispettivamente: «*a qualsiasi aiuto esistente nello Stato membro interessato prima dell'entrata in vigore del Trattato CE*» ed «*a qualsiasi aiuto considerato esistente in quanto possa essere dimostrato che al momento della sua attuazione non costituiva aiuto, ma lo è diventato successivamente a causa dell'evoluzione del mercato comune e senza aver subito modifiche da parte dello Stato membro. Qualora alcune misure diventino aiuti in seguito alla liberalizzazione di un'attività da parte del diritto comunitario, dette misure non sono considerate aiuti esistenti dopo la data fissata per la liberalizzazione*».

Entrambi i richiami vengono giudicati dal Tribunale non pertinenti al caso specifico.

Relativamente al punto i) dell'art. 1, let. b) del Reg. 659/1999, la conclusione è stata motivata sulla base della considerazione che l'esenzione fiscale era «...*stata istituita mediante il decreto legge 331/93 e mediante la legge 549/95...*[mentre] [n]el 1990, quando la legge n. 142/90 ha varato una riforma degli strumenti giuridici organizzativi a disposizione dei comuni al fine di gestire i servizi pubblici locali, che comprendeva la facoltà di istituire società a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico, per queste società non è stata prevista nessuna esenzione dall'imposta sul reddito d'impresa», con la conseguenza che «*tutte le società ex lege n. 142/90 costituite tra il 1990 e l'entrata in vigore, il 30 agosto 1993, dell'art. 66 del decreto legge n. 331/93 erano soggette all'imposta sui redditi*».

Tale ricostruzione, dunque, ad avviso del Tribunale, confermerebbe la posizione assunta dalla Commissione al § 91 della Decisione controversa nella quale si è rilevato che per «*per estendere alle società ex lege n. 142/90 il regime fiscale applicabile agli enti locali, il legislatore italiano ha dovuto adottare una nuova legislazione vari decenni dopo l'entrata in vigore del Trattato CE*» (cfr. para 123-125).

Indipendentemente da tale rilievo, i Giudici osservano altresì che «*anche ipotizzando che l'esenzione dalle imposte per le imprese municipalizzate sia stata introdotta prima dell'entrata in vigore del Trattato CE e che essa sia rimasta in vigore sino al 1995*», resta pur vero che «*le società ex lege n. 142/90 si distinguono sostanzialmente dalle imprese municipalizzate*», posto che «*anche se le società ex lege n. 142/90 sono subentrate nei diritti e nei doveri alle imprese municipalizzate, la normativa che stabilisce la loro sfera di attività materiale e geografica è mutata a livello sostanziale*», con la conseguenza che «*l'estensione delle agevolazioni fiscali esistenti per le imprese municipalizzate e speciali a una nuova categoria di beneficiari, quali le società ex lege n. 142/90, costituisce una modifica separabile dal regime iniziale*» (para 125-127).

⁴⁰ Cfr. al riguardo, le sentenze della Corte di Giustizia 9 agosto 1994, causa C-44/93, Namur-Les assurances du crédit (punto 33) e la sentenza del Tribunale 30 aprile 2002, cause riunite T-195/01 e T-207/01, Government of Gibraltar/Commissione.

⁴¹ Regolamento CE del Consiglio 22 marzo 1999, n. 659, recante modalità di applicazione dell'articolo [88 CE] in GUCE L 83, p.1), il cui art. 1, lett. c), prevede che qualsiasi modifica di un aiuto esistente deve essere considerata come aiuto nuovo ed in base al quale dunque le misure dirette a istituire aiuti o a modificare aiuti esistenti costituiscono aiuti nuovi.

Relativamente al punto v) dell'art. 1, let. b) del Reg. 659/1999, nella pronuncia si afferma che tale disposizione può «*applicarsi solo a misure che non costituivano aiuti all'atto della loro introduzione*». Tale condizione non viene ritenuta sussistente nel caso di specie, in base alla considerazione – espressa, invero, in modo po' laconico – che «*il provvedimento [di esenzione] è stato introdotto in un momento in cui i mercati erano comunque aperti alla concorrenza, anche se assai verosimilmente a diversi livelli*» (para 129).

