

UNIVERSITÀ CATTOLICA DEL SACRO CUORE DI MILANO

CATTEDRA DI DIRITTO TRIBUTARIO

OSSERVATORIO INTERNAZIONALE DOGANE ACCISE - OIDA

Corso di Alta formazione

Diritto Doganale e delle Accise

La tassazione dei prodotti energetici

Lezione 3 febbraio 2011

SARA ARMELLA

Il problema degli aiuti di Stato

IL PROBLEMA DEGLI AIUTI DI STATO¹

Gli aiuti di stato costituiscono uno strumento attraverso il quale gli Stati membri perseguono finalità economiche e sociali che spesso alterano la concorrenza e la libera circolazione delle merci e dei servizi.

La disciplina degli aiuti di stato prevista agli articoli 87 e 88 TCE, è stata trasfusa negli **art. 107 e 108 TFUE**, i quali non prevedono un'interdizione assoluta di qualsiasi ipotesi di aiuto, poiché conferiscono, a seconda dei casi, alla Commissione ampio potere discrezionale e al Consiglio ampia facoltà di ammettere gli aiuti in deroga al divieto generale.

La nozione di aiuto di stato

La nozione di aiuto di stato non viene definita dal testo del Trattato, il quale si limita a descrivere un aiuto che abbia l'effetto di "*falsare la concorrenza*". Proprio per sopperire a tale mancata definizione, la Corte di Giustizia ha più volte affermato che, ai fini dell'esistenza dell'aiuto, non rileva la forma nella quale viene concesso, ma gli effetti dell'aiuto stesso. Si può pertanto affermare che costituisce aiuto qualsiasi vantaggio o beneficio che sia economicamente apprezzabile, conferito da una pubblica autorità a favore di determinate imprese o di determinati prodotti.

La nozione di aiuto di stato e quella di sovvenzione: come affermato e chiarito da autorevole giurisprudenza (Corte di Giustizia, 23 febbraio 1961, 30/59) la nozione di aiuto di stato è nettamente più ampia rispetto a quella di sovvenzione, in quanto essa vale a designare non soltanto prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse ma anche degli interventi i quali, in varie forme,

¹ Con la collaborazione della Dott.ssa Silvia Machieraldo

alleggeriscono gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che, conseguentemente, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono effetti identici.

Una misura pubblica potrà essere considerata aiuto di stato soltanto qualora presenti le seguenti condizioni:

i) origine pubblica: l'aiuto deve essere imputabile allo stato. La Corte ha pacificamente ammesso che si considerano imputabili allo stato tanto gli aiuti concessi dalle autorità centrali degli stati membri, quanto quelli concessi dagli enti regionali e locali, dalle pubbliche amministrazioni e da ogni soggetto pubblico e privato creato o incaricato dallo stato per la gestione dell'aiuto medesimo. È tuttora in discussione, invece, se per configurarsi un aiuto di stato sia necessario che il finanziamento dell'intervento sia effettuato tramite risorse pubbliche o meno. La Corte di Giustizia ha più volte affermato che una misura nazionale può costituire aiuto solo qualora venga finalizzata per mezzo di risorse statali, affermando che la fissazione di prezzi minimi al dettaglio, allo scopo di favorire i distributori a carico esclusivo dei consumatori non può costituire aiuto di stato. Tale orientamento è stato successivamente confermato anche da ulteriori sentenze che hanno qualificato aiuti di stato solo i vantaggi concessi direttamente o indirettamente mediante risorse statali. Applicando tali principi la Corte di Giustizia, nel giudizio 13 marzo 2001, C-379/98, proposto da *Preussen Elektra*, ha ritenuto che la normativa tedesca che impone alle imprese private che forniscono energia elettrica, l'obbligo di acquistare a prezzi minimi prefissati l'energia prodotta da fonti rinnovabili non costituisce aiuto di stato. Infatti il vantaggio che tale normativa attribuisce ad alcune imprese è realizzato tramite un trasferimento diretto o indiretto di risorse statali, ma è pagato dalla imprese private di fornitura di energia elettrica;

ii) vantaggio economico: la misura pubblica deve essere in grado di conferire all'impresa che ne beneficia un vantaggio che non avrebbe ricevuto nel normale corso degli affari. La sentenza *Ferring* (Sentenza della Corte, Sesta Sezione, 22 novembre 2001, causa C-53/00) ha previsto che la remunerazione di un servizio

prestato o il rimborso di pesi imposti nell'interesse pubblico, non costituiscono un aiuto in quanto in tal caso il destinatario non beneficia in realtà di un vantaggio ai sensi dell'art. 107 TFUE;

iii) selettività: per definirsi aiuto di stato, l'aiuto deve essere in grado di favorire determinate imprese e produzioni. Il beneficiario della misura pubblica deve essere pertanto una qualsiasi entità che eserciti un'attività economicamente rilevante e sia presente sul mercato dei beni e dei servizi. La disciplina comunitaria investe quindi su tutte le imprese, pubbliche o private che siano. Tuttavia non costituisce aiuto una misura che favorisca l'insieme dell'economia, come nel caso delle riduzioni generali dei contributi previdenziali e degli aiuti alla ricerca. Nonostante tali esclusioni, determinate misure generali, che hanno l'effetto di alterare la preesistente situazione concorrenziale del mercato, possono comunque rientrare nel campo di applicazione dell'art. 107 TFUE qualora producano l'effetto di favorire determinati settori. La Corte ha infatti ritenuto che costituissero aiuti di stato la riduzione degli oneri sociali relativamente ad un determinato settore industriale. La dottrina ha affermato che per poter distinguere un aiuto di stato da una misura generale occorre di volta in volta verificare se la misura può essere giustificata in base ad un'alogica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme ovvero rappresenti una deviazione rispetto all'assetto del sistema, diretta a ridurre gli oneri finanziari a vantaggio di specifici attori;

