

La sospensione cautelare dell'atto di recupero degli Aiuti di Stato

Autore: Di Giovanni Simone

In: Diritto tributario

Con il Dl n.59 dell'aprile 2008 convertito con modificazioni dalla l. 101 del 6 giugno 2008 vengono introdotte nel processo tributario (articolo 47-bis, Dlgs n. 546/1992) disposizioni speciali per la concessione della sospensione giudiziale di tali atti di recupero impugnabili innanzi al giudice tributario ex art. 19.

I commi 1 e 2 dell'articolo 47-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 individuano le condizioni in base alle quali la Commissione tributaria provinciale può concedere la sospensione dell'efficacia dell'atto di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999 (cd. "decisione di recupero").

La norma, come osservato dai primi commentatori¹, è funzionale a creare un sistema disciplinare speciale e in sè compiuto per la disciplina non soltanto della sospensione degli atti di recupero, ma anche per la definizione delle relative controversie, ciò in particolare è evidenziato dalla stessa collocazione della norma, nello stesso D.lgs. 546/92, in un nuovo art. 47 bis. Come si vedrà meglio nel prosieguo della trattazione, tale collocazione sistematica non rispecchia un perfetto parallelismo tra le due norme che pure hanno ad oggetto entrambe la sospensione dell'esecuzione di atti esattivi (o impositivi, attraverso l'impugnazione differita, a cui già si è in precedenza accennato), per quanto attiene ai presupposti per ottenere la sospensione cautelare sia per il riferimento, nel primo comma, alla "sospensione dell'efficacia dell'atto", una dizione, questa, molto più specifica rispetto a quella di sospensione dell'"esecuzione" dell'atto che si ritrova nell'articolo 47 e di cui già a suo tempo furono messe in rilievo dalla dottrina le diverse implicazioni nell'uso dell'una piuttosto che dell'altra nozione.

Passando ora a delineare l'ambito di applicabilità è fondamentale circoscrivere l' "atto volto al recupero" a cui fa riferimento la norma al fine di radicare la giurisdizione del Giudice tributario. La circolare n.42/E del 2008 che per prima interviene a fornire chiarimenti utili agli Uffici per L'applicazione della normativa specifica che "il termine si intende riferito a tutti gli atti o provvedimenti emessi al fine del recupero di un aiuto di Stato dichiarato illegittimo, comprendendovi anche gli atti tipici della fase di riscossione rientranti nella giurisdizione delle commissioni tributarie, la cui sospensione , parimenti, disciplinata dalle norme in commento". La circolare si rivela in sintonia con la maggiore dottrina secondo cui non rileva, ai fini dei limiti esterni della giurisdizione del giudice tributario, tanto il nomen juris dell'atto, quanto piuttosto la sua concreta capacità di attuare una pretesa impositiva. In altre parole non è possibile individuare una particolare categoria di atti, ma può rientrare nella nozione di "atti di recupero" qualsiasi atto impugnabile a norma dell'art. 19 d.lgs 546/92 purchè riconducibile alla materia tributaria, secondo la più generale disposizione ex art. 12, comma 2, della Legge n. 448/2001 "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie" ("comunque denominati", come ha specificato l'art. 3-bis, comma 1, del D.L. n. 203/2005, aggiunto dalla legge di conversione n. 248/2005). Così possono rientrarvi ad esempio gli avvisi di accertamento emessi dagli uffici tributari per procedere al recupero degli aiuti erogati Tremonti bis a favore delle aziende che investivano nei Comuni colpiti da calamità naturali, di cui la Commissione Europea aveva infatti stabilito nel 2004 l'incompatibilità poichè non erano collegati ai danni subiti ma all'importo degli investimenti, ma non atti di recupero di aiuti di Stato che promanano da organi estranei alla materia tributaria.

La norma diretta agli Stati membri è invece l'art. 107 del trattato CE. Essa fissa la nozione di "Aiuto di Stato" prescrivendo che "sono incompatibili con il Mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri gli Aiuti concessi agli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma, che favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza", la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha fornito una interpretazione estensiva dell' "incompatibilità", giungendo a configurarla nei casi in cui la misura costituisca un pericolo potenziale, ancorché non si presenti come già in atto, di distorsione della concorrenza. Il successivo art. 108, poi, attribuisce la competenza esclusiva della Commissione in merito alla valutazione di compatibilità sia degli aiuti esistenti che in via preventiva.