C) Sulla denegata compatibilità con il Trattato.

Altro profilo di contestazione della Decisione 2003/193/CE era riconducibile alla asserita compatibilità con il mercato comune ai sensi dell'art. 87, n. 3, lett. c), CE, delle misure d'ausilio, sulla base della considerazione che queste «*avrebbe[ro] permesso la ristrutturazione delle aziende municipalizzate e il passaggio ad un mercato concorrenziale*»⁴².

In assenza di tale esenzione, infatti, era stato osservato come i Comuni avrebbero assai difficilmente realizzato la trasformazione delle aziende municipalizzate in società ex lege n. 142/90, con la conseguenza che non si sarebbero potuti realizzare alcuni effetti positivi conseguenti a tale trasformazione e consistenti, ad esempio, nella possibilità di: - assicurare un maggiore trasparenza delle relazioni finanziarie tra le autorità pubbliche e le società ex lege n. 142/90; - prevedere un periodo transitorio al fine di consentire la ristrutturazione delle imprese, senza mettere in pericolo la continuità del servizio pubblico (para 135).

Sul punto, i Giudici respingono i rilievi prospettati operando un sostanziale rinvio⁴³ alle considerazioni espresse nei §§ 97 e ss. della Decisione in cui era stata effettuata la verifica – conclusasi negativamente – di compatibilità in base all'articolo 87, para 3, let. c). In aggiunta a tali considerazioni, i Giudici osservano altresì come nel caso di specie non potessero ritenersi sussistenti i requisiti idonei a consentire all'esenzione triennale dall'imposta sul reddito d'impresa di godere della deroga prevista dall'art. 87, n. 3, lett. c) del Trattato, dal momento che tale esenzione non mirava a ripristinare la redditività dei beneficiari e non era riservata ad imprese in difficoltà. Inoltre, anche ipotizzando che ciò sia accaduto, non erano stati previsti né piani di ristrutturazione né misure destinate a compensare le distorsioni della concorrenza inerenti alla concessione degli aiuti in questione⁴⁴. Del pari, non adeguatamente argomentato è stato

⁴² In tale linea di ragionamento, dunque, è stato affermato che, anche in relazione all'esenzione fiscale, la Commissione avrebbe dovuto seguire l'approccio utilizzato nella Decisione 10 novembre 1999, concernente talune norme transitorie per l'abolizione dell'esenzione dall'imposta sulle società per le imprese di trasporto municipali (GUCE, C 379, p. 11), e nella Decisione 22 dicembre 1999, 2000/410/CE, relativa all'aiuto di Stato al quale la Francia intende dare esecuzione in favore del settore portuale francese (GUCE 2000, L 155, pag. 52), nelle quali è stata riconosciuta l'applicazione dell'art. 87, n. 3, lett. c), del Trattato a provvedimenti statali volti a garantire la transizione da un regime di monopolio ad un regime liberalizzato, mediante un processo di privatizzazione delle compagini azionarie delle società interessate. Sul punto, la posizione espressa dal Tribunale è che non vi possa rilevarsi una contraddizione tra tali Decisioni e la Decisione 2003/193/CE dal momento che fanno riferimento a situazioni che «*non sono paragonabili*». Più nello specifico, i giudici osservano che «*[nel]la decisione 10 novembre 1999...i beneficiari dell'esenzione fiscale nel detto caso erano stati colpiti da un divieto di partecipazione a gare d'appalto al di fuori del loro territorio di riferimento sino all'apertura dei rispettivi mercati domestici*», mentre «*[nel]la decisione 2000/410, la concessione degli aiuti oggetto di tale vicenda era soggetta alla realizzazione di investimenti finalizzati al trasferimento ed alla sostituzione di installazioni esistenti*» (para 143).

⁴³ Tale rinvio è operato richiamando il consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui la Commissione dispone di un ampio potere discrezionale nella materia disciplinata dall'art. 87, n. 3, CE, con la conseguenza che il controllo operato dal giudice comunitario deve limitarsi alla verifica del rispetto delle norme di procedura e dell'obbligo di motivazione, nonché dell'esattezza materiale dei fatti, dell'assenza di errori manifesti di valutazione nonché di uno sviamento di potere.