iv) effetti delle concorrenza: circa la distorsione della concorrenza, è stata data un'interpretazione piuttosto estensiva; la concorrenza risulta falsata qualora l'intervento dello stato provochi una modifica artificiale di certi elementi dei costi di produzione dell'impresa beneficiaria e rinforzi la sua posizione nei confronti delle altre imprese concorrenti. L'orientamento maggioritario sembra essere quello secondo cui è necessario verificare che l'aiuto sia tale da incidere sugli scambi tra gli stati membri e minacci di falsare la concorrenza fra le imprese situate in altri stati membri. La Commissione è tenuta a fornire indicazioni concrete sulla natura delle minacce portate dalla concorrenza ed al commercio

intracomunitario, poiché la mancanza di una tale motivazione determina l'annullamento della decisione;

v) effetti sul commercio tra gli stati membri: spesso accade che un aiuto concesso incida sugli scambi tra gli stati membri. Un aiuto concesso dallo stato può rafforzare la posizione di un'impresa nei confronti di altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari. L'incidenza sugli scambi è stata accertata anche nel caso in cui l'impresa si trovi in concorrenza con prodotti provenienti da altri stati membri senza partecipare essa stessa all'esportazioni. Non è escluso che un aiuto concesso dallo stato a un'impresa che esporta quasi tutta la sua produzione fuori dalla Comunità possa alterare la concorrenza intracomunitaria, in quanto l'esportazione verso paesi terzi di una parte delle produzioni dell'impresa considerata rappresenta soltanto un delle varie circostanza da valutare.

La mancanza di una delle sopra indicate condizioni, determina che la misura non costituisca aiuto di stato ai sensi del trattato e non è dunque sottoposta alle regole del trattato circa la materia degli aiuti di stato.

Nonostante il principio del divieto degli aiuti di stato, l'art. 107 TFUE, paragrafo 2, prevede alcune **deroghe** di pieno diritto. Beneficiano automaticamente di una deroga:

- i) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione tuttavia che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;
- ii) gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati da eventi eccezionali, come le calamità naturali;
- iii) gli aiuti alle regioni tedesche che risentono della divisione della Germania.

Possono considerarsi **compatibili con il mercato comune**, gli aiuti destinati:

- i) a favorire talune regioni in ritardo di sviluppo;
- ii) a contribuire alla realizzazione di un progetto di interesse europeo o a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno stato membro;
- iii) ad agevolare lo sviluppo di talune attività o regioni economiche;
- iv) a promuovere la cultura e la conservazione patrimoniale;

v) altre categorie di aiuti determinate dal consiglio

La procedura di controllo

La procedura di controllo degli aiuti di stato è disciplinata dall'art. 88 TCE, ora trasfuso nell'art. 108 TFUE. Si tratta di un procedura affidata alla Commissione e solo in casi eccezionali al Consiglio. Per molti anni sono mancate specifiche regole di procedura, per questo la Commissione, in conformità con la giurisprudenza della Corte, ha precisato ed articolato la procedura fissata dall'art. 88. Solo in un secondo tempo il Consiglio ha deciso di codificare e stabilizzare questa prassi attraverso l'adozione del Regolamento CE 22 marzo 1999, n. 659, recante modalità di applicazione dell'art. 88 TCE. Il principio essenziale risulta essere quello per cui **nessun aiuto può essere concesso senza l'autorizzazione della Commissione**. L'individuazione dei criteri di valutazione della compatibilità di un aiuto con il mercato comune impegna la Commissione in un importante lavoro di ricerca d'equilibrio tra l'obiettivo perseguito dall'aiuto e l'impatto dell'aiuto sulla concorrenza. Per effettuare tale valutazione la Commissione dispone di un ampio potere discrezionale che consenta di effettuare valutazioni di ordine economico e sociale.

Il sistema di controllo degli aiuti si articola in diverse procedure:

- i) **esame degli aiuti esistenti**: trattasi di aiuti anteriori all'instaurazione del mercato comune o di aiuti successivi che la Commissione aveva autorizzato a suo tempo. La Commissione procede all'esame con lo stato membro interessato e propone eventualmente a quest'ultimo di adottare determinate misure. Se ritiene che gli aiuti non siano più compatibili con il mercato comune, la Commissione avvia la procedura di infrazione che però non ha l'effetto di sospendere l'applicazione del regime di aiuti in questione;
- ii) **trattamento dei nuovi aiuti**: trattasi di aiuti soggetti ad un obbligo di notifica preliminare che consente un controllo a priori. Gli stati membri sono tenuti a

comunicare alla Commissione i progetti diretti ad istituire o modificare aiuti. In conseguenza di tale obbligo gli stati non hanno il diritto di dare esecuzione alle misure progettate prima di aver ricevuto l'autorizzazione dalla Commissione; inoltre gli aiuti accordati sulla base di regimi non notificati sono illegali e devono essere restituiti. La Commissione, qualora ritenga che un progetto non sia compatibile con il mercato comune, inizia la procedura di infrazione che ha l'effetto di sospendere l'applicazione del regime in questione fino a quando tale procedura non abbia portato a un decisione finale;

iii) **procedura d'infrazione**: tale procedura ha inizio con una intimazione rivolta dalla Commissione allo stato interessato a presentare le sue motivazioni. Tuttavia se tali osservazioni non convincono la Commissione, essa può decidere che lo stato debba modificare o sopprimere l'aiuto in questione entro un termine stabilito. Qualora lo stato non si conformi alla decisione della Commissione entro il termine previsto, la Commissione può adire la Corte di Giustizia. Anche lo stato in causa può a sua volta adire la Corte di Giustizia. Parallelamente lo stato può chiedere al Consiglio di dichiarare l'aiuto compatibile con il mercato comune. La richiesta rivolta al Consiglio ha per effetto di sospendere la procedura di infrazione eventualmente avviata, ma se il Consiglio non si è pronunciato entro tre mesi dalla data della richiesta, la decisione viene deferita alla Commissione.

