



Scuola Europea di Alti Studi Tributari

Studi e Ricerche

Direttori

A. Di Pietro - M. A. Collado - P. Essers - A. Menendez - T. Tassani

Aiuti di Stato: il ruolo delle giurisdizioni nazionali e europee

(scritti dal progetto ARROW realizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e finanziato dalla Commissione europea, DG Concorrenza)



CACUCCI  EDITORE
BARI

Alma Mater Studiorum - Università di Bologna

Scuola Europea di Alti Studi Tributari
Studi e Ricerche

Direttori

Adriano Di Pietro - Miguel Angel Collado - Peter Essers
Alejandro Menendez - Thomas Tassani

Aiuti di Stato:
il ruolo delle giurisdizioni
nazionali e europee

*(scritti dal progetto ARROW realizzato dal consiglio di Presidenza della
Giustizia Tributaria e finanziato dalla Commissione europea, DG Concorrenza)*

edizione open access

CACUCCI  EDITORE
BARI

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© 2023 Cacucci Editore – Bari
Via Nicolai, 39 – 70122 Bari – Tel. 080/5214220
<http://www.cacuccieditore.it> – e-mail: info@cacucci.it

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

SOMMARIO

SOMMARIO

Prefazione, dell'Avv. Antonio Leone 1

GAETANO MARIA GIOVANNI REALE

IL SISTEMA DI CONTROLLO DEGLI AIUTI DI STATO

1.	Art. 108 – Procedura di monitoraggio preventivo sugli aiuti nuovi	2
2.	Aiuti nuovi e aiuti esistenti	3
3.	Controllo degli aiuti nuovi – Obbligo di notifica	5
3.1.	La prenotifica	5
3.2.	Il controllo degli aiuti nuovi	5
4.	La procedura di esame semplificata	7
4.1.	La notifica semplificata delle «modifiche di aiuti esistenti» ex art. 4 § 2 Reg. 794/2004	7
4.2.	La notifica per certezza giuridica	8
4.3.	<i>Preliminary examination</i>	9
4.4.	Silenzio-assenso	9
4.5.	<i>Formal investigation</i>	10
5.	Obbligo di cooperare con la Commissione	11
6.	Decisione finale	12
7.	Revocabilità della decisione finale	13
8.	Aiuto abusivo	13
9.	Controllo degli aiuti esistenti	14
10.	Esenzione da notifica	17
11.	Violazione dell'obbligo di notifica e di <i>standstill</i>	20

11.1.	Rimedi contro gli aiuti illegali	24
11.2.	Illegittimità costituzionale della normativa interna (statale o regionale) per il caso di aiuto illegale	26

LUIGI DANIELE

IL CONTROLLO DEL GIUDICE EUROPEO SULLA DISCIPLINA DEGLI AIUTI TRA AZIONI DIRETTE E RINVIO PREGIUDIZIALE

1.	La Corte di giustizia e la sua articolazione	28
2.	Ricorso d'annullamento e decisioni della Commissione in materia di aiuti	30
3.	Ricorso di inadempimento in materia di aiuti	34
4.	Questioni pregiudiziali in materia di aiuti	35

FEDERICO FERRI

CORTE DI GIUSTIZIA E COOPERAZIONE TRA ATTORI STRATEGICI: ALCUNE CONSIDERAZIONI IN TEMA DI RINVIO PREGIUDIZIALE E AZIONE DI ANNULLAMENTO

1.	Introduzione	40
2.	Rinvio pregiudiziale e (assenza di) cooperazione: il caso <i>XX/OO</i>	41
	2.1. Considerazioni preliminari	41
	2.2. Questione di fondo	42
	2.3. La “ <i>checklist</i> ” della Corte di giustizia	43
3.	Azione di annullamento e cooperazione (fattiva): il caso <i>Nord Stream 2 AG</i>	45
	3.1. Contestualizzazione del problema giuridico	45
	3.2. La posizione (rigida) del Tribunale dell'Unione europea	46
	3.3. Il “ <i>revirement</i> ” della Corte di giustizia (e dell'Avvocato generale)	47
4.	Conclusioni	49

PAOLO SABRA PIAZZA

**IL CONTROLLO DEL GIUDICE EUROPEO
RELATIVAMENTE AL CARATTERE PUBBLICO
DELLE RISORSE UTILIZZATE.
IL CASO TERCAS**

1. Premessa	52
2. Il problema dell'imputazione statale delle misure incentivanti	53
3. Elemento oggettivo e soggettivo	54
4. Risorse e misure erogate dai privati	55
4.1. Le imprese pubbliche	57
5. Un caso pratico: la sentenza <i>Tercas</i>	60
6. Conclusioni	66

ROSARIO FEDERICO

**PROFILI ISTITUZIONALI E SOSTANZIALI SUL
CONTROLLO SUGLI AIUTI DI STATO FISCALI
LA PERDURANTE ATTUALITÀ DEL CASO
'*PAINT GRAPHOS*'
(CAUSE RIUNITE DA C-78/08 A C-80/08)**

1. Introduzione	72
2. La normativa italiana oggetto di analisi	73
3. Il corretto utilizzo del rinvio pregiudiziale interpretativo da parte del giudice nazionale	77
4. La nozione di selettività fiscale nel "test in tre fasi"	80
5. Conclusioni	86

ADRIANO DI PIETRO

**FONDAMENTO ED EFFICACIA DELLA
LEALE COLLABORAZIONE DEL GIUDICE
TRIBUTARIO NAZIONALE CON LA
COMMISSIONE EUROPEA PER IL RISPETTO
DEL DIVIETO DI AIUTI DI STATO**

1. Fondamento della leale collaborazione	91
2. L'esclusiva competenza europea in materia di Aiuti di Stato anche fiscali	92
3. La difficoltà di contribuenti ed Agenzia delle Entrate per adire il giudice per la cognizione processuale delle controversie tributarie in materia di Aiuti di Stato	93
4. La giurisdizione nazionale del giudice amministrativo anche per gli Aiuti di Stato fiscali	93
4.1. Dal giudice tributario a quello amministrativo	93
4.2. Giurisdizione esclusiva e quasi generale del giudice amministrativo	94
5. La certezza giudiziaria nazionale è affidata in via esclusiva alla giurisdizione amministrativa per gli esiti del controllo e del recupero degli Aiuti di Stato fiscali	94
6. Gli effetti del carattere esclusivo della giurisdizione amministrativa	95
7. Le ragioni dell'attribuzione della competenza esclusiva e la difficoltà della piena conoscibilità di un giudice non specializzato in materia tributaria	95
8. I limiti della perdita della giurisdizione generale del giudice tributario per le violazioni nazionali degli Aiuti di Stato	96
9. Responsabilità del giudice tributario nel caso sia stata rimessa controversia che rientrerebbe tra quelle di giurisdizione amministrativa	96
10. Carattere residuale della giurisdizione tributaria in materia di Aiuti di Stato fiscali	97
11. La cognizione del giudice tributario	98
11.1. La corretta e fondata applicazione nazionale dell'agevolazione tributaria	98

SOMMARIO

11.2.	La difforme applicazione del regime nazionale di agevolazione da parte del contribuente	99
12.	La cognizione del giudice tributario. La possibile applicazione fiscale settoriale tipica da Aiuto di Stato	100
13.	La cognizione del giudice tributario. Accertamenti fondati su di un'interpretazione amministrativa difforme dal giudizio di ammissibilità della Commissione europea	100
14.	La cognizione del giudice tributario nazionale. Le controversie per l'applicazione ex lege delle norme agevolative	102
15.	La cognizione del giudice tributario nazionale. Gli interventi normativi nazionali senza autorizzazione	104
15.1.	Quelli annoverati dall'ordinamento	104
15.2.	Quelli adottati dal Consiglio	104
16.	Ampiezza ed eterogeneità delle deroghe all'obbligo della comunicazione alla Commissione europea e garanzia della compatibilità	106
17.	Il ruolo della Commissione nel controllo del rispetto del divieto di Aiuti di Stato attuati senza autorizzazione	107

RAFFAELLO LUPI

AIUTI DI STATO, DIALOGHI INTRAISTITUZIONALI E RUOLO DEI GIUDICI

1.	Concorrenza economica e integrazione politica	110
2.	Il mercato come valore e sua combinazione con altri valori e principi	111
3.	Necessità di ulteriori forme di controllo sociale combinate con quella dei consumatori (contestualizzazione della concorrenza)	112
4.	Osmosi tra ordinamento europeo e nazionale: diritto comune europeo e disapplicazione vs incostituzionalità	114
5.	Aiuti di stato ad personam, sussidi legislativi generali e riduzione di tributi	117
6.	Aiuti di stato, disapplicazione unionale e ruolo della commissione	118

- | | |
|---|-----|
| 7. Aiuti di stato derivanti da leggi generali: esperienze e reazioni empiriche interne ed europee | 121 |
| 8. Aiuti di stato tra giurisdizione “per materia” e giurisdizione generale amministrativa | 123 |

MASSIMO SCUFFI

IL RUOLO DEL GIUDICE NAZIONALE NELL'APPLICAZIONE DELLA NORMATIVA SUGLI AIUTI DI STATO:

PROFILI SOSTANZIALI E PROCESSUALI NEGLI ORIENTAMENTI

DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA

- | | |
|---|-----|
| 1. Aiuti di Stato fiscali tra regole di concorrenza e selettività | 129 |
| 2. Il ruolo del giudice nazionale | 132 |
| 3. Il dialogo del giudice nazionale con la Corte di Giustizia e la Commissione: la cooperazione informativa | 134 |
| 4. Le procedure di recupero | 138 |
| 5. Le eccezioni opponibili | 141 |
| 6. La tutela risarcitoria | 143 |

ENNIO ATTILIO SEPE

CONTROLLO SUGLI AIUTI DI STATO E GIUDICE NAZIONALE

- | | |
|---|-----|
| 1. Ruolo della Commissione e dei giudici nazionali | 148 |
| 2. Individuazione del giudice competente per le controversie sugli aiuti di Stato | 149 |
| 3. Azioni per violazioni dell'art. 108, par. 3, TFUE | 151 |
| 3.1. Misure di fonte negoziale | 152 |
| 3.2. Misure di fonte amministrativa | 152 |
| 3.3. Misure di fonte legale | 153 |
| 4. Azioni di recupero | 153 |
| 4.1. Interessi | 156 |

SOMMARIO

4.2. Prescrizione	158
5. Provvedimenti cautelari	158
6. Violazioni dei giudici nazionali	160
7. Azioni risarcitorie	160

ENNIO ATTILIO SEPE

GIUDICATO NAZIONALE E DIRITTO UE – NORME SUGLI AIUTI DI STATO

1. Rapporto tra ordinamento UE ed ordinamento nazionale	166
2. Applicazione del principio del primato e dell'efficacia diretta	167
3. Norme UE ed effetti del giudicato nazionale	168
4. Norme UE sugli aiuti di Stato ed effetti del giudicato nazionale	171

ROBERTO SUCCIO

DIVIETO DI AIUTI DI STATO IN MATERIA TRIBUTARIA:

il ruolo del giudice nazionale nel recente “soft law” della Commissione dell'Unione europea

1. Premessa: il TFUE e il divieto di aiuti di Stato in materia tributaria	177
2. Oggetto dell'intervento	178
3. Scopo della <i>notice</i> in commento e individuazione dei destinatari delle indicazioni	178
4. Le procedure per il recupero degli aiuti di Stato tributari secondo il diritto interno	182
5. La funzione del Giudice tributario e dell'Amministrazione Finanziaria nel contesto generale e secondo le indicazioni della <i>notice</i> in commento	185
6. Le relazioni tra la decisione della Commissione e il potere giudiziario dello Stato Membro	188

7. Le misure cautelari a favore del contribuente: indicazioni applicative dell'art. 47 bis del d. Lgs. n. 546 del 1992 alla luce del diritto Unionale 190

ROBERTO SCALIA

AIUTI DI STATO E GIUSTIFICAZIONI

1. La selettività alla luce del sistema di riferimento 193
- 1.1. Three-step test 194
- 1.2. Selettività di fatto 196
- 1.3. Selettività e aiuti individuali 197
- 1.4. Rulings 197
2. Definizione del sistema di riferimento 198
- 2.1. Onere della prova 199
- 2.2. Sistema, obiettivi ed effetti 199
- 2.3. Sistema e tributo 200
- 2.4. Sistema, regole e regimi speciali 201
- 2.5. Sistema e fattispecie concreta 201
- 2.6. Sistema e Convenzioni contro le doppie imposizioni 202
- 2.7. Sistema e fattispecie ipotetica 202
- 2.8. Obiettivi del sistema 203
- 2.9. Sistema e GAARs 204
- 2.10. Sistema e *transfer pricing* 205
3. Giustificazioni 206
- 3.1. Onere della prova 208
- 3.2. Principi del sistema 208
- 3.3. Obiettivi del sistema 208
- 3.4. Contrasto dell'elusione e abuso 209
- 3.5. Obiettivo di evitare la doppia imposizione 210
- 3.6. Proporzionalità 211

MARIA DE CONO – GUIDO RONCARATI

AIUTI DI STATO EMERGENZIALI

1. Premessa 215

SOMMARIO

2. Nozione	218
3. Crisi finanziaria del 2008: la stabilità finanziaria come valore europeo	220
4. La pandemia da COVID19 e la rivoluzione del dispositivo per la ripresa e resilienza	223
5. La guerra in Ucraina	226
6. Conclusioni della Parte I	227
7. Crisi finanziaria del 2008 – Il caso KOTNIK (Sentenza della Corte di Giustizia UE, grande sezione, 19 Luglio 2016, C-526/14)	229
8. Crisi pandemica da COVID19 – Sentenza del Tribunale (Decima sezione ampliata) 10 Maggio 2023, Cause riunite T-34/21 e T-87/21, Ryanair e Condor / Commissione Europea	231
9. Aiuti erogati dopo la scadenza della misura temporanea ed aiuti abusivi	232
10. Conclusioni	233

JESÚS RAMOS PRIETO

AYUDAS DE ESTADO FISCALES Y HACIENDAS TERRITORIALES EN ESPAÑA: APROXIMACIÓN GENERAL AL PROBLEMA EN EL ÁMBITO DE LA TRIBUTACIÓN REGIONAL Y LOCAL

PRIMERA PARTE

EL PROBLEMA DE LA SELECTIVIDAD REGIONAL EN LA EVALUACIÓN DE LAS AYUDAS DE ESTADO. ANÁLISIS A LA LUZ DE LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA

1. Planteamiento: el requisito de la selectividad territorial	236
2. Breve referencia a la autonomía tributaria regional en España: Comunidades Autónomas de régimen general y territorios forales de Navarra y País Vasco	238
3. Conflictos sobre selectividad regional y normativa fiscal de las Haciendas forales	245

3.1.	Preliminares: primeras controversias en torno a los incentivos fiscales a la inversión de las Haciendas forales del País Vasco	246
3.2.	Primer acto: cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en 1997, asuntos C-400/97 a C-402/97. Conclusiones del Abogado General A. Saggio	248
3.3.	Segundo acto: doctrina de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, <i>Portugal/Comisión</i>	249
3.4.	Tercer acto: Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulado C-428/06 a 434/06, <i>Unión General de Trabajadores de La Rioja</i>	251
3.5.	Epílogo: el test de evaluación del grado de autonomía por el juez nacional	253
4.	¿Y las Comunidades Autónomas de régimen general? Selectividad regional y tributación autonómica	256

SEGUNDA PARTE

AYUDAS DE ESTADO Y TRIBUTACIÓN LOCAL EN ESPAÑA

1.	Beneficios fiscales en los tributos locales y ayudas de Estado: planteamiento general	263
2.	Ayudas estatales y beneficios fiscales a favor de las cooperativas (IBI e IAE)	267
2.1.	Normativa aplicable: Ley 20/1990	267
2.2.	Planteamiento de la cuestión ante las instituciones de la UE	269
2.3.	Orientaciones posteriores de la doctrina del TJUE (asunto <i>Paint Graphos et al.</i>) y de la Comunicación de la Comisión de 2016	272
3.	Ayudas estatales y beneficios fiscales a favor de la Iglesia Católica (ICIO)	275
3.1.	El Acuerdo sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979	275
3.2.	La controvertida exención del ICIO: la Orden de 5 de junio de 2001	276

SOMMARIO

3.3.	¿Una ayuda estatal contraria al artículo 107 del TFUE? La Orden EHA/2814/2009 y su posterior anulación	278
3.4.	Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017, asunto C-74/16, <i>Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania</i>	284
3.5.	Fin de la historia: la renuncia de la Iglesia Católica a la exención del ICIO (Acuerdo de marzo de 2023)	289
4.	Ayudas estatales y exención a favor de determinados inmuebles del Estado, CCAA o Entidades Locales (IBI)	289

BEGOÑA PÉREZ BERNABEU

EL PRINCIPIO DE RES IUDICATA EN EL ÁMBITO DE LAS AYUDAS DE ESTADO

1.	El principio de primacía del Derecho de Unión Europea frente al principio de res iudicata: el problema de las decisiones finales nacionales contrarias al Derecho de la Unión Europea	295
2.	El principio de res iudicata en el ámbito de las ayudas de Estado	297
2.1.	Consideraciones previas	297
2.2.	La Sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de julio de 2007, Lucchini, Asunto C-119/05.	298
2.3.	La Sentencia del tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 2015, Klausner Holz Niedersachsen, Asunto C-505/14	301
2.4.	Las Sentencias del TJUE de 4 de marzo de 2020 en los asuntos Buonotourist, Asunto C-586/18P y CSTP Azienda della Mobilità v. Comisión, Asunto C-587/18P	304
3.	Reflexiones finales	305

IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU

RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO REGIONALES EL RÉGIMEN DE LA ZONA FRANCA DE MADEIRA

1.	Contextualización	310
2.	Cuestiones analizadas en cuanto a las ayudas regionales de funcionamiento empresarial	311

2.1.	Sobre la selectividad basada en la excepción territorial	311
2.2.	Sobre la consideración de la ayuda como ayuda existente o nueva ayuda	312
2.3.	Confianza legítima y recuperación de ayudas	315
2.4.	Sobre la (im)posibilidad de recuperación de la ayuda	316
2.5.	Sobre la proporcionalidad de la medida	318
2.6.	Sobre la prescripción para operar la recuperación de la ayuda	318
3.	Conclusiones	320