⁴⁴ Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, infatti, per essere dichiarati compatibili con il mercato comune ai sensi dell'art. 87, n. 3, lett. c), del Trattato gli aiuti ad imprese in difficoltà devono essere connessi a un piano di ristrutturazione coerente, che va presentato alla Commissione corredato di tutte le necessarie precisazioni; cfr., in argomento, la sentenza 22 marzo 2001, causa C-17/99, Francia/Commissione, punto 45

considerato il rilievo secondo il quale il provvedimento in questione avrebbe agevolato il passaggio da un'economia di mercato monopolistica ad una di tipo concorrenziale, dal momento che non è stato dimostrato in che modo la previsione dell'esenzione fiscale avrebbe comportato un'intensificazione della concorrenza.

D) Sul profilo attinente all'illegittimità dell'ordine di recupero

Anche l'ordine di recupero contenuto nella Decisione era stato oggetto di contestazione in quanto esso poteva configurare una violazione del Trattato nella misura in cui imponeva, all'Italia, «*in maniera incondizionata e generale, di recuperare tutte le agevolazioni di cui avrebbero beneficiato tutte le società ex lege n. 142/90*», nonostante il fatto che la stessa Commissione avesse espressamente ammesso che determinati aiuti potessero risultare compatibili con il Trattato CE, in applicazione del cd. criterio *de minimis* o, in alcuni casi particolari, compatibili con il mercato comune per ragioni attinenti al caso specifico.

Sulla base di tale premessa, dunque, erano stati prospettati vizi di legittimità della Decisione, da un lato, perché di fatto ordinava incondizionatamente il recupero anche di aiuti eventualmente *compatibili* con il Trattato CE e, dall'altro, perché sembrava imporre allo Stato italiano l'obbligo di stabilire quali misure concrete costituissero degli aiuti⁴⁵.

In riferimento a tale rilievo, il Tribunale ha osservato che «*per giurisprudenza consolidata la Commissione, nel caso di un regime di aiuti, può limitarsi a studiarne le caratteristiche*» e che «*una decisione contenente un giudizio negativo su un regime di aiuti non deve contenere un'analisi degli aiuti concessi in casi individuali sulla base di tale regime*», dal momento che «è solo a livello del recupero degli aiuti che si renderà necessario verificare la situazione individuale di ciascuna impresa interessata»⁴⁶ (para 150-161, sottolineatura aggiunta).

In tale linea di ragionamento, i Giudici osservano che «*l'analisi generale ed astratta di un regime di aiuti non esclude che, in un caso individuale, l'importo concesso in base al detto regime sfugga al divieto previsto dall'art. 87, n. 1, CE, per esempio a causa del fatto che la concessione individuale di un aiuto ricade nelle norme de minimis*», come del resto espressamente affermato nelle «*riserve formulate nei punti 72, 85 e 126 della decisione controversa*».

Nella medesima prospettiva viene dunque affermato che se, da un lato, è indubbio che «*il ruolo delle autorità nazionali si limita, quando la Commissione adotta una decisione che dichiara un aiuto incompatibile con il mercato comune, a dare esecuzione a questa decisione e le medesime non dispongono, a tale riguardo, di nessuna discrezionalità*⁴⁷...[tuttavia]...*ciò non impedisce alle autorità nazionali, in sede di esecuzione della detta decisione, di tener conto delle menzionate riserve*».

Le determinazioni raggiunte dal Tribunale nelle sue pronunce dell'11 giugno 2009 confermano dunque l'impianto definito e le conclusioni raggiunte dalla Commissione nella Decisione 2003/193/CE in relazione a tutti i profili oggetto di contestazione.

Tuttavia, proprio le considerazioni svolte in riferimento all'ordine di recupero consentono di formulare alcune osservazioni che, in qualche modo, sembrano fornire *una sponda* alle osservazioni critiche espresse in relazione alla formulazione eccessivamente rigida e perentoria dell'articolo 24 della legge 2/2009.