L'attuazione del regime degli aiuti

Il trattato CE attribuisce alla Commissione se non proprio un potere discrezionale perlomeno un'ampia facoltà di valutazione per quanto riguarda l'applicazione delle disposizioni di base (le possibilità di deroga dell'articolo 107, paragrafo 3) e di quelle procedurali (articolo 108). Il trattato prevede tuttavia la possibilità che le disposizioni in materia di aiuti statali siano oggetto di una normativa di applicazione sotto forma di regolamento del Consiglio, ma poiché tale possibilità è stata utilizzata solo in tempi piuttosto recenti, l'attuazione del regime degli aiuti è rimasta a lungo di natura puramente amministrativa e giurisprudenziale.

Fino all'inizio degli anni '70 il problema degli aiuti di Stato non rivestiva grande importanza. La situazione è però cambiata sul finire degli anni '70 e soprattutto a partire dal 1980, quando il considerevole aumento degli aiuti ha comportato un'intensificazione molto netta del lavoro di istruttoria della Commissione, che quest'ultima ha cercato di facilitare dotandosi di criteri di applicazione delle regole di base e di metodi procedurali che ha ritenuto necessario rendere pubblici sotto forma di testi di varia natura: programmi quadro, comunicazioni, orientamenti, talvolta semplici lettere, ma anche direttive e regolamenti. Questo modo di procedere privo di sistematicità e ad un livello puramente amministrativo, tuttavia, non consentiva di garantire una sufficiente sicurezza giuridica ed una chiara ed efficace gestione amministrativa. È stato quindi necessario legiferare in merito, il che è avvenuto nel 1998 per quanto riguarda le regole di base e nel 1999 per quanto riguarda quelle procedurali.

L'applicazione delle regole di base

Dato che gli aiuti che beneficiano di una deroga automatica (articolo 107, paragrafo 2) sono dispensati dall'obbligo di notifica, il lavoro della Commissione consiste nell'applicare le possibilità di deroga previste dal trattato per alcuni tipi di aiuto (articolo 107, paragrafo 3) e nel prevedere quindi per ciascuno di essi un regime di criteri di deroga.

- **Gli aiuti regionali** (articolo 107, paragrafo 3, lettere a) e c))

I criteri per beneficiare della deroga sono:

i) **criteri territoriali**: per la deroga di cui alla lettera a) (aiuti destinati alle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione), gli aiuti devono essere accordati alle regioni il cui prodotto interno lordo per abitante non superi il 75% della media comunitaria; (per la deroga di cui alla lettera c) (aiuti destinati a talune attività o talune regioni, sempre che non alterino le condizioni degli scambi), gli aiuti devono essere concessi a regioni corrispondenti al livello 3 della NUTS che formino zone compatte, ognuna

con almeno 100.000 abitanti, oppure a regioni con densità della popolazione inferiore a 12 abitanti per Km² o ancora a regioni ammissibili ai fondi strutturali, tutto nel limite di un massimale globale di popolazione beneficiaria degli aiuti definito a livello comunitario e poi ripartito tra gli Stati membri,

ii) **criteri d'oggetto e di volume:** l'aiuto non può in linea di principio essere destinato al funzionamento delle imprese, ma solo all'investimento (iniziale o creatore di ulteriori posti di lavoro). L'aiuto non può essere superiore ad una determinata percentuale dell'investimento: come regola generale, il 50% per la deroga di cui alla lettera a), il 20% per quella di cui alla lettera c).

- Gli aiuti settoriali

I criteri di deroga degli aiuti settoriali sono stati definiti da diversi testi, per ciascuno dei settori essenziali: siderurgia non rientrante nel trattato CECA, costruzione navale, industria automobilistica, fibre sintetiche. I testi sono di varia natura, ma è opportuno notare che, per quanto riguarda la costruzione navale, si tratta di direttive del Consiglio basate sull'articolo 87, paragrafo 3, lettera e). I trasporti e l'agricoltura sono soggetti ad un regime giuridico particolare che riunisce gli articoli da 87 a 89 TCE e disposizioni specifiche. Lo stesso vale per le imprese pubbliche ed i servizi pubblici. Quanto al carbone e alla siderurgia, il trattato CECA vieta gli aiuti a tali settori in maniera assoluta, ma la Corte di giustizia ha ritenuto che tale divieto non valesse per quanto riguarda gli aiuti finanziari diretti della Comunità e gli aiuti accordati con la sua autorizzazione.

I testi si ispirano ad una concezione comune: per essere accettabili, gli aiuti devono essere volti a ripristinare l'attuabilità economica a lungo termine risolvendo i problemi strutturali anche con riduzioni di capacità; gli aiuti devono essere regressivi e proporzionati.

- **Gli aiuti orizzontali:** si tratta di aiuti i cui obiettivi interessano tutti i settori economici: ricerca e sviluppo, piccole e medie imprese, protezione dell'ambiente, salvataggio e ristrutturazione delle imprese in difficoltà, occupazione.

Tali aiuti, come gli altri, erano stati oggetto di testi di vario tipo (programmi quadro, orientamenti) che definivano i criteri di deroga per ciascun tipo di aiuto.

Il 7 maggio 1998 essi hanno costituito l'oggetto del primo regolamento del Consiglio, n. 994, adottato sulla base dell'articolo 89 per l'applicazione dell'articolo 87, paragrafo 3. **Tale regolamento autorizza la Commissione ad adottare norme di deroga settoriale il cui principio è quello di dichiarare alcuni aiuti compatibili a priori con il mercato comune** e, quindi, di dispensarli dall'obbligo di notifica. Tale facoltà vale per gli aiuti destinati alle piccole e medie imprese, alla ricerca e sviluppo, alla protezione dell'ambiente, all'occupazione e alla formazione e per alcuni aiuti a finalità regionale. Le disposizioni di deroga dovranno precisare in particolare l'obiettivo degli aiuti, le categorie dei beneficiari ed i limiti. La Commissione potrà anche fissare con un regolamento minimi entro i quali un aiuto destinato ad un'impresa non debba essere notificato anche se non rientra nei criteri di deroga.