ISAAC MERINO JARA

APROXIMACIÓN AL CONTROL DE LA RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO POR LOS JUECES ESPAÑOLES: ALGUNOS EJEMPLOS

1.	Consideraciones generales	323
2.	Caducidad y prescripción del procedimiento de recuperación	325
3.	Suspensión de la resolución solicitando la devolución	328
4.	Confianza legítima	329

JOSE MUGUEL MARTIN RODRIGUEZ

PARTICULARIDADES DEL CONTROL SOBRE AYUDAS DE ESTADO EN EL IVA

1.	La configuración de las ayudas de Estado fiscales	338
2.	La tardía y escasa aplicación del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad indirecta y, especialmente, en el IVA	340
3.	Particularidades que plantea la aplicación del régimen de ayudas de estado en el ámbito del IVA	342
3.1.	¿Quién será el beneficiario de la ayuda en un tributo que se repercute sobre el consumidor final como el IVA?	342
3.2.	La concesión de las ayudas por el Estado o mediante fondos estatales	344
3.2.1.	La imputabilidad de la medida al Estado	344

SOMMARIO

3.2.2. Empleo de fondos estatales	347
3.3. La medida debe afectar a los intercambios entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia	348
3.4. La selectividad de la medida	350

MARÍA GARCÍA CARACUEL

EL MARCO EUROPEO DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL Y LAS AYUDAS DE ESTADO EN UN CONTEXTO DE CRISIS ENERGÉTICA

1. Introducción	355
2. Recientes estrategias medioambientales de la UE	356
3. El concepto de ayuda de Estado aplicable a los incentivos fiscales para la protección del medio ambiente	360
4. Marco normativo de ayudas de Estado compatibles en materia de protección de medio ambiente y clima.	368

ANA BELÉN MACHO PÉREZ

LAS AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER FISCAL: UN ANÁLISIS A LA LUZ DEL CASO ESPAÑOL *TAX LEASE*

1. Introducción: sistemática para el análisis y precisiones sobre el sistema español	378
2. El régimen europeo de ayudas de Estado: régimen jurídico básico, finalidad y evolución histórica	380
2.1. Régimen jurídico básico de las ayudas de Estado	380
2.2. Finalidad y evolución del régimen de ayudas de Estado	381
3. La experiencia española en materia de ayudas de Estado de carácter fiscal: algunos ejemplos	385
3.1. El caso del régimen de amortización fiscal del fondo de comercio financiero	386
3.2. El caso de los clubes de fútbol profesional españoles	388

4.	El caso del Sistema Español de Arrendamiento Fiscal (<i>Tax Lease</i>): la STJUE de 2 de febrero de 2023 y sus efectos	390
4.1.	El caso enjuiciado	390
4.2.	Los antecedentes	392
4.2.1.	La Decisión controvertida (Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013)	392
4.2.2.	La Sentencia recurrida (Sentencia del TG de 23 de septiembre de 2020)	392
4.2.3.	El procedimiento ante el TJ: las Conclusiones del Abogado General	393
4.3.	La STJUE de 2 de febrero de 2023	394
4.3.1.	Análisis de los recursos de casación (motivos en relación con la selectividad y con la identificación del beneficiario)	394
4.3.2.	La Decisión parcialmente estimatoria	397
4.3.3.	Posibles efectos de la STJUE de 2 de febrero de 2023	397
5.	Breves reflexiones finales	398

GLI AUTORI

Dott. Gaetano Maria Giovanni Reale, Responsabile del Servizio per il coordinamento dei rapporti con le istituzioni europee in materia di aiuti di Stato del Dipartimento per le Politiche europee – Presidenza del Consiglio dei Ministri, Componente Comitato Scientifico Progetto ARROW.

Prof. Luigi Daniele, Professore Ordinario di Diritto dell’Unione Europea – Dipartimento di Giurisprudenza – Università di Roma Tor Vergata; Componente Comitato Scientifico Progetto ARROW.

Dott. Federico Ferri, Dottore di ricerca in diritto europeo, abilitato all’esercizio della professione di professore associato in diritto dell’Unione europea; Professore a contratto in Diritto dell’Unione Europea; Avvocato.

Avv. Paolo Sabra Piazza, Avvocato, PhD e Specializzato in professioni legali, Tutor Progetto ARROW.

Dott. Rosario Federico, Dottore di ricerca in diritto europeo.

Prof. Adriano Di Pietro, già Professore di Diritto Tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza/Dipartimento di Giurisprudenza Alma Mater Studiorum-Università di Bologna; Componente Comitato Scientifico Progetto Arrow.

Prof. Raffaello Lupi, Professore di diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza – Università Tor Vergata – Roma; Componente Comitato Scientifico Progetto Arrow.

Dott. Massimo Scuffi, già Consigliere della Corte di Cassazione e Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado Veneto – Componente Comitato Scientifico Progetto Arrow.

Dott. Ennio Attilio Sepe, Garante del contribuente per la Puglia – Presidente Osservatorio Permanente Giustizia Tributaria; Direttore della Rivista on line “Novità Tributarie”; Componente Comitato Scientifico Progetto Arrow.

Dott. Roberto Succio, Consigliere Corte di Cassazione – Sezione Tributaria; Componente Comitato Scientifico Progetto Arrow.

Prof. Roberto Scalia, Ricercatore TDB e Professore di Diritto tributario e EU and International Tax Law nell'Università degli Studi di Bergamo, membro del Collegio dei docenti del Dottorato in Scienze Giuridiche (Università degli studi di Bergamo), Avvocato Cassazionista.

Avv. Maria De Cono, Consigliere e Presidente Commissione Studi e Riforme presso il CPGT; Vicepresidente di Sezione CGT di primo grado di Rimini; Referente Progetto ARROW.

Roncarati Guido, dottore in legge esperto finanza pubblica unionale.

Jesús Ramos Prieto, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Miembro del Comité Científico y también quiénes son tutores españoles del proyecto Arrow.

Begoña Pérez Bernabeu, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alicante.

Irene Suberbiola Garbizu, Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco.

Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

José Miguel Martín Rodríguez, Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Prof. Ana Belén Macho Pérez, Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pompeu Fabra (Barcelona). Miembro del Comité Científico del Proyecto ARROW..

AVV. ANTONIO LEONE*

PREFAZIONE

Questo volume contiene alcuni dei contributi prodotti nel corso del progetto ARROW (novembre 2021-ottobre 2023). Un progetto candidato dal Consiglio che mi onoro di presiedere, finanziato, nell'ambito del Programma Giustizia, dalla Commissione Europea-Direzione Generale Concorrenza, con fondi diretti. Un progetto di formazione per Giudici Tributari Europei in materia di Aiuti di Stato¹.

Ideato con risorse interne del CPGT, senza alcuna velleità di successo, ARROW ha invece convinto e nei suoi due anni di vita, ha consentito di raggiungere e superare gli obiettivi che si era prefissato.

ARROW è stato una vera e propria esperienza culturale, un viaggio nell'ordinamento comune della Unione, in quello nazionale italiano ed in quello nazionale spagnolo: la materia degli Aiuti di Stato invero è uno dei pilastri delle politiche e azioni dell'UE; presidio della sua integrità, coesione, competitività. Il suo studio da parte di giuristi, non può dunque prescindere dalla analisi della funzione, della collocazione temporale, delle condizioni generali del tessuto economico-sociale dell'UE al momento della adozione, della approvazione e del controllo giudiziale delle misure di Aiuto. Una occasione insomma di formazione altamente specialistica, riservata a Giudici tributari, ma anche di stimolo alla implementazione della conoscenza dei valori della comune cultura europea.

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria ha fortemente voluto incentivare la formazione dei giudici tributari, ha investito straordinarie energie e risorse personali e finanziarie per tale scopo, ed ha infine fondato la Scuola Superiore della Giustizia Tributaria. ARROW, che è stata la prima esperienza di progetto europeo nell'ambito del CPGT, ne è testimonianza.

Alcuni numeri:

- 5 Partners di progetto;
- 5 Stati Membri coinvolti;

* Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria Consiliatura 2018-2023.

- oltre 20 eventi formativi;
 - oltre 20 relatori esperti;
 - formazione di 30 giudici formatori;
 - produzione di oltre 30 elaborati;
 - 100 ore di formazione;
 - 300 giudici tributari europei partecipanti;
 - visita di studio alla Corte di Giustizia UE;
 - apertura del sito di progetto;
 - meeting finale in presenza presso la Corte di Cassazione;
 - pubblicazione di questo volume cartaceo;
 - pubblicazione on line di tutti gli elaborati e del materiale formativo;
 - fondazione di una consulta permanente in materia di aiuti di Stato
- per mantenimento del sito di progetto, scambi culturali, organizzazione futuri eventi formativi di aggiornamento.

ARROW ha raggiunto obiettivi così apprezzabili grazie all'entusiasmo ed alla buona volontà di tante persone che hanno saputo lavorare, ciascuno nel suo ruolo, come una squadra ben affiatata ed organizzata.