⁴⁵ Sul punto, il Tribunale, al para 166 della sentenza in causa T 301/02, rileva che «*la nozione di aiuto presenta carattere giuridico e deve essere interpretata in base ad elementi oggettivi. A questo proposito, l'autorità competente non dispone di alcuna discrezionalità in sede di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE. Per di più, il giudice nazionale è competente ad interpretare le nozioni di aiuto e di aiuto esistente e potrà pronunciarsi sulle eventuali peculiarità di questo o quell'altro caso di applicazione concreta, proponendo eventualmente una questione pregiudiziale alla Corte*».

⁴⁶ Cfr., sul punto Corte di Giustizia, sentenza 7 marzo 2002, Italia/Commissione, in causa C-310/99, punto 91.

⁴⁷ Cfr., Corte di Giustizia, sentenza 22 marzo 1977, causa 78/76, Steinicke & Weinlig, punto 10.

In argomento, viene in rilievo principalmente il para 165 della sentenza resa in causa T-301/02 in cui il Tribunale ha affermato che l'ordine di recupero contenuto nella Decisione 2003/193/CE relativo al regime di aiuti previsto dalle misure di esenzione fiscale, non deve ritenersi riferito a «[que]gli importi che, benché versati a titolo del regime in questione, non costituiscano aiuti o costituiscano aiuti esistenti o compatibili con il mercato comune, in forza di un regolamento di esenzione per categoria o delle norme de minimis o ancora di un'altra decisione della Commissione» (sottolineatura aggiunta).

Un'apertura, dunque, alle esigenze di flessibilità applicativa dell'ordine di recupero e delle relative procedure e modalità di realizzazione che non appare essere stata adeguatamente valorizzata dalla modifica introdotta dall'articolo 24 della legge 2/2009 alla disciplina nazionale di attuazione della Decisione 2003/193/CE.

6. L'articolo 19 del decreto legge 135/2009

Come si è accennato in avvio delle presenti riflessioni, la disciplina nazionale in tema di recupero degli aiuti della cd. moratoria fiscale, è stata oggetto di recente di un ulteriore intervento operato dall'articolo Art. 19⁴⁸ del d.l. 135/2009⁴⁹.

Con il comma 1 dell'articolo 19 si prevede infatti l'inserimento, nel testo dell'articolo 24 del d.l. 185/2008, conv., con mod., dalla legge 2/2009, di un comma 1 bis ai sensi del quale dispone da un lato che *«in sede di determinazione della base imponibile, ai fini del recupero degli aiuti equivalenti alle imposte non corrisposte e dei relativi interessi, non assumono rilevanza le plusvalenze derivanti dalle operazioni straordinarie realizzate dalle società»* e, dall'altro che *«[ai] fini della corretta determinazione della base imponibile, gli accertamenti emessi dall'Agenzia delle entrate possono essere in ogni caso integrati o modificati in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi»* e che in deroga al comma 3, *«il pagamento delle somme dovute in base agli accertamenti integrativi deve avvenire entro il quindicesimo giorno successivo alla data di notifica di tali accertamenti»*.

In definitiva, le innovazioni introdotte dall'articolo 19 riguardano, relativamente alla prima parte del comma 1 bis, la precisazione che per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi non assumono rilevanza le plusvalenze derivanti dalle operazioni straordinarie realizzate dalle società ex municipalizzate. Con tale previsione di tiene dunque in considerazione il fatto che le operazioni straordinarie realizzate dalle società ex municipalizzate sarebbero risultate fiscalmente neutre se eseguite, prima della trasformazione, direttamente dagli enti pubblici di appartenenza⁵⁰.

Relativamente alla seconda parte del comma 1 bis, invece, l'effetto conseguente alla modifica apportata – che, in definitiva, sembra introdurre implicitamente una deroga a quanto previsto dall'articolo 43 del Dpr 600/1973⁵¹ – è l'ampliamento, in termini anche significativi, del perimetro

⁴⁸ *Recupero degli aiuti di Stato in favore di imprese di servizi pubblici a prevalente capitale pubblico - Decisione della Commissione europea del 5 giugno 2002, n. 2003/193/CE.*

⁴⁹ Decreto legge 25 settembre 2009, n. 135, *Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi comunitari e per l'esecuzione di sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee* pubblicato nella GU n. 223 del 25 settembre 2009. Al momento in cui si ultima la presente nota, è ancora in fase di discussione il ddl AS 1784 di relativa conversione in legge.