i) **aiuti alle piccole e medie imprese**: il regime più flessibile è motivato dal fatto che queste imprese svolgono un ruolo determinante nella creazione di posti di lavoro e più in generale quale fattore di stabilità sociale e di dinamismo economico; loro sviluppo è spesso limitato dalle difficoltà di accesso al capitale e al credito, a causa della diffidenza di taluni mercati finanziari ad assumere rischi e delle garanzie limitate che possono offrire. Sono definite come imprese aventi meno di 250 dipendenti e aventi o un fatturato annuo non superiore a 40.000.000 di euro oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 27.000.000 di euro e in possesso del requisito dell'indipendenza;

ii) **aiuti a favore della ricerca e dello sviluppo**: la Commissione assume un atteggiamento favorevole nei confronti di tali aiuti di stato in quanto tali aiuti servono perlopiù a finanziare progetti relativamente distanti dal mercato e vi è quindi una minore probabilità di distorsioni della concorrenza e degli scambi; tuttavia tali aiuti possono anche dare slancio alla crescita, a rafforzare la competitività e ad aumentare l'occupazione;

iii) **aiuti a favore della tutela dell'ambiente**: con la comunicazione 3 febbraio 2001, n. 37C, la Commissione stabilisce che la compatibilità degli aiuti nel settore ambientale deve ispirarsi al principio del "chi inquina paga", di quello dell'

“internalizzazione dei costi” e di quello della “veridicità dei prezzi”. Sulla base di tali principi la Commissione ha ritenuto che la concessione di aiuti non debba più coprire i costi che le imprese devono sostenere per adeguarsi a norme comunitarie nuove o già in vigore in tema di tutela ambientale. Si ritengono tuttavia ammissibili gli aiuti concessi alle piccole e medie imprese per conformarsi a nuove norme comunitarie in materia di tutela dell’ambiente, pertanto, salvo per la suddetta eccezione prevista per le piccole e medie imprese, gli aiuti possono essere dichiarati compatibili solo quando costituiscano un incentivo per conseguire un livello di tutela più elevato di quello richiesto dalle norme comunitarie;

iv) **aiuti in favore della formazione**: si tratta di aiuti in cui sono ricompresi gli aiuti in favore dell’occupazione e gli aiuti al mantenimento dei posti di lavoro;

v) **aiuti *de minimis***: già prima dell’adozione del Regolamento 7 maggio 1998, n. 994, la Commissione aveva sancito la regola *de minimis* in base alla quale gli aiuti finanziari che non raggiungono una certa soglia non rientrano nel campo di applicazione delle disposizioni di cui all’art. 87 TCE. In coerenza con tale regola, il Regolamento 7 maggio 1998, n. 994, autorizza la Commissione a fissare una soglia al di sotto della quale ritiene che gli aiuti di stato non corrispondano ai criteri fissati dall’ art. 87. La Commissione ha poi adottato il regolamento CE 12 gennaio 2001, n. 69, in forza del quale gli schemi di aiuto che non offrono più di 100.000 euro a una società per un periodo di tre anni non producono un effetto percettibile nel commercio fra gli stati o sulla concorrenza e non debbono essere notificati. Sono esclusi dal campo di applicazione del regolamento gli aiuti concessi al settore dei trasporti e della agricoltura, a favore di attività connesse all’esportazione e gli aiuti condizionati all’impiego preferenziale di prodotti interni rispetto ai prodotti importati

vi) **aiuti per il salvataggio e la ristrutturazione delle imprese in difficoltà**: gli aiuti al salvataggio hanno l’obiettivo di mantenere temporaneamente in funzione l’impresa mentre viene elaborato un adeguato piano di ristrutturazione. Gli aiuti alla ristrutturazione invece hanno l’obiettivo di finanziare un piano realizzabile,

coerente e di ampia portata, volto al ripristino della redditività a lungo termine dell'impresa. Questo genere di aiuti desta una particolare preoccupazione in quanto dovrebbero essere autorizzati solo in quei casi in cui si possa dimostrare che la concessione degli aiuti alla ristrutturazione non sia contraria all'interesse della Comunità.

Gli aiuti di Stato concessi attraverso agevolazioni di natura fiscale

Per quanto concerne le forme concrete attraverso cui gli Stati possono concedere aiuti potenzialmente incompatibili con la normativa comunitaria, è oramai pacifico in dottrina e nella giurisprudenza della Corte europea di Giustizia l'orientamento secondo cui il concetto di aiuto debba intendersi in senso molto ampio, così da comprendere non solo le cosiddette prestazioni positive consistenti nel trasferimento di risorse sotto forma di "sovvenzione" ma anche qualsiasi altro intervento che riduca gli oneri normalmente gravanti sul bilancio di un'impresa e, nel contempo, determini un mancato introito per lo Stato.

Ne consegue che, pur non comportando un effettivo trasferimento di risorse, anche la concessione di agevolazioni di carattere fiscale (esempio, esclusione o esenzione totale o parziale da un'imposta, remissione di debiti fiscali, introduzione di aliquote ridotte, eccetera), può configurarsi come aiuto di Stato. Devono invece ritenersi estranee a tale categoria tutte quelle norme di riduzione del prelievo che rappresentano una delimitazione del presupposto o della base imponibile e che, dunque, non si pongono come deroga ai principi di generalità e progressività del prelievo.

Le agevolazioni fiscali, infatti, eliminando dal bilancio di talune imprese una voce di costo che altrimenti sarebbe stata presente, determina una disparità di trattamento tra soggetti passivi tributari e, contestualmente, riduce il gettito tributario a favore dell'Erario. Tale principio ha trovato nel tempo pieno riscontro nella prassi concreta, essendo possibile rilevare la presenza di numerosi casi di

misure agevolative di natura fiscale qualificate a tutti gli effetti come aiuti di Stato.