Desidero ringraziare in primo luogo il Comitato Scientifico del progetto, composto da studiosi apprezzati in ambito europeo, eccellenze del nostro mondo accademico e giuridico: Prof. Gianluigi Bizioli, Coordinatore; Dott. Ennio Sepe, Presidente Onorario; Prof. Luigi Daniele; Prof. Adriano Di Pietro; Prof. Raffaello Lupi; Prof. Ana Belén Macho; Prof. Jesus Ramos Prieto; Dott. Gaetano Maria Reale; Dott. Massimo Scuffi; Dott. Roberto Succio.

Una menzione speciale deve essere riservata al gruppo dei Tutors che hanno supportato i giudici partecipanti, e fra essi al giovane promettente Dott. Federico Bertocchi, sempre puntuale ed affidabile nei momenti in cui esigenze di progetto lo invocavano.

E poi i tanti relatori che hanno con entusiasmo offerto la loro disponibilità di tempo e di risorse per regalare ai partecipanti stimoli e curiosità.

Agli oltre 300 Giudici che si sono lasciati sedurre da ARROW, che ne hanno raccolto gli stimoli culturali, che hanno scritto, relazionato, partecipato e che hanno fondato una rete di esperti destinata a sopravvivere al progetto, rivolgo il mio più affettuoso e grato saluto: ARROW deve a loro il suo successo; e loro meritavano tutti gli sforzi e le fatiche che sono stati profusi per realizzare il progetto; un progetto pensato da Giudici per Giudici.

Non potrei terminare questa breve introduzione senza avere ringraziato tutto lo staff del progetto ed in particolare le consigliere Angela Tomasicchio e Maria De Cono e tutti gli amministrativi che hanno collaborato.

GAETANO MARIA GIOVANNI REALE

IL SISTEMA DI CONTROLLO DEGLI AIUTI DI STATO

Abstract

- IT:** Il sistema di controllo degli aiuti di stato si basa sull'obbligo a carico degli Stati membri di notificare in via preventiva la misura nazionale e sull'ulteriore obbligo di standstill. Il procedimento di controllo si svolge presso la Commissione europea, e si articola in due fasi, una fase di preliminary review ed una eventuale successiva fase di formal investigation. Esso può concludersi con una decisione esplicita o implicita (silenzio assenso). A presidio della puntuale osservanza degli obblighi di notifica e di standstill, è possibile azionare i rimedi del private enforcement, per far valere la omessa notifica ex articolo 108, paragrafo 3, TFUE, e il public enforcement, per ripristinare il level playing field tramite la restituzione dell'aiuto incompatibile ricevuto.
- EN:** The state aid control system is based on the obligation for the Member States to notify the national measure in advance and on the additional standstill obligation. The control procedure takes place at the European Commission, and is divided into two phases, a preliminary review phase and a possible subsequent phase of formal investigation. It can end with an explicit or implicit decision (silence assent). To oversee the punctual observance of the notification and standstill obligations, it is possible to activate the remedies of private enforcement, to enforce the omitted notification pursuant to article 108, paragraph 3, TFEU, and public enforcement, to restore the level playing field through the repayment of the incompatible aid received.
- ES:** El sistema de control de las ayudas estatales se basa en la obligación de los Estados miembros de notificar previamente la medida nacional y en la obligación de suspensión adicional. El procedimiento de control tiene lugar en la Comisión Europea, y se divide en dos fases, una fase de revisión preliminar y una posible fase posterior de investigación formal. Puede terminar con una decisión explícita o implícita (asentimiento silencioso). Para velar por el cumplimiento puntual de las obligaciones de notificación y suspensión, es posible activar los recursos de ejecución privada, para ejecutar la notificación omitida conforme al artículo 108, apartado 3, TFUE, y de ejecución pública, para

restablecer la igualdad de condiciones a través de la devolución de la ayuda incompatible recibida.

SOMMARIO: 1. Art. 108 – Procedura di monitoraggio preventivo sugli aiuti nuovi – 2. Aiuti nuovi e aiuti esistenti – 3. Controllo degli aiuti nuovi – Obbligo di notifica – 3.1. La prenotifica – 3.2. Il controllo degli aiuti nuovi – 4. La procedura di esame semplificata – 4.1. La notifica semplificata delle «modifiche di aiuti esistenti» ex art. 4 § 2 Reg. 794/2004 – 4.2. La notifica per certezza giuridica – 4.3. *Preliminary examination* – 4.4. Silenzio-assenso – 4.5. *Formal investigation* – 5. Obbligo di cooperare con la Commissione – 6. Decisione finale – 7. Revocabilità della decisione finale – 8. Aiuto abusivo – 9. Controllo degli aiuti esistenti – 10. Esenzione da notifica – 11. Violazione dell’obbligo di notifica e di *standstill* – 11.1. Rimedi contro gli aiuti illegali – 11.2. Illegittimità costituzionale della normativa interna (statale o regionale) per il caso di aiuto illegale.

1. Art. 108 – Procedura di monitoraggio preventivo sugli aiuti nuovi

Per evitare distorsioni del mercato, ossia garantire che il funzionamento del mercato non sia falsato dagli effetti degli aiuti di Stato, il Trattato prevede un sistema di monitoraggio a due livelli, uno statale e uno unionale.

A livello UE, il sistema si basa sulle norme primarie (107-109 TFUE) contenute nel TFUE e soprattutto sulle Comunicazioni della Commissione europea (che hanno dato vita al fenomeno della c.d. *soft law*: comunicazioni, orientamenti, guidelines ecc.) e sulla giurisprudenza della Corte.

Quanto alle fonti derivate¹, il *corpus iuris* è costituito anzitutto dal Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015.

¹ Il precedente normativo del Regolamento 2015/1589 fu il Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999, che per la prima volta codificò le modalità di attuazione dell’art. 93 [108] sulla base dei principi maturati nella prassi della Commissione e nella giurisprudenza della Corte di giustizia. Negli ultimi vent’anni (2000-2020) la materia degli aiuti di Stato ha ricevuto crescente considerazione da parte della dottrina, delle AAPP e della giurisprudenza sia UE sia Stati membri. Negli anni ‘80 si registravano poche decine di decisioni all’anno da parte della Commissione Europea in applicazione dell’art. 107 contro la quasi 300 decisioni assunte nel solo 2018 (v. database della Commissione Europea, https://ec.europa.eu/competition/elojade/iseff/index.cfm?fuseaction=dsp_result&policy_area_id=3).

Quanto alle fonti derivate vanno citati almeno i seguenti atti di esecuzione:

1. Commission Regulation (EC) No 794/2004 Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione che nel dettare norme di dettaglio disciplina le modalità con cui gli Stati devono provvedere alla notifica delle misure di aiuto al fine di promuovere la trasparenza, ridurre l’incertezza e consentire alle imprese di verificare se gli aiuti concessi ai concorrenti

Il sistema di monitoraggio (preferibile al termine “controllo” perché l’art. 108 parla di *constant review*) a livello unionale previsto dall’articolo 108, attribuisce alla Commissione² la competenza esclusiva di merito quanto a:

- decidere della compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato interno quando si tratti di esaminare i regimi esistenti,
- decidere della compatibilità degli aiuti nuovi da istituire o modificare
- intervenire in caso di mancato rispetto delle sue decisioni o dell’obbligo di notifica.

L’art. 108 prevede due tipi di controllo, uno preventivo sugli aiuti nuovi (108.3) e uno successivo sugli aiuti esistenti ma illegittimi (*not compatible*) (108.1 e.2).

Al fine di consentire alla Commissione europea di esercitare tale controllo la disposizione prevede due obblighi in capo agli Stati membri: l’obbligo di notificare, ossia di informare la Commissione europea delle misure che intende adottare, e l’obbligo di *standstill* che vieta allo Stato membro interessato di attuare le misure notificate fino a quando la Commissione europea non abbia assunto una decisione definitiva.

2. Aiuti nuovi e aiuti esistenti

L’art. 108 contempla sia gli aiuti esistenti sia gli aiuti nuovi (progetti diretti a istituire o modificare aiuti).

siano legali.

2. Comunicazioni della Commissione relativa a una procedura di esame semplificata per determinati tipi di aiuti di Stato GUCE 2009/C 136/03

3. Comunicazione della Commissione relativa alla determinazione delle norme applicabili alla valutazione degli aiuti di Stato illegalmente concessi – C(2002) 458 (*Commission notice on the determination of the applicable rules for the assessment of unlawful State aid*, dove la Commissione comunica che valuterà sempre la compatibilità degli aiuti di Stato illegalmente concessi in base ai criteri oggettivi indicati negli strumenti normativi in vigore all’epoca in cui è stato concesso l’aiuto.)

4. Codice delle migliori pratiche applicabili nei procedimenti di controllo degli aiuti di Stato Code of Best Practices for the conduct of State aid control procedures – GUCE C 253/2018 (il codice descrive e chiarisce le procedure seguite dalla Commissione nella valutazione dei casi di aiuti di Stato e si prefigge di rendere tali procedure quanto più trasparenti, semplici, chiare, prevedibili e tempestive possibile).