⁵⁰ In altri termini, se l'ente avesse proceduto alla privatizzazione di tali società dopo l'operazione straordinaria, non avrebbe legittimamente assolto imposte, raggiungendo il medesimo assetto societario.

⁵¹ In base all'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973 recante *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*, si dispone, infatti, che i termini per l'accertamento, scadono entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero, entro il 31 dicembre del quinto anno nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla).

dell'azione di recupero, grazie al riconoscimento, «ai fini della corretta determinazione della base imponibile», in capo all'Agenzia delle Entrate della possibilità di integrare o modificare «in ogni caso...gli accertamenti emessi...in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi», emessi, si può ipotizzare, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

In relazione a tali accertamenti integrativi o modificativi in aumento è altresì previsto un termine, più breve di quello previsto in via generale dal comma 3 dell'articolo 24⁵², per il pagamento delle dovute di quindici giorni dalla data di notifica degli avvisi di accertamenti integrativi o modificativi.

Al di là di qualsiasi considerazione che può essere espressa sul merito del citato art. 19 e sugli *effetti* che ne potranno *concretamente* conseguire in termini di *ulteriori* richieste di recuperi a carico delle cd. ex municipalizzate, tale *ultimo*⁵³ intervento normativo – il cui testo, peraltro, non può ancora considerarsi *definitivo* essendo ancora in discussione in Parlamento il ddl di conversione in legge del decreto legge 25 settembre 2009, n. 135 – introduce un *ulteriore elemento di incertezza* in un contesto, quale quello dei servizi pubblici locali⁵⁴, in cui da anni ormai può dirsi che l'unica *certezza* offerta ad operatori ed interpreti è quello della *permanente provvisorietà* del quadro normativo.

⁵² In base al comma 3 dell'articolo 24, infatti, il termine per il pagamento delle somme dovute è stabilito in trenta giorni dalla notifica degli avvisi di accertamento. Restano ferme, invece, le altre previsioni recate dal medesimo comma 3 che prevede che: «*in caso di mancato versamento entro [quindici] giorni dalla data di notifica, anche nell'ipotesi di presentazione del ricorso, si procede, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ad iscrizione a ruolo a titolo definitivo della totalità delle somme non versate, nonché degli ulteriori interessi dovuti*»; che «*non si fa luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni per violazioni di natura tributaria e di ogni altra specie comunque connesse alle procedure disciplinate dalle presenti disposizioni*»; e che «*non sono applicabili gli istituti della dilazione dei pagamenti e della sospensione in sede amministrativa e giudiziale*».

⁵³ Sul punto, è da rilevare che è sicuramente *significativo* il fatto che, a partire dal 2005, si siano susseguiti ben sei interventi normativi per dare attuazione alla *medesima* Decisione della Commissione 2003/193/CE: 1) art. 27, legge 62/2005; 2) art. 1, co. 132, legge 266/2005; 3) art. 1 d.l. 10/2007, n. 10, conv., dalla legge, 46/2007; 4) art. 24, d.l. 185/2008, conv., dalla legge 2/2009; 5) art. 7, co. bis, d.l. 5/2009, conv., dalla legge 33/2009; 6) art. 19 del d.l. 135/2009 ancora in attesa di conversione.

⁵⁴ Al riguardo, basti osservare che il decreto legge 25 settembre 2009, n. 135, contiene, all'articolo 15, norme di modifica dell'ennesima riforma della disciplina in materia di gestione dei servizi pubblici locali a rilevanza economica *avviata* con l'articolo 23-bis, del Decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, conv., con mod., dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, che, a sua volta, era stato preceduto da una lunga serie di interventi normativi operati – successivamente alla trasfusione all'interno del TUEL (art. 112 e ss. del d.lgs. 267/2000) della disciplina dettata dall'articolo 22 della legge 142/1990 – con: - l'art. 35 della Legge 448/2001 (Finanziaria 2002); - l'art. 14 Decreto legge 269/2003 convertito in Legge 326/2003; - l'art. 4 Legge 350/2003.