Limitando l'oggetto all'esperienza italiana, negli ultimi anni sono state oggetto di esame da parte della Commissione europea numerose ipotesi di aiuti concessi mediante agevolazioni fiscali, fra le quali si segnalano a titolo meramente esemplificativo:

- le agevolazioni fiscali sotto forma di crediti di imposta concesse agli autotrasportatori ai sensi del D.M. 28 gennaio 1992;

- le disposizioni in favore del sistema bancario contenute negli artt. 16, commi 3 e 5, 22, comma 1, 23, comma 1, 24, comma 1 e 27, comma 2, del D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153;

- le agevolazioni fiscali in favore delle S.p.a. a prevalente capitale pubblico istituite per la gestione di servizi pubblici locali (commi 69 e 70 dell'art. 3 della L. 28 dicembre 1995, n. 549);

- l'esenzione dall'imposta sul patrimonio netto delle imprese prevista dall'art. 9 del D.L. 1° dicembre 1993, n. 487, convertito con modificazioni, dalla L. 29 gennaio 1994, n. 71 a favore dell'Ente Poste.

L'importanza sempre crescente assunta dalle misure agevolative di carattere fiscale nel contesto più generale degli aiuti di Stato è testimoniato dalla circostanza che la Commissione, in occasione dell'adozione a livello comunitario di un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, si è impegnata ad elaborare opportuni orientamenti per l'applicazione alle misure di tassazione diretta delle imprese delle disposizioni del Trattato relative agli aiuti di Stato ed a perseguire una rigorosa applicazione delle norme relative agli aiuti in questione.

L'impegno della Commissione ha trovato effettivo riscontro nell'elaborazione di una apposita "Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese" (pubblicata sulla G.U.C.E. n. C384/3 del 10 dicembre 1998) nella quale l'organo esecutivo della Comunità ha affermato che il principio dell'incompatibilità con il mercato comune e le relative

deroghe si applicano agli aiuti intesi “sotto qualsiasi forma” comprese determinate misure fiscali.

Passando ad esaminare nel dettaglio il contenuto della Comunicazione, la Commissione, dopo aver ribadito il concetto secondo cui per l'applicazione delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato, la natura fiscale di una misura è irrilevante, poiché l'art. 87 si applica agli aiuti sotto qualsiasi forma, si preoccupa di specificare i criteri a cui una misura fiscale deve rispondere per poter essere qualificata come aiuto di Stato.

Innanzitutto, la misura deve conferire ai beneficiari *un vantaggio che alleggerisca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio*. Tale vantaggio può risultare da una riduzione dell'onere fiscale dell'impresa, realizzabile sotto varie forme tra cui:

- una riduzione della base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio);
- una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta);
- un differimento oppure un annullamento, o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale.

In secondo luogo, *il vantaggio deve essere concesso dallo Stato o mediante risorse statali*. In tal senso, una perdita di gettito fiscale viene considerata equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale. Questo criterio vale, altresì, per gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri. Inoltre, il sostegno statale può essere fornito sia mediante disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa che attraverso pratiche dell'Amministrazione fiscale.

In terzo luogo, *la misura deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri*. Questo criterio presuppone che il beneficiario della misura eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo statuto giuridico o dalle modalità del finanziamento.

Infine, *la misura deve essere specifica o selettiva nel senso che favorisce talune imprese o talune produzioni*. Questo vantaggio selettivo può risultare sia da

un'eccezione alle disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa che da una prassi rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione fiscale.

Il carattere selettivo di una misura può, peraltro, essere giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema. Alla luce di quest'ultimo criterio, gli aiuti di Stato si distinguono dalle misure a carattere generale, ovvero quelle misure fiscali a favore di tutti gli agenti economici che operano sul territorio di uno Stato membro. Per potersi qualificare come generali, queste misure devono essere effettivamente destinate a tutte le imprese su una base di parità di accesso e il loro ambito non deve essere di fatto ridotto, ad esempio, dal potere discrezionale dello Stato nella loro concessione o attraverso altri elementi che ne limitino gli effetti pratici.

Più nel dettaglio, la Commissione precisa che non costituiscono aiuti di Stato, purché si applichino indistintamente a tutte le imprese e tutte le produzioni, le seguenti misure:

- misure di pura tecnica fiscale (ad esempio, fissazione delle aliquote di imposta, delle regole di deprezzamento e di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite; disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione o l'evasione fiscale);

- misure che, nel ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (ad esempio, ricerca e sviluppo, ambiente, formazione, occupazione).

Bisogna segnalare come la Comunicazione disciplini anche l'ipotesi di compatibilità con il mercato comune degli aiuti di Stato sotto forma di misure fiscali prevedendo che, analogamente a quanto avviene in linea generale per tutte le altre tipologie di aiuto, una misura fiscale che costituisca un aiuto ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, può comunque beneficiare, di una delle deroghe al principio dell'incompatibilità con il mercato comune previste dai successivi paragrafi 2 e 3.

La procedura

Nel corso di una lunga pratica dell'esame degli aiuti, la Commissione aveva adottato un certo numero di norme per la conduzione della procedura, per esempio in materia di termini o di restituzione degli aiuti non notificati. Altre norme erano state definite dalla giurisprudenza. Tali norme, tuttavia, erano approssimativamente costanti e coerenti e venivano più o meno rese pubbliche in numerose comunicazioni. Si è fatta quindi sentire l'esigenza di un unico regolamento procedurale, che è il solo in grado di garantire coerenza, stabilità ed efficacia, come previsto all'articolo 99 del trattato.

Tale esigenza è stata soddisfatta dal regolamento 22 marzo 1999, n. 659, che sancisce alcune delle prassi seguite chiarendole e razionalizzandole, in particolare precisando i termini applicabili alle varie fasi dell'istruttoria e fissando rigide norme sulla sospensione e la restituzione degli aiuti illegali e sui mezzi d'indagine della Commissione (prevedendo in particolare visite nelle imprese) e la collaborazione che gli Stati membri devono fornirle (in particolare con relazioni annuali su tutti i regimi di aiuti esistenti).