² In concreto la competenza è assegnata alla Direzione Generale (DG) della Concorrenza, anche per gli aiuti ai settori agricolo e della pesca che in precedenza (fino al 2020) erano autorizzati dalla DG Agricoltura e sviluppo rurale e DG Affari marittimi e Pesca.

Per aiuti esistenti³, secondo il Regolamento di procedura (art. 1), si intende:

- i) tutte le misure di aiuto adottate in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del TFUE, ovvero prima dell'adesione alla UE – ossia tutti i regimi di aiuti e gli aiuti individuali ai quali è stata data esecuzione prima dell'entrata in vigore del TFUE e che sono ancora applicabili dopo tale entrata in vigore;
- ii) i regimi di aiuti e gli aiuti individuali autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio;
- iii) gli aiuti che si presumono tacitamente autorizzati, per effetto della clausola di silenzio-assenso prevista dal Regolamento di procedura vigente o da quelle previgenti (Regolamento (CE) n. 659/1999);
- iv) gli aiuti per i quali è scaduto il termine di prescrizione indicato dall'articolo 17 (*“I poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti sono soggetti ad un termine di prescrizione di dieci anni”*);

Gli aiuti “sopravvenuti” ossia quelle misure che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma lo sono diventati successivamente a causa dell'evoluzione del mercato interno 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 dell'Unione, dette misure non sono considerate aiuti esistenti dopo la data fissata per la liberalizzazione. Quindi dopo la liberalizzazione, tali aiuti devono essere notificati e autorizzati dalla Commissione europea. In qualche modo questi aiuti si “trasformano” in aiuti nuovi, come tali soggetti a notifica e standstill. Gli aiuti illegali (cioè non notificati) non possono considerarsi esistenti.

Per differenza, aiuti nuovi sono tutti i regimi di aiuti e aiuti individuali, che non siano aiuti esistenti, comprese le modificazioni degli aiuti esistenti. Come vedremo più diffusamente in seguito per gli aiuti nuovi vige l'obbligo di *standstill*. Gli aiuti esistenti invece possono essere concessi anche in costanza della *review* della Commissione europea.

³ Il Regolamento di procedura fa salve le specifiche disposizioni contenute negli atti di adesione di taluni Stati di recente adesione alla UE (Austria, Finlandia e Svezia, Repubblica ceca, Estonia, Cipro, Lettonia, Lituania, Ungheria, Malta, Polonia, Slovenia e Slovacchia, Bulgaria e Romania, e Croazia) che in genere o autorizzano a concedere aiuti nazionali per un certo tempo oppure stabiliscono quando gli aiuti istituiti in tali Stati (prima della data di adesione) sono da considerare, dopo l'adesione, come aiuti esistenti oppure infine elencano quali specifiche misure nazionali sono da considerarsi aiuti esistenti dopo l'adesione.

3. Controllo degli aiuti nuovi – Obbligo di notifica

3.1. La prenotifica

Il Codice delle migliori pratiche applicabili ai procedimenti di controllo degli aiuti di Stato (2018/C 253/05), prevede la possibilità per gli Stati membri di avviare contatti informali pre-notifica con la Commissione europea allo scopo di rendere più rapide le procedure di controllo degli aiuti⁴.

Nel corso della pre-notifica vengono esaminati gli aspetti giuridici ed economici della misura proposta in maniera informale e riservata prima che essa sia formalmente notificata.

La pre-notifica (che in concreto consiste nell'invio alla Commissione europea di un progetto di modulo SANI) consente di valutare rapidamente le misure di aiuto quando:

1. siano corrispondenti alla prassi consolidata della Commissione europea rappresentata dalla preesistenza di almeno 3 decisioni negli ultimi 10 anni prima della pre-notifica su misure simili; oppure
2. siano corrispondenti alla tipologia di aiuto descritta negli orientamenti della Commissione europea (c.d. zona di sicurezza).

Al termine della fase di pre-notifica, la Commissione dà una valutazione informale e non vincolante della misura, del suo eventuale carattere di aiuto di Stato e della sua compatibilità con il mercato interno, suggerendo eventuali modifiche da apportare alla misura prima della notifica formale. Se la Commissione europea ritenesse la misura esaminata incompatibile, gli Stati hanno due possibilità: o rinunciano alla notifica o modificano il progetto in modo da renderlo compatibile.

3.2. Il controllo degli aiuti nuovi

Per il controllo sugli aiuti nuovi, il primo obbligo degli Stati membri (art. 108.3) è di notificare qualsiasi progetto di nuovo aiuto, anche di carattere fiscale, alla Commissione europea tempestivamente⁵.

⁴ Comunicazione della Commissione «Codice delle migliori pratiche applicabili nei procedimenti di controllo degli aiuti di Stato», in G.U.U.E., C 136, 16 giugno 2009, p. 13 ss. § 10 s. Cfr. anche la comunicazione della Commissione relativa a una procedura di esame semplificata per determinati tipi di aiuti di Stato (2009/C – 136/03), in G.U.U.E., C 36, 16 giugno 2009, p. 3 ss., § 13.

⁵ Circa le modalità di notifica, il Reg. esecutivo (CE) n. 794/2004 della Commissione europea prevede che a partire dal 1° luglio 2008, le notifiche siano inviate inviate

Manca la prescrizione di un termine di notifica che però sarebbe inutile stante l'obbligo di *standstill*.⁶ Invece il regolamento di procedura n. 2015/1589 (art. 2 – le citazioni seguenti si riferiscono a tale regolamento) prevede che la notifica sia completa ossia: nella notifica lo Stato membro interessato fornisce tutte le informazioni utili e necessarie affinché la Commissione possa adottare una decisione («notifica completa»)⁷.

elettronicamente per mezzo dell'applicazione web SANI (Sistema interattivo di notifica degli aiuti di Stato).

Come osservava l'avvocato generale Tesauro nelle sue conclusioni nel caso Tubemeuse – causa 142/87 – l'obbligo di notifica, considerato isolatamente, non ha effetti diretti, nel senso che, conformemente al noto precedente Costa/Enel (Sentenza 15 luglio 1964, 6/64), *“non crea direttamente per i singoli dei diritti soggettivi”, bensì costituisce un vincolo, un impegno che spiega i suoi effetti esclusivamente nel rapporto fra gli Stati che lo hanno assunto e la Comunità. Inoltre è incerto se la mancata notifica di un aiuto istituito ma non eseguito comporti sempre un'infrangimento al diritto comunitario. Così è certamente se l'atto istitutivo dell'aiuto ne preveda, o solo ne consenta, la messa in vigore. Viceversa, potrebbe ritenersi che l'istituzione di un aiuto, non notificato, mediante un atto che ne sospende contestualmente l'esecuzione sino all'esaurimento del controllo comunitario, non sia di per sé illegittima, lo Stato riservandosi semplicemente la possibilità di scegliere fra l'alternativa di notificare successivamente l'aiuto (avviando la procedura di controllo) o revocarlo del tutto. È un'ipotesi forse remota, questa, ma non impossibile.*

⁶ La sentenza Heineken (Sentenza 9 ottobre 1984, Heineken Browerijen BV (91 e 127/83) ha riconosciuto che *“(...) l'art. 93 [108], n. 3, ultima frase, costituisce la clausola di salvaguardia del sistema di controllo istituito da questo articolo, il quale, a sua volta, è essenziale per garantire il funzionamento del mercato comune. Il divieto di esecuzione sancito da detto articolo mira a garantire che gli effetti del regime di aiuti non si producano prima che la Commissione abbia avuto un termine ragionevole per esaminare a fondo il progetto e per iniziare, eventualmente, il procedimento contemplato dal n. 2 dello stesso articolo.”* (punto 20).

La Corte, sin dalla sentenza Costa/Enel, ha inoltre riconosciuto l'effetto diretto del divieto di attuazione (*standstill*).

⁷ Art. 5 – Se la notifica è incompleta, la Commissione chiede allo Stato tutte le informazioni supplementari necessarie entro un congruo termine.

Se le informazioni richieste risultano ancora incomplete oppure non sono fornite nel termine fissato, la Commissione invia un sollecito fissando un adeguato termine supplementare per replicare.

A questo punto non sarebbero possibili ulteriori solleciti. Quindi se il termine supplementare spira e lo Stato interessato non fornisce le informazioni, la notifica si considera ritirata.

Al limite è possibile convenire tra Commissione e Stato membro interessato solo una proroga del termine supplementare. In alternativa alla proroga, è previsto che lo Stato comunichi alla Commissione di considerare la notifica completa, in quanto le informazioni supplementari richieste non sono disponibili o sono già state fornite. La Commissione deciderà allo stato degli atti.

4. La procedura di esame semplificata

Talune categorie di aiuti, che non suscitano particolari dubbi di compatibilità con il mercato interno, possono essere esaminate con una procedura semplificata. Questo è possibile in tre ipotesi:

a) le misure che rientrano nelle sezioni «Valutazione standard» degli orientamenti o delle discipline orizzontali in vigore (c.d. «zona di sicurezza»);

b) le misure corrispondenti alla prassi decisionale consolidata della Commissione, approvate in almeno tre decisioni precedenti, che di conseguenza possano essere valutate immediatamente sulla base di tale orientamento;

c) le «modifiche di aiuti esistenti» ex art. 4 § 2 Reg. 794/2004.