Sotto l'aspetto attuativo, in particolare, i principi di riferimento sono stati espresse in modo univoco, a più

riprese, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Nelle sentenze Commissione/Germania, Commissione/Spagna, Commissione/Grecia, tutte emesse tra il 99 e il 2000 è stato enunciato il principio secondo cui la procedura di recupero può avvenire attraverso procedure di recupero previste dalla legge dello Stato membro oppure attraverso ogni misura idonea a tal fine, purchè l'esecuzione della decisione sia immediata ed effettiva. Un orientamento, questo, ribadito recentemente anche nella sentenza Scott/Kimberly Clark del 20 maggio 2010 in cui si afferma il principio secondo cui lo Stato membro è libero di scegliere i mezzi con cui adempierà all'obbligo purchè tali misure siano idonee a ristabilire le normali condizioni di concorrenza e non siano in contrasto con la portata e con l'efficacia del diritto dell'Unione.

La presenza di una preponderante esigenza di garantire la massima efficacia nella procedura di recupero degli aiuti indebitamente erogati, espressa in ambito europeo, permette di comprendere la specialità della sospensione degli aiuti rispetto alla sospensione "ordinaria" ex art. 47. Infatti, non è possibile non notare una maggiore restrittività, in diversi aspetti procedurali, rispetto alla disciplina ex art. 47.

Per quanto riguarda i presupposti della tutela, non sussistono variazioni significative rispetto all'art. 47, esistono piuttosto lievi differenze terminologiche che tuttavia, nella sostanza, riproducono i presupposti richiesti anche dall'art. 47: nell'art. 47 bis, a differenza dell'art. 47, viene specificato che sia il periculum in mora che il fumus boni juris "devono ricorrere cumulativamente", inoltre mentre l'art. 47 bis fa riferimento al "pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile", nell'art. 47 non c'è alcun riferimento esplicito alla imminenza del danno, ma si fa invece riferimento alla "gravità del danno", assente invece nel disposto dell'art. 47 bis ("danno grave e irreparabile"); in realtà, come mostrato nella prima parte a proposito dei presupposti dell'art. 47, l'imminenza del pericolo, secondo la maggior parte della dottrina e della giurisprudenza, è deducibile sia dalla locuzione "sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso" sia a livello sistematico, perciò ad esempio non è impugnabile l'avviso di accertamento in assenza di iscrizione provvisoria a ruolo. Anche per il ricorso "cumulativo" previsto dall'art. 47 bis e assente nella disciplina "generale" regolata dall'art. 47, in concreto le differenze non sono ravvisabili, poichè anche per l'art. 47 una copiosa dottrina e giurisprudenza avevano già da tempo riscontrato la necessità di valutare entrambi i presupposti al fine di concedere la tutela, anche per questo aspetto si rinvia alla prima parte in cui si è dato conto delle differenti posizioni giurisprudenziali e dottrinarie in merito.

Maggiori perplessità suscita l'assenza nell'art. 47 bis del requisito della gravità del pregiudiziodanno, e il parametrare la gravità soltanto ai motivi di illegittimità della decisione di recupero, intensificando così soltanto il requisito del *fumus boni juris* piuttosto che il *periculum*.

Si è però osservato² che la gravità sia in realtà presupposto alla irreparabilità, specie poi se si fa riferimento a quella dottrina e giurisprudenza che hanno qualificato l'irreparabilità in materia processual-tributaria con riferimento anche a somme di denaro.

La differenza sostanziale tra le due normative si riscontra piuttosto nella predeterminazione del *fumus boni juris* che viene fatta dall'art. 47 bis, nel testo del d.l. Prima della conversione, in luogo della generica "delibazione sul merito" che si ritrova nell'art. 47 commi 3 e 4. La normativa in esame, in particolare, traccia il riscontro del *fumus boni juris* sulla presenza di "gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero ovvero evidente errore sulla individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare e nei limiti di tale errore". Come è stato osservato³ si tratta di una classificazione esemplificativa e non tassativa. Infatti è, dal punto di vista letterale, è significativo che l'avverbio "solo" presente nel DL 10/2007 non sia stato riproposto anche nella legge di conversione, inoltre è stato ricordato che una disposizione come l'art. 13 l. 865/1971 che limitava la sospensione dei provvedimenti di dichiarazione di pubblica utilità, occupazione temporanea e d'urgenza e di espropriazione a presupposti di *fumus* già predeterminati in senso esclusivo era stata dichiarata incostituzionale rispetto all'art. 3 poichè il potere cautelare deve consentire di valutare caso per caso la sussistenza delle "gravi ragioni" e l'introduzione di limitazioni implicano una lesione del principio dell'*unicuique suum*⁴.