Il problema degli aiuti illegali

Sono illegali gli aiuti nuovi attuati in violazione dell'obbligo di cui all'art. 108, par. 3 TFUE. Rientrano in tale categoria gli aiuti concessi o accordati senza la preventiva notifica oppure quelli erogati dopo la notifica, ma prima che la Commissione abbia adottato una decisione finale oppure ancora quelli erogati decorsi due mesi dalla notifica completa ma senza il preavviso alla Commissione. Si ritiene che la Commissione, nonostante la violazione dell'art. 108, non può ritenere incompatibile un aiuto per il solo fatto del mancato rispetto degli obblighi procedurali, ma è comunque tenuta a procedere ad esaminare la compatibilità sostanziale dell'aiuto con il mercato comune. Tuttavia la Commissione può emanare provvedimenti provvisori a scopo cautelare. In base all'art. 10 regolamento 22 marzo 1999, n. 659, la Commissione esamina senza indugio ogni

informazione di cui sia entrato in possesso in merito a presunti aiuti illegali. Se necessario chiede allo stato membro interessato di fornirgli informazioni. La Commissione, dopo aver dato la possibilità allo stato membro di presentare le proprie osservazioni, può emettere: un'**ingiunzione di sospensione**, con la quale ordina allo stato di sospendere l'erogazione di ogni aiuto concesso illegalmente fino a che non abbia deciso in merito alla compatibilità dell'aiuto con il mercato comune; oppure un'**ingiunzione di recupero** con la quale la Commissione ordina allo stato di recuperare provvisoriamente l'aiuto erogato illegalmente fino a che non abbia deciso in merito alla compatibilità dell'aiuto con il mercato comune. Nel caso in cui lo stato non rispetti l'ingiunzione di sospensione o di recupero, la commissione, pur continuando a esaminare il caso nel merito può adire direttamente la corte di giustizia.

Recupero degli aiuti illegali

Nell'ipotesi in cui, qualora a seguito dell'indagine formale relativa ad un aiuto illegale la Commissione ritenga che l'aiuto stesso non sia compatibile con il mercato comune, adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie a recuperare l'aiuto dal beneficiario. Si tratta di un vero e proprio obbligo che la Commissione ordina allo Stato membro. La funzione del recupero dell'aiuto di stato è quella di ripristinare la situazione anteriore alla erogazione, il recupero deve avvenire presso il soggetto che ha effettivamente fruito dell'erogazione dell'aiuto e va effettuato **senza indugio** secondo le **procedure previste dalla legge dello stato membro interessato**, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione. L'obbligo di recupero non è assoluto, in quanto non verrà imposto nel caso in cui sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario, come ad esempio la tutela del legittimo affidamento. L'unica giustificazione che potrà invocare lo stato allo scopo di sottrarsi al

recupero dell'aiuto è costituita dall'assoluta impossibilità di eseguire il recupero per difficoltà imprevedute o imprevedibili.

Il potere della Commissione di procedere al recupero degli aiuti di stato si prescrive nel periodo limite di 10 anni che decorre dal giorno in cui l'aiuto illegale è stato concesso al beneficiario. Tuttavia il periodo limite può essere interrotto da qualsiasi azione intrapresa nei confronti dell'aiuto illegale dalla Commissione o da uno stato membro che agisca su richiesta della Commissione; oppure sospeso in pendenza di un procedimento dinanzi alla Corte.

Le decisioni in materia di aiuti di stato sono soggette al controllo giurisdizionale da parte della Corte di Giustizia e del TPI. In considerazione dell'ampio potere discrezionale di cui gode la Commissione, il controllo giurisdizionale deve limitarsi alla verifica dell'osservanza delle norme relative alla procedura e alla motivazione, dell'esattezza materiale dei fatti considerati nell'operazione della scelta contestata.

Aiuti propri e aiuti impropri

Un'ulteriore classificazione degli aiuti è data dalla distinzione tra aiuti propri e aiuti impropri. Per **aiuti propri** (cd. aiuti di stato *stricto sensu*) si intendono quegli incentivi che utilizzano risorse nazionali sotto forma di maggiori uscite, sovvenzioni fiscali o minori entrate, agevolazioni fiscali dai bilanci statali, regionali o di altri enti pubblici. Di contro, si definiscono **aiuti impropri** (cd. aiuti comunitari) quegli incentivi che utilizzano risorse comunitarie, nella loro totalità ovvero parzialmente, come nel caso degli interventi che sono finanziati insieme ai fondi nazionali, tra i quali assumono rilevanza particolare quelli imputati a valere sui Fondi Strutturali Europei. Al riguardo i programmi coperti dai FSE per il periodo 2007-2013 riprendono le clausole, ormai standardizzate, per le quali le agevolazioni concesse nell'ambito dei progetti finanziati dall'UE dovranno sempre rispettare la normativa comunitaria in materia di aiuti, tanto gli aspetti procedurali, quanto per quelli sostanziali. In questo contesto, particolare

attenzione dovrà essere consacrata al rispetto delle soglie massime d'intervento, che non potranno essere oltrepassate per l'effetto cumulato delle diverse agevolazioni, statali e comunitarie. I Fondi strutturali sono grosso modo pacchetti di interventi e di linee guida ideati e programmati dall'Unione Europea per realizzare il proprio progetto comunitario. Tali fondi, pensati per sostenere una politica di coesione economica e sociale, sono stati varati con lo scopo di eliminare le profonde differenze esistenti tra aree più ricche e quelle meno avvantaggiate. In sintesi, i nuovi obiettivi (del programma 2007-2013) sono classificabili in:

- i) Obiettivo "Convergenza" che mira ad accelerare la confluenza degli Stati membri e delle Regioni in ritardo di sviluppo, migliorando le condizioni di crescita e di occupazione (il programma è finanziato dal Fondo Europeo di Sviluppo Regionale, dal Fondo Sociale Europeo e dal Fondo di Coesione);
- ii) Obiettivo "Competitività regionale e occupazione" che tende a rafforzare la competitività, l'occupazione e le attrattive delle regioni non in ritardo di sviluppo (il programma è finanziato dal Fondo Europeo di Sviluppo Regionale, dal Fondo Sociale Europeo);
- iii) Obiettivo "Cooperazione territoriale europea" che è volto a rafforzare la cooperazione transfrontaliera, transnazionale e interregionale (il programma è finanziato dal Fondo Europeo di Sviluppo Regionale).