In tali ipotesi la Commissione adotta una decisione abbreviata (che la misura non costituisce aiuto o un aiuto incompatibile) entro 20 giorni dalla data della notifica.

La procedura semplificata consente di esaminare la misura in tempi rapidi, sul presupposto che si tratta di una mera verifica di conformità della misura a norme e pratiche pre-esistenti, senza un reale bisogno di esercitare la discrezionalità che caratterizza la valutazione della Commissione europea in materia di aiuto di Stato.

In ogni caso la Commissione ha la facoltà di ricorrere in qualsiasi momento alla procedura normale. Essa è invece obbligata ad avviare la procedura normale, quando le parti interessate abbiano formulato osservazioni e riserve motivate sotto il profilo della concorrenza, oppure ancora quando la notifica pone questioni giuridiche nuove di interesse generale, in particolare quando la questione riguardi la compatibilità della misura con altre disposizioni del Trattato diverse dalle norme sugli aiuti.

4.1. La notifica semplificata delle «modifiche di aiuti esistenti» ex art. 4 § 2 Reg. 794/2004

La nozione di «nuovi aiuti» ricomprende anche le modifiche degli aiuti esistenti. Per modifica di un aiuto esistente si intende “*qualsiasi cambiamento diverso dalle modifiche di carattere puramente formale e amministrativo che non possono alterare la valutazione della compatibilità della misura di aiuto con il mercato comune*”.

Il regolamento n. 794/2004, art. 4, esclude che un aumento inferiore al 20% della dotazione originaria di un regime di aiuti sia da considerarsi

una modifica ad un aiuto esistente; e in tal caso non è necessario notificare l'aumento alla Commissione europea.

Nel caso contrario, in cui invece l'aumento della dotazione finanziaria del regime di aiuti è pari o superiore al 20%, lo Stato membro provvederà alla notifica in via semplificata.

La procedura di notificazione semplificata sarà seguita anche nei seguenti casi:

1. proroga al massimo di sei anni di un regime di aiuto esistente autorizzato, con o senza aumento della dotazione;
2. inasprimento delle condizioni per l'applicazione di un regime di aiuto autorizzato, riduzione dell'intensità dell'aiuto o riduzione delle spese ammissibili.

Un altro tratto distintivo della notifica semplificata è la minore quantità di informazioni richieste dalla Commissione europea rispetto alla notifica normale, dal momento che si tratta di aiuti già notificati e autorizzati e le modifiche che si vanno ad apportare non ne alterano la valutazione di compatibilità.

In tal caso la Commissione adotta una decisione entro un mese dalla data della notifica. Anche in questo caso le caratteristiche di questa procedura sono i tempi rapidi in cui si giunge a una decisione positiva salvo circostanze particolari e minor carico informativo per lo Stato membro notificante.

4.2. La notifica per certezza giuridica

Sebbene le misure che non si configurano come aiuto di Stato non debbano essere notificate, gli Stati membri conservano comunque la facoltà di notificare tali misure per certezza giuridica⁸.

In Italia, la notifica della misura di aiuto secondo le modalità prescritte dalla normativa europea, è un adempimento a carico della singola amministrazione, centrale o periferica (Regione o ente locale) competente per la concessione dell'aiuto (art. 45 l. 234/2012).

Vediamo ora come si svolge la procedura di notifica normale e poi gli effetti che derivano dalla violazione di tali obblighi.

⁸ V. Comunicazione della Commissione relativa a una procedura di esame semplificata per determinati tipi di aiuti di Stato (GUCE 2009/C 136/03) p. 4.

4.3. *Preliminary examination*

Il controllo preventivo si articola in due fasi: una prima fase di *preliminary examination* (art. 4) e una seconda fase di *formal investigation* (art. 6) che è solo eventuale e che si apre solo nel caso in cui la Commissione europea ritenga che la misura notificata sia incompatibile con il mercato interno (art. 108.2).

La *preliminary examination* si apre subito dopo la notifica completa e si chiude nel termine di due mesi, entro il quale la Commissione deve adottare una decisione. Il termine può essere prorogato con il consenso della Commissione e dello Stato membro interessato. Se opportuno, la Commissione può anche ridurre tale termine.

La *preliminary examination* si svolge senza un formale contraddittorio (solitamente preceduto da uno scambio ufficioso di informazioni tra i servizi della DG Comp e le singole AAPP circa gli effetti e la natura della misura notificata) ed entro il predetto termine di due mesi, o di quello prorogato, la Commissione adotta una delle seguenti decisioni:

1. una decisione con la quale la Commissione dichiara che la misura notificata non costituisce aiuto;
2. una decisione di non sollevare obiezioni (*decision not to raise objections*), con la quale dichiara l'aiuto notificato compatibile con il mercato interno. La decisione specifica quale deroga sia stata applicata a norma dell'art. 107.3 TFUE;
3. una decisione di avviare il procedimento d'indagine formale (*formal investigation*) con la quale si apre la fase di verifica in contraddittorio con lo Stato Membro notificante e gli altri interessati in ordine alla compatibilità con il mercato interno dell'aiuto notificato. La decisione è resa pubblica mediante l'inserimento in GUCE.

4.4. Silenzio-assenso

Se entro il predetto termine di due mesi, o di quello prorogato, la Commissione non adotta una decisione sulla misura notificata, scatta la regola del silenzio-assenso (art. 4.6): l'aiuto si considera autorizzato dalla Commissione. Si presuppone che la misura costituisca un aiuto compatibile esistente⁹. Lo Stato membro interessato, dopo avere dato avviso alla Commis-

⁹ Causa C-39/94 (SFEI) 47: *È vero che la Corte ha giudicato che, quando lo Stato membro interessato notifica le misure progettate alla Commissione, quest'ultima deve decidere entro due mesi se avviare o meno il procedimento a norma dell'art. 93, n. 2. Se la Commissione*

sione (*prior notice*), può quindi attuare le misure in questione. Nondimeno la Commissione può ancora agire e adottare una decisione nei 15 giorni successivi alla ricezione dell'avviso (*prior notice*).

4.5. *Formal investigation*

Se la Commissione valuta che la misura notificata possa costituire un aiuto incompatibile apre una procedura d'indagine formale (*formal investigation*). Si apre così un contraddittorio tra la Commissione, lo Stato notificante e *tutti gli altri interessati*.

Si considerano *interessati* – oltre agli Stati membri compreso quello notificante – qualsiasi persona (fisica o giuridica, anche priva di personalità giuridica), impresa o associazione d'impresе i cui interessi possono essere lesi dalla concessione di aiuti, e in particolare (ma non esclusivamente) il beneficiario, le imprese concorrenti e le organizzazioni professionali¹⁰.

non prende posizione entro il detto termine, lo Stato membro è libero di attuare le misure progettate dopo averne informato la Commissione. L'aiuto viene quindi considerato come un aiuto esistente, sottoposto al controllo previsto dall'art. 93, nn. 1 e 2 (citata sentenza Lorenz, punti 4 e 5).

¹⁰ Ad esempio nella sentenza 24 maggio 2011, C-83/09 P, Commissione europea / Kronoply e Kronotex, punti 63-71, la Corte ha esaminato la nozione di interessato contenuta nell'art. 1 del regolamento di procedura. Trattandosi di un insieme indeterminato di destinatari che include tutti coloro i cui interessi possano essere lesi dalla concessione di un aiuto, e in particolare le imprese concorrenti del beneficiario di tale aiuto, la Corte ha riconosciuto nel caso di specie che anche un'impresa, che non sia diretta concorrente del beneficiario dell'aiuto, ma che impieghi la medesima materia prima nel suo processo di produzione, sia qualificata come interessata, ove essa abbia dimostrato *“un interesse legittimo a che le misure di aiuti controverse vengano o non vengano messe in atto, ovvero mantenute qualora già concesse”* ovvero un interesse alla protezione della sua posizione concorrenziale sul mercato, *nella misura in cui questa fosse lesa da misure di aiuto.*

Nel caso di specie, infatti, la Kronoply e la Kronotex non erano concorrenti sui medesimi mercati di prodotti, ma utilizzavano nei loro processi di produzione le stesse materie prime, e cioè legname industriale. Da ciò il Tribunale ha dedotto che esse si trovavano in un rapporto di concorrenza con il beneficiario degli aiuti, in quanto acquirenti di legname.

Pur non essendo quindi in concorrenza con il beneficiario dell'aiuto sul mercato del prodotto, la Kronoply e la Kronotex nondimeno avevano lo status di «interessati» ai sensi dell'art. 1, lett. h), del regolamento n. 659/1999.

5. Obbligo di cooperare con la Commissione

A norma dell'articolo 4, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea (TUE), gli Stati membri sono tenuti a collaborare con la Commissione e a fornirle tutte le informazioni necessarie per consentirle di svolgere i suoi compiti. Del resto è facile immaginare come la valutazione della compatibilità con il mercato interno sia una operazione estremamente complessa che dovrebbe consentire alla Commissione di analizzare il funzionamento del mercato sulla base di dati fattuali e oggettivi.