Rispetto al procedimento di merito la normativa attribuisce un importante rilievo alla fase cautelare. Infatti, nel caso in cui la misura cautelare sia stata concessa per gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, legislatore ha previsto una pregiudiziale obbligatoria che grava sul giudice nazionale. Come spiega la circolare n.42/E del 2008 la pregiudiziale si giustifica per il fatto che "nel valutare i gravi motivi la Commissione tributaria provinciale deve tenere conto dei precedenti della Corte

di giustizia e del Tribunale di primo grado sulla legittimità dell'atto comunitario", come anche richiamato dalla giurisprudenza comunitaria⁵. Una prescrizione, questa, che però non può essere interpretata nel senso di escludere la tutela cautelare fuori dai casi di fumus normativamente prescritti, come invece interpretò la prima giurisprudenza formatasi sul DL n.10/2007⁶, poichè come si è precisato, ciò contrasterebbe con la nuova formulazione, non più esclusiva, della legge di conversione. La ragione della previsione di una pregiudiziale obbligatoria è sicuramente quella del rispetto del primato della giurisdizione della Corte di Giustizia su atti che la riguardano, come l'atto di recupero che un atto meramente esecutivo di una decisione di incompatibilità assunta dalla Commissione, ma in senso più profondo, come osservato dalla dottrina⁷, risulta funzionale ad una più rapida definizione del giudizio impugnatorio e alla stabilità della decisione, evitando il rischio di successiva impugnazione. Un'esigenza di celerità che è alla base della ratio dell'intera disciplina, come richiamato dalla comunicazione 2007/C 272/05, che, richiamando a propria volta alcune sentenze della Corte di Giustizia ha affermato che ai fini della piena esecuzione della decisione

di recupero della Commissione, le azioni intraprese da uno Stato membro devono produrre "effetti

concreti per quanto concerne il recupero"⁸ e che il "recupero deve essere immediato"⁹ e perché il recupero possa conseguire la sua finalità, chiaramente è essenziale che il rimborso dell'aiuto abbia luogo "senza indugio".

Sotto il profilo procedurale l'art. 47 bis opera un ampio richiamo alla disciplina prevista dall'art. 47, il cui rapporto si conferma da speciale a generale: "si applicano le disposizioni di cui ai commi 1,2,4,5,7,8 dell'art. 47", ma viene specificato che "ai fini dell'applicazione del comma 8 rileva anche il mutamento del diritto comunitario". Non viene invece richiamato il comma 3, che regola il procedimento che regola la deliberazione nel merito presidenziale nei casi di "eccezionale urgenza".

L'assenza del richiamo non sembra del tutto coerente, se infatti nella redazione del decreto legge poteva

essere giustificabile con l'esigenza di non gravare il presidente di una valutazione dei "gravi motivi" che aveva l'importante implicazione del rinvio pregiudiziale obbligatorio dinanzi alla Corte di Giustizia, meno plausibile appare con la modifica in senso estensivo in ordine alla predeterminazione del fumus che viene fatta con la legge di conversione.