Aiuti di Stato nel settore accise

L'esenzione dall'accisa come aiuto di stato per la tutela dell'ambiente

Uno degli aspetti più controversi degli aiuti di stato riguarda la possibilità che la Commissione autorizzi aiuti di stato concernenti esenzioni o agevolazioni in materia di accise. Le agevolazioni, nonché le esenzioni e le esclusioni fiscali sono infatti da ritenere incluse negli aiuti concessi dalle autorità alle imprese. Tale

dubbio sembra essere stato risolto dagli esempi dati dagli aiuti di stato concessi all'Italia per quanto riguarda la riduzione della tassazione sul biodiesel. Con l'aiuto N 582/2004 l'Italia ha chiesto la modifica dell'aiuto già esistente N 461/2001 concernente le agevolazioni per il biodiesel. Il regime autorizzato prevedeva l'esenzione dall'accisa pari a 382 euro/1 000 litri per la produzione di biodiesel ottenuto dall'estrazione di oli vegetali e loro derivati, utilizzato come carburante e combustibile, come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti e dei combustibili. Pertanto il biodiesel miscelato con carburante nella proporzione del 5% ed eccezionalmente del 25% (quest'ultima miscela è utilizzata per determinati servizi pubblici urbani) era esonerato dall'accisa nei limiti di un contingente annuo di 300 000 t. L'esenzione dall'accisa avveniva all'atto della consegna del prodotto per il consumo. Successivamente, le autorità italiane con l'aiuto N 582/2004 hanno diminuito il contingente annuo a 200 000 t. Nel marzo 2008 la Commissione ha concesso all'Italia il nuovo aiuto di stato N 326/07, concernente il programma pluriennale, con decorrenza dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2010, con il quale è stato fissato il contingente annuo in esenzione a 250 000 t. Le autorità italiane hanno ritenuto di qualificare la misura come facente parte quegli orientamenti nazionali italiani volti a ridurre le emissioni di gas a effetto serra conformemente al protocollo di Kyoto.

Nella conclusione della decisione C (2008) 850, con la quale la Commissione autorizza l'aiuto N 326/07, si comprende chiaramente la compatibilità delle suddette esenzioni con il regime degli aiuti di stato. La Commissione stabilisce infatti che la misura di aiuto notificata è perfettamente compatibile con il mercato comune, in quanto soddisfa le condizioni previste alla sezione E.3.3 della disciplina comunitaria degli aiuti di stato per la tutela dell'ambiente, che autorizza gli stati membri a concedere aiuti al funzionamento per la produzione di energia rinnovabile (applicazione di carburanti alternativi ecologicamente meno inquinanti dei carburanti di origine fossile).

Il caso dell' "accisa zero" per il gasolio da serra

Nel caso dell'esenzione dal pagamento dell'accisa sul gasolio da serre, la Commissione europea ha intimato al nostro paese il recupero degli sconti di accisa per il gasolio da serra che sono stati indebitamente concessi alle imprese agricole italiane. La Commissione europea ha infatti ritenuto inaccettabile l'aiuto di stato concesso alle imprese agricole, consistente nell'esenzione dal pagamento dell'accisa sul gasolio e ha stabilito che il regime di aiuti sotto forma di esenzione dall'accisa, utilizzato per il riscaldamento delle serre, è stato applicato illegittimamente dall'Italia nel periodo dal 3 ottobre 2000 al 30 giugno 2001, nonché negli anni 2002, 2003 e 2004, in quanto incompatibile con il mercato comune. L'Agenzia delle Dogane, ha sancito che, a seguito della decisione della Commissione, non deve più essere riconosciuto lo sconto di accisa per il gasolio da serra. La decisione ha portato irrimediabilmente una forte crisi nel settore della serricoltura, dal momento che la sospensione dello sconto e la relativa restituzione degli aiuti indebitamente concessi hanno messo in notevole difficoltà le imprese agricole, specializzate nella coltura in serra, tanto che è stato richiesto di inserire nel decreto Milleproroghe, delle misure agevolative per le imprese agricole.

L'esenzione fiscale prevista per il carburante per aerei

Anche in materia di esenzione prevista per il carburante per gli aeromobili, il Tribunale di primo grado nella **sentenza 5 aprile 2006, causa T-351/02** non ha riconosciuto la veste di aiuto di stato all'esenzione fiscale prevista per il carburante per aerei. La Deutsche Bahn AG, la società ferroviaria nazionale tedesca, ritenendo che l'esenzione fiscale prevista dall'art. 4, n. 1, punto 3, lett. a), del MinöStG (legge tedesca sulle accise sugli oli minerali), di cui beneficia il carburante per aerei, comportasse una distorsione della concorrenza tra le imprese di trasporto ferroviario (più in particolare per quanto riguarda i treni ad alta velocità) e le imprese di trasporto aereo, ha presentato alla Commissione una denuncia relativa a tale esenzione, invitandola ad avviare un procedimento di

esame ai sensi dell'art. 88 TCE. Fondando il proprio ricorso sul fatto che la Commissione avrebbe riconosciuto l'esistenza di un rapporto concorrenziale fra i treni ad alta velocità e i mezzi di trasporto aereo nei collegamenti intracomunitari (decisione della Commissione 9 dicembre 1998 (caso N IV/M. 1305 – Eurostar), la ricorrente sostiene che l'esenzione di cui si tratta inciderebbe sugli scambi intracomunitari in quanto, da un lato le compagnie aeree operano in più stati membri e, dall'altro i treni ad alta velocità collegano diverse capitali europee tra loro, cosicché questi si trovano in un rapporto di diretta concorrenza con i mezzi di trasporto aereo.