La decisione di aprire una *formal investigation* è pubblicata in GUCE al fine di garantire ampia partecipazione e l'istruttoria più completa possibile. Per questo la decisione espone gli elementi di fatto e di diritto pertinenti, e la valutazione preliminare della Commissione relativa alla natura di aiuto della misura notificata e al suo presunto carattere di incompatibilità con il mercato interno.

La partecipazione all'indagine formale consiste nella possibilità di presentare memorie e documenti a sostegno delle proprie tesi. Il diritto di partecipazione spetta sia a tutti gli Stati membri (incluso quello notificante) sia a tutti gli altri interessati. La stessa Commissione può richiedere *market information* a un altro Stato membro, a un'impresa o ad un'associazione di imprese, qualora le informazioni dello Stato notificante siano ritenute incomplete.

Gli altri Stati membri e i terzi interessati hanno un mese dalla data di pubblicazione per dedurre le proprie conclusioni. Stesso termine è concesso allo Stato notificante per replicare alle osservazioni di qualsiasi interessato, ma all'interessato è garantito a sua richiesta così l'anonimato nei confronti dello Stato notificante come anche la riservatezza delle informazioni e dei documenti forniti verso lo Stato notificante. In questo modo si garantisce che il contraddittorio si svolga esclusivamente sui fatti e sulle argomentazioni dedotte in atti.

La procedura è scandita da una successione di termini, non superiori a un mese, che possono anche essere prorogati in casi debitamente giustificati. Per la chiusura della procedura è un previsto un termine ordinatorio di 18 mesi (art. 9).

A presidio della completezza e tempestività delle informazioni richieste dalla Commissione è prevista la possibilità di irrogare sanzioni pecuniarie ma solo a carico dei privati che hanno fornito tali informazioni¹¹.

D'altra parte vizi e violazione del diritto di partecipazione e di difesa possono rilevare come vizi invalidanti la decisione finale della Commissione, come chiarito dalla giurisprudenza della CGUE.

6. Decisione finale

Al termine della *formal investigation*, la Commissione può adottare una delle seguenti decisioni:

1. una decisione “positiva” con la quale dichiara l'aiuto compatibile;
2. una decisione “negativa” con la quale dichiara l'aiuto incompatibile e, nel caso l'aiuto sia stato già erogato (in violazione dell'obbligo di *standstill*), ne ordina il recupero (decisione “di recupero”);
3. una decisione “condizionale” con la quale dichiara l'aiuto compatibile, ma assoggetta la sua attuazione a condizioni.
4. Una decisione di non aiuto.

La decisione della Commissione europea non ha efficacia retroattiva: è solo essa che determina *ex nunc* il regime dell'aiuto, ferma restando l'eventuale illegittimità degli atti di esecuzione posti in essere precedentemente alla decisione stessa.

Nella prassi tuttavia è più frequente l'invito della Commissione europea rivolto allo Stato notificante a modificare la misura in modo da renderla compatibile o a ritirare la notifica qualora ritenga che l'aiuto sia incompatibile (art. 10 reg 1589), rispetto all'adozione di una decisione negativa.

¹¹ Si distinguono due tipi di sanzione: l'ammenda e la penalità di mora, entrambe proporzionali al fatturato dell'interessato. L'ammenda si applica nel caso di informazioni inesatte, incomplete od omesse. La penalità di mora si applica in caso di ritardo nel fornire le informazioni richieste; è un pagamento periodico dovuto per ogni giorno di ritardo.

Nel determinare l'ammontare della pena, si considerano la natura, la gravità e la durata dell'infrazione, tenendo debito conto dei principi di proporzionalità e di adeguatezza. La Commissione può ridurre l'ammontare definitivo della pena dopo che gli interessati hanno adempiuto all'obbligo di fornire informazioni e può anche rinunciare al pagamento della pena. La decisione con la quale la Commissione irroga queste pene pecuniarie è impugnabile davanti alla Corte di giustizia che può annullare ridurre o anche aumentare la pena irrogata dalla Commissione.

7. Revocabilità della decisione finale

In tre casi principali la Commissione europea può revocare la propria decisione positiva di compatibilità degli aiuti di Stato.

In primo luogo, la decisione di compatibilità della Commissione europea è revocabile quando gli aiuti diventano incompatibili a causa dell'evoluzione dell'economia e delle condizioni del mercato.

In secondo luogo, la decisione di compatibilità della Commissione europea è revocabile quando gli aiuti sono concessi in violazione degli obblighi e delle condizioni fissate da regolamenti o dalla stessa decisione di compatibilità della Commissione europea per la loro concessione. Ad esempio nel Gber (Regolamento UE n. 651/2014 che esenta da notifica alcune categorie di aiuti ritenuti compatibili con il mercato interno) il Capo II è dedicato al regime dei controlli e prevede sia la possibilità di revocare il beneficio dell'esenzione dalla notifica in caso di violazione del regolamento stesso nella concessione degli aiuti, con conseguente obbligo di notifica per tutte o parte delle future misure di aiuto adottate dallo Stato membro interessato sia alcuni obblighi informativi.

8. Aiuto abusivo

Infine, la terza e ultima ipotesi generale di revoca è prevista dall'articolo 11 del Regolamento 2015/1589.

Gli aiuti devono essere attuati in modo conforme alle prescrizioni contenute nella decisione positiva della Commissione europea, la quale può prevedere obblighi a carico degli Stati membri che le consentano di controllare il rispetto della decisione stessa (decisione condizionale).

In caso di concessione di aiuti in violazione della decisione della Commissione europea, l'aiuto si considera abusivo. L'aiuto abusivo, sebbene preventivamente autorizzato dalla Commissione europea, può produrre sul funzionamento del mercato interno effetti simili a quelli degli aiuti illegali.

In questi casi, la Commissione apre un procedimento d'indagine formale per verificare se effettivamente gli aiuti sono stati attuati in modo abusivo; può se necessario adottare un'ingiunzione di sospensione o di recupero a titolo provvisorio degli aiuti. L'esito finale del procedimento nel caso in cui l'aiuto abusivo risulti incompatibile (distorsivo), sarà l'adozione di un ordine di recupero a titolo definitivo.

9. Controllo degli aiuti esistenti

Per gli aiuti esistenti (=già autorizzati) l'art. 108.1 prevede che siano sottoposti a monitoraggio (*constant review*).

Gli aiuti autorizzati possono diventare incompatibili a causa dell'evoluzione dell'economia e delle condizioni del mercato, con conseguente revocabilità della precedente decisione di compatibilità della Commissione europea. Il sistema di monitoraggio degli aiuti esistenti si basa sull'obbligo degli Stati membri di inviare relazioni periodiche, di alimentare una piattaforma informatica (il c.d. TAM, Transparency Award Module, uno strumento di ricerca degli aiuti di Stato disponibile sul sito della DG Comp¹²) e di rispondere ai sondaggi e alle richieste della Commissione europea di ricevere informazioni e documentazione.

Ad esempio nel Gber il Capo II è dedicato al regime dei controlli e prevede sia la possibilità di revocare il beneficio dell'esenzione dalla notifica in caso di violazione del regolamento stesso nella concessione degli aiuti sia alcuni obblighi informativi.

L'art. 11 del Gber prevede l'obbligo di trasmettere (tramite una apposita piattaforma elettronica denominata SANI) sia informazioni sintetiche su ciascuna misura di aiuto concessa sotto al GBER sia una relazione annuale sull'applicazione del regolamento stesso.

L'art. 12 del Gber prevede invece l'obbligo di conservazione per dieci anni di informazioni e documenti necessari per verificare il rispetto di tutte le condizioni previste nel regolamento.

Anche le Guidelines (GL) che la Commissione europea pubblica per far conoscere i criteri di valutazione per la compatibilità degli aiuti di Stato in vari settori, contengono sempre una sezione dedicata al *reporting and monitoring*, ossia al controllo e agli obblighi informativi.

Ad esempio le GL in materia di aiuti di Stato a favore del clima, dell'ambiente e dell'energia, rinviando al regolamento (UE) 2015/1589, prevedono

¹² Il TAM è operativo dal 1° luglio 2016. Le informazioni su tutti gli aiuti concessi da autorità nazionali anche locali superiori a € 500.000 (per il settore Industriale) € 60.000 (per il settore agricolo) devono essere comunicate entro 6 mesi. Lo scopo del TAM è incrementare la trasparenza e per tale via promuovere la responsabilità delle autorità concedenti e ridurre le incertezze sul mercato degli aiuti di Stato consentendo ai cittadini e alle imprese di accedere facilmente a informazioni rilevanti sugli aiuti concessi, come nome del beneficiario, importo, ubicazione, settore e obiettivo.

La pagina di ricerca pubblica sulla trasparenza degli aiuti di Stato consente di accedere ai dati sui singoli premi degli aiuti di Stato forniti dagli Stati membri in conformità con i requisiti europei di trasparenza per gli aiuti di Stato.

no la presentazione di relazioni annuali alla Commissione nonché la conservazione della documentazione dettagliata per tutte le misure di aiuto, per 10 anni. Identici obblighi si riscontrano anche nelle altre GL (ad es. Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi o agli aeroporti e alle compagnie aeree o in materia di aiuti di Stato a finalità regionale).