Altra differenziazione procedimentale può essere individuata nel mancato rinvio al comma 6, che prevede che, nei casi di sospensione, la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia. Il comma 4 dell'art. 47 bis prevede infatti una abbreviazione dei termini per la trattazione del merito, prevista in sessanta giorni dall'ordinanza di sospensione. Si tratta di una differenza di non poco rilievo, poichè mentre, com'è noto, il comma 7 dell'art. 47 prevede che la misura cautelare perde efficacia per assorbimento con la decisione di merito, il secondo periodo del comma 4 prevede che "alla scadenza del termine di sessanta giorni dalla emanazione dell'ordinanza di sospensione, il provvedimento perde comunque efficacia, salvo che la Commissione tributaria provinciale entro il medesimo termine riesamini, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione e ne disponga la conferma, anche parziale, sulla base dei presupposti di cui ai commi 1 e 2, fissando comunque un termine di efficacia, non prorogabile, non superiore a sessanta giorni [...] nel caso del rinvio pregiudiziale il termine è sospeso dal giorno del deposito dell'ordinanza di rinvio e riprende a decorrere dalla data di trasmissione della decisione della Corte di Giustizia delle CEE". Si tratta di una disciplina chiaramente ispirata al favor fiscali, non facendo che porre a riparo l'inizio della riscossione da eventuali (e non improbabili) lentezze della macchina giudiziaria. Come è stato molto opportunamente osservato¹⁰ una differenza di disciplina proprio sul nodo cruciale del rapporto della misura cautelare con il merito, finisce per svilire la tutela proprio della sua natura strettamente funzionale al merito. Nell'isolamento dell'efficacia della tutela rispetto al merito possono intravedersi delle perplessità in ordine alla compatibilità della norma con l'art. 3, 24 e 111 Cost., soprattutto a seguito delle recenti sentenze della Consulta che tendono a valorizzare la parità delle parti anche in materia tributaria e la natura della tutela cautelare come componente propria del diritto di difesa.

Approfondendo il discorso sul rapporto con il merito, è possibile notare che l'art. 47 bis prevede il termine di sessanta giorni soltanto per l'ipotesi di "pronuncia dell'ordinanza con sospensione", quindi, secondo il dato letterale, non potrebbe essere fatto decorrere nel caso in cui non ci sia stata (perchè non richiesta

oppure perchè non concessa) sospensione dell'atto di recupero. Sono poi stati sollevate perplessità sulla applicabilità dei commi 5, 6, 7 dell'art. 47 bis a tutti i giudizi aventi ad oggetto il recupero degli aiuti di Stato oppure soltanto a quei giudizi aventi ad oggetto l'atto di recupero per i quali sia stata chiesta ed ottenuta la tutela cautelare. Autorevole dottrina¹¹ propende per una interpretazione restrittiva, muovendo proprio dalla sedes materiae in cui viene inserita la disciplina, nel capo del decreto riguardante specificatamente la tutela cautelare, di cui, come già rilevato, la stessa novellazione come "47 bis" richiama la natura di propaggine specialistica del più generale art. 47. In questo senso potrebbe rilevarsi un'atteggiamento più cauto del legislatore, volto a "accelerare" il procedimento colto dalle more dell'istanza cautelare, al fine di garantire una soluzione rapida della controversia nei limiti dello stretto termine decadenziale, ma a lasciare il procedimento entro la normale tempistica processual tributaria, nella media più celere rispetto ad altre giurisdizioni. Altra dottrina¹², invece, propende per una interpretazione estensiva, muovendo dalla ratio sottesa alla introduzione della nuova disciplina, ben espressa dalla comunicazione 2007/C 272/05, con cui si manifestano chiaramente esigenze di celerità del procedimento di recupero nel suo complesso. La questione sembra essere stata risolta con la sentenza del 19 novembre 2010, n. 23414 della Cassazione civile (sez. tributaria) che ha stabilito che ai sensi del D.L. 15 febbraio 2007, n. 10, art. 1, convertito nella L. 6 aprile 2007, n. 46, l'Agenzia delle Entrate ha l'obbligo di procedere mediante ingiunzione al recupero delle somme corrispondenti alle agevolazioni usufruite dalle società per azioni a prevalente capitale pubblico istituite ai sensi della L. n. 142 del 1990, art. 22, per la gestione dei servizi pubblici locali e ritenute incompatibili con il diritto comunitario come aiuti di Stato dalla decisione della Commissione europea n. 2003/193/CE. Il recupero è escluso solo nell'ipotesi che si tratti di aiuti, comunque determinati nella comunicazione di ingiunzione notificata al soggetto beneficiario, rientranti nell'ambito di applicabilità della regola de minimis esclusi i settori disciplinati da norme comunitarie speciali in materia di aiuti di Stato emanate sulla base dal Trattato che istituisce la Comunità economica europea o del Trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, vigenti nel periodo di riferimento. Spetta alla società destinataria dell'ingiunzione eccepire, e provare, che l'aiuto ricevuto appartenga all'ambito di applicabilità della regola de minimis, mentre all'amministrazione incombe l'onere di provare che detta società sia una società per azioni costituita ai sensi della L. n. 142 del 1990 e che abbia effettivamente usufruito dell'agevolazione dichiarata incompatibile con il diritto comunitario.