La Commissione europea da parte sua ritiene che l'esenzione di cui si tratti non costituisce un aiuto di stato ai sensi dell'art. 87 TCE, infatti tale esenzione si basa sulla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali che è stata adottata all'unanimità dagli Stati membri. La direttiva non lascia alcun margine discrezionale allo stato membro, di conseguenza l'esenzione fiscale prevista dall'art. 4, n. 1, punto 3, lett. a), del MinöStG non deriva da una decisione delle autorità tedesche di fornire un aiuto, ma è la conseguenza dell'obbligo imposto alla Germania di trasporre la direttiva 92/81.

Il Tribunale di primo grado ha ritenuto di dover respingere il ricorso presentato dalla ricorrente, in quanto l'esenzione fiscale prevista per il carburante per aerei costituisce l'attuazione della direttiva 92/81 e l'art. 4, n. 1, punto 3, lett. a), del MinöStG non viola le norme comunitarie sugli aiuti di stato in quanto in tale caso la misura manca. Inoltre il Tribunale considera che il principio di parità di trattamento non è stato violato nel caso di specie in quanto la situazione delle imprese di trasporto aereo è manifestamente distinta da quella delle imprese di trasporto ferroviario. Per quanto riguarda le loro caratteristiche operative, la struttura dei loro costi e le disposizioni regolamentari a cui sono soggetti, i servizi di trasporto aereo e ferroviario sono molto diversi e non sono comparabili ai sensi del principio di parità di trattamento.

Il caso dell'esenzione dall'accisa sugli oli minerali utilizzati come combustibile per la produzione dell'alluminia

Si tratta della vicenda più importante in materia di aiuti di stato concessi sotto forma di esenzione dall'accisa, scaturita dalla impugnazione della sentenza del Tribunale di primo grado delle Comunità europee del 12 dicembre 2007, cause riunite T-50/06, T-56/06, T-60/06, T-62/06 e T-69/06, con la quale è stata annullata la decisione della Commissione 7 dicembre 2005, 2006/323/CE, relativa all'esenzione dall'accisa sugli oli minerali utilizzati come combustibile per la produzione di allumina nella regione di Gardanne, nella regione di Shannon e in Sardegna cui hanno dato esecuzione Francia, Irlanda e Italia rispettivamente. Tali esenzioni sono autorizzate sulla base di decisioni del Consiglio Ue volte a far applicare a determinati oli minerali utilizzati per fini specifici riduzioni dell'aliquota o l'esenzione dell'accisa. Irlanda, Italia e Francia esentano dalle accise gli oli minerali utilizzati per la produzione di allumina rispettivamente nella regione di Shannon dal 1983, in Sardegna dal 1993 e nella regione di Gardanne dal 1997. Tali esenzioni sono state più volte prorogate dal Consiglio e da ultimo con la decisione del 12 marzo 2001, 2001/224/CE. Proprio in quest'ultima decisione si argomentava come non venisse arrecato alcun pregiudizio in materia di distorsioni di funzionamento del mercato unico in virtù di quanto sancito agli articoli 87 e 88 TCE. Con riferimento a ognuna delle esenzioni controverse, la Commissione con tre decisioni del 30 ottobre 2001, avviava il procedimento previsto all'articolo 88, n. 2, TCE. A conclusione del procedimento la Commissione ha adottato la decisione 7 dicembre 2005, 2006/323/CE con la quale ha dichiarato che queste esenzioni, concesse fino al 31 dicembre 2003 costituiscono aiuti di stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, TCE; che gli aiuti concessi fra il 17 luglio 1990 e il 2 febbraio 2002, non sono soggetti a recupero, poiché sarebbe contrario ai principi generali del diritto comunitario e che gli aiuti concessi tra il 3 febbraio 2002 e il 31 dicembre 2003, sono compatibili con il mercato comune, ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3 TCE, nella misura in cui i

beneficiari versano un'aliquota pari come minimo a 13,01 e conseguentemente devono essere recuperati. La Commissione rilevava inoltre che le esenzioni costituivano aiuti nuovi e non già esistenti, ai sensi dell'art. 1, lett. b), v) del regolamento n. 659/1999, in quanto le esenzioni contestate non esistevano prima dell'entrata in vigore del Trattato CE, che esse non erano mai state esaminate né autorizzate alla luce delle norme sugli aiuti di stato, nonché mai state notificate. Ai sensi dell'art. 1, lett. b), del regolamento n. 659/1999, infatti, si intende per aiuti esistenti "quegli aiuti considerati tali in quanto può essere dimostrato che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma lo sono diventati 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".

Il Tribunale ha ritenuto che nel caso di specie le circostanze del caso concreto imponevano di verificare se le esenzioni controverse potessero essere considerati aiuti esistenti in base al rilievo che esse non avrebbero costituito aiuti al momento della loro attuazione, ma che lo sarebbero divenute successivamente a causa dell'evoluzione del mercato comune e senza aver subito modifiche da parte degli stati membri interessati. Il tribunale ha ritenuto di dover annullare la decisione della Commissione in quanto la Commissione avrebbe dovuto debitamente motivare la decisione con riferimento all'applicabilità dell'art.1, lett. b), v) del regolamento n. 659/1999.

La Corte di giustizia, con la sentenza C-89/08 P, ha annullato la sentenza del Tribunale poiché esso ha commesso un errore di diritto dichiarando che la Commissione ha violato l'obbligo di motivazione impostole dall'art. 253 TCE, per quanto riguarda l'inapplicabilità del caso dell'art. 1, lett. b), v) del regolamento n. 659/1999, trattandosi di aiuti nuovi. La Commissione, infatti, avendo ritenuto che queste esenzioni non comportassero alcuna distorsione della concorrenza, che non ostacolassero il mercato comune e che quindi non potessero

essere qualificate come aiuti di stato, non ha assolto all'obbligo di motivazione della decisione, previsto dall'art. 253 TCE.

La Corte ha quindi statuito che la cause vanno rinviate al Tribunale dell'Unione Europea.