Infine, la Corte Costituzionale è intervenuta sulla materia, dissipando altra parte delle perplessità rilevate.

Con sentenza del 23 luglio 2010, n. 281 ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 1, comma 3, terzo periodo, del D.L. n. 59 del 2008, convertito con modificazioni, dalla legge n. 101 del 2008, nella parte in cui stabilisce la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione, adottato o confermato dal giudice. Come sottolineato dalla Corte, detta sospensione, al pari delle altre misure cautelari a contenuto anticipatorio o conservativo, è strumentale alla stessa tutela giurisdizionale, quindi le conseguenze della sua efficacia limitata nei termini indicati incide sul diritto fondamentale garantito dalla Costituzione all'art. 24, secondo comma, "in ogni stato e grado del processo".

L'onere probatorio della parte che ha promosso il giudizio richiede l'espletamento di una complessa attività istruttoria, ed il termine complessivo di 150 giorni di efficacia del provvedimento di sospensione si rileva non sufficiente e congruo. Inoltre la norma lede il principio costituzionale di parità, sancito dal primo comma dell'art. 111 della Cost., perché la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione del titolo, per il decorso del breve tempo, consente che l'ente, iscritto a ruolo il presunto credito, può azionarlo in via esecutiva pur in presenza delle condizioni che avevo spinto il giudice a disporre la sospensione stessa, attribuendogli una ingiustificata posizione di vantaggio; e viola il principio della ragionevole durata del processo, dell'art. 111, secondo comma, Cost., che coerente con l'art. 6, primo comma della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, dispone che il processo non si protragga oltre certi limiti temporali ed assicura che duri il tempo necessario per un adeguato spiegamento del contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa.

Parte della dottrina ha dubitato dell'estensibilità della censura anche rispetto al procedimento tributario, in cui la prova è solamente documentale e normalmente la causa si esaurisce nella prima udienza di discussione. Tale tesi è avvalorata dal richiamo fatto dalla stessa Corte alla propria pronuncia n.8 del 1982, in cui, proprio a causa della ridotta attività istruttoria tipica anche del processo amministrativo, aveva espresso un giudizio di congruità rispetto all'efficacia temporalmente limitata delle ordinanze del TAR.

Nonostante queste considerazioni, non può non notarsi come il Legislatore con la riforma contenuta nella Manovra 2010 non abbia inserito nel testo definitivo una sospensiva temporalmente limitata a 150 gg, con ciò facendo presumere di avere recepito l'esegesi compiuta dalla Consulta. Una sospensiva limitata nel

tempo, infatti, benché non precluda in principio il diritto della difesa del contribuente, nel caso in cui l'efficacia scada anzitempo nelle more del procedimento, potendo egli pur sempre reiterare l'istanza, costituisce potenzialmente un vulnus, dovuto alla possibilità di aggravio delle attività processuali.

Simone Di Giovanni

1 Glendi, Processo tributario e recupero degli aiuti di Stato, in *Corriere Tributario*, 212008 p. 1670

2 Glendi, op. cit., 1673.

3 Pace, Recupero di stato e tutela cautelare, *riv. Dir. Trib.*, 2008, 10, p.877

4 Sentenza Corte Cost. 27 dicembre 1974 n. 284

5 Corte di Giustizia, causa C-465/93 del 9 novembre 1995.

6 Cfr. Ad esempio l'ordinanza n. 30 del 9 maggio 2007 della Comm. Trib. Prov. di Forlì, che interpretò la mancanza di gravi motivi direttamente come insufficienza del fumus.

7 Pace, op. Cit., p. 878.

8 Causa C-415/03, Commissione contro Grecia, («Olympic Airways»)

9 Causa C-232/05, Commissione contro Francia, («Scott»)

10 Glendi, op. cit. p. 1676

11 Glendi, op.cit., p. 1676

12 Pace, op. cit. p. 881

<https://www.diritto.it/la-sospensione-cautelare-dell-atto-di-recupero-degli-aiuti-di-stato/>