Anche il Regolamento n. 1407/2013 della Commissione relativo agli aiuti *de minimis* prevede (art. 6) una disciplina per il controllo degli aiuti concessi¹³.

Le regole generali in materia di *reporting and monitoring* sono dettate dal Regolamento 2015/1589. L'art. 26 prevede che gli Stati membri presentino alla Commissione relazioni annuali su tutti i regimi di aiuti esistenti¹⁴.

Le relazioni, trasmesse in formato elettronico, devono contenere le informazioni sufficienti e necessarie affinché la Commissione europea sia posta in grado di esaminare l'ammontare complessivo delle risorse messe a disposizione, il numero e la tipologia di imprese a cui sono stati destinati agli aiuti, la forma e le finalità, se esistente (gli aiuti *de minimis* sono scollegati da qualsiasi finalità, degli aiuti).

L'art. 27 consente alla Commissione europea di condurre ispezioni in loco presso le singole imprese beneficiarie di aiuti individuali.

Va soprattutto evidenziato l'art. 25 che prevede la possibilità per la Commissione europea di svolgere indagini di mercato per raccogliere informazioni utili a valutare se gli aiuti di Stato esistenti i) comportano rilevanti restrizioni o distorsioni della concorrenza nel mercato interno di diversi Stati membri, oppure ii) siano ancora compatibili con il mercato interno.

Ciò non esclude che la Commissione europea possa assumere e ricevere informazioni da qualsiasi fonte; in particolare dalle *denunce (complaints)* che chiunque (Stato membro, impresa, associazione di imprese o privato cittadino) i cui interessi potrebbero essere lesi dalla concessione dell'aiuto, può presentare direttamente alla Commissione europea (artt. 12, 24 del

¹³ Ai sensi dell'art 6 del reg. *de minimis*, gli Stati membri devono raccogliere e conservare per 10 anni tutte le informazioni necessarie per dimostrare che gli aiuti sono stati concessi nel rispetto delle condizioni fissate dal regolamento, in particolare nel rispetto del massimale di € 200.000 in tre anni (€ 100.000 nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi). Su richiesta scritta, lo Stato membro trasmette tali informazioni alla Commissione.

¹⁴ L'art. 7 del Regolamento esecutivo (CE) n. 794/2004 della Commissione chiarisce in funzione per così dire anti-elusiva che le relazioni annuali non equivalgono a notifica delle misure di aiuto e ovviamente non può sanare l'illegittimità degli aiuti non notificati.

regolamento 2015/1589 di procedura e art. 11a e 11b del regolamento esecutivo).

Raccolte come detto le informazioni necessarie, la Commissione europea può avviare, anche d'ufficio, la procedura di controllo degli aiuti esistenti. Solitamente tale procedura inizia con una comunicazione (in forma di lettera) della Commissione europea diretta allo Stato nella quale si espongono le ragioni per cui l'aiuto sarebbe (diventato) incompatibile e si invita lo Stato a presentare le proprie controdeduzioni. A tale comunicazione è solitamente allegata anche una copia delle denunce ricevute, private delle eventuali informazioni riservate (es. segreti commerciali).

Si avvia così un contraddittorio caratterizzato dall'obbligo (oltreché dall'interesse e dalla convenienza) dello Stato di cooperare con la Commissione europea¹⁵ (C-311/94).

La procedura si conclude con una raccomandazione in cui la Commissione europea propone allo Stato membro interessato le opportune misure:

- a) modificazioni sostanziali del regime di aiuti; o
- b) l'introduzione di obblighi procedurali; o
- c) l'abolizione del regime di aiuti.

Se lo Stato membro interessato accetta, dà attuazione alle misure proposte. Se lo Stato membro interessato non accetta, la Commissione apre un procedimento di *formal investigation* che si svolge con le stesse modalità del controllo degli aiuti nuovi.

In sintesi, gli aiuti illegali (non notificati) e gli aiuti incompatibili non possono essere eseguiti (concessi) e se eseguiti sono soggetti a recupero.

¹⁵ Ad es. causa C-311/94: "36 In relazione alla prima parte di tale questione, occorre ricordare che, a tenore dell'art. 93 [108], n. 1, del Trattato, la Commissione procede con gli Stati membri all' esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in ciascuno di essi. La Commissione propone agli Stati le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato comune. Questa disposizione impone quindi alla Commissione e agli Stati membri un obbligo di cooperazione regolare e periodica, al quale né la Commissione né uno Stato membro possono sottrarsi per un periodo indefinito in base all'unilaterale volontà dell'una o dell'altro (v. sentenza 29 giugno 1995, causa C-135/93, Spagna/Commissione, Racc. pag. I-1651).

³⁷ A questo proposito, si deve rilevare che le linee direttrici si basano sull' art. 93, n. 1, del Trattato e costituiscono pertanto un elemento di tale obbligo di cooperazione regolare e periodica al quale né la Commissione né gli Stati membri possono sottrarsi. Inoltre, esse si conformano proprio quanto meno per quanto riguarda i rapporti tra la Commissione e i Paesi Bassi allo spirito di cooperazione regolare e periodica che il suddetto articolo del Trattato prevede tra la Commissione e gli Stati membri".

Gli aiuti notificati non possono essere eseguiti prima che la Commissione europea abbia adottato una decisione positiva dichiarando l'aiuto compatibile con il mercato interno. Se eseguiti sono soggetti a recupero.

La Commissione europea può disporre la sospensione dell'esecuzione dell'aiuto o il recupero provvisorio dell'aiuto eseguito prima che la Commissione europea lo abbia dichiarato compatibile (art. 13 Reg. 2015/1589 c.d. ingiunzione di sospensione; ingiunzione di recupero).

Se lo Stato membro non si conforma ad un'ingiunzione di sospensione o ad un'ingiunzione di recupero, la Commissione, pur continuando a esaminare il caso nel merito in base alle informazioni a sua disposizione, può adire direttamente la Corte di giustizia perché essa dichiari che il mancato rispetto della decisione configura una violazione del trattato.

Un aiuto illegale può comunque essere giudicato compatibile dalla Commissione europea; in tal caso il recupero sarà limitato solo al periodo antecedente alla decisione positiva.

10. Esenzione da notifica

Sono esenti dall'obbligo di notifica alcune categorie di aiuti:

1. gli aiuti concessi in base al GBER che opera come una autorizzazione generale preventiva per alcune tipologie di aiuti. Sono da considerarsi aiuti esistenti;
2. gli aiuti *de minimis* (aiuti *de minimis* non superiori a 200.000 euro per impresa unica in un periodo di 3 anni fiscali (100.000 euro nel settore del trasporto su strada));¹⁶

¹⁶ Il Regolamento (UE) n. 1407/2013 prevede che gli aiuti *de minimis* siano misure di non-aiuto perché non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato in quanto inidonee a incidere sugli scambi tra gli Stati membri e/o a falsare la concorrenza, e pertanto sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato. Sebbene gli aiuti *de minimis* siano esenti da notifica essi non sono anche esenti da controllo. Al contrario spetta agli Stati membri garantire il rispetto delle condizioni del Regolamento mentre la Commissione europea svolge un controllo eventuale e successivo richiedendo allo Stato membro interessato tutte le informazioni necessarie per accertare che siano state rispettate le condizioni del Regolamento (art. 6 del Reg. n 1407/2013).

Il Regolamento degli aiuti *de minimis* si distingue perché contiene una definizione di «impresa unica» da intendere come l'insieme delle imprese fra le quali esiste almeno una delle relazioni seguenti:

- a) un'impresa detiene la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un'altra impresa;

3. gli aiuti individuali concessi sulla base di un regime autorizzato dalla

b) un'impresa ha il diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione, direzione o sorveglianza di un'altra impresa;

c) un'impresa ha il diritto di esercitare un'influenza dominante su un'altra impresa in virtù di un contratto concluso con quest'ultima oppure in virtù di una clausola dello statuto di quest'ultima;

d) un'impresa azionista o socia di un'altra impresa controlla da sola, in virtù di un accordo stipulato con altri azionisti o soci dell'altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di quest'ultima. Le imprese fra le quali intercorre una delle relazioni di cui al primo comma, lettere da a) a d), per il tramite di una o più altre imprese sono anch'esse considerate un'impresa unica.

Nel caso deciso in Causa C-382/99, si trattava di aiuti concessi tra gli altri a (15) *rivenditori dipendenti* («*company-owned/company-operated*»; in prosieguo i: «*Co/Co*»), in cui il distributore di benzina è gestito da dipendenti o da controllate della compagnia petrolifera che non sopportano i rischi della gestione e che non sono liberi di scegliere i loro fornitori; la Commissione ha suddiviso tale categoria in due sottocategorie: quella dei distributori di benzina *Co/Co «puri»*, in cui il distributore di benzina è di proprietà della compagnia petrolifera e viene da essa gestito, e quella dei distributori di benzina *Co/Co «de facto»*, in cui uno stesso gestore presenta più volte una domanda di aiuti e, in tal modo, figura ripetutamente nell'elenco dei possibili destinatari.

Nel caso di specie è stata riconosciuta l'esistenza di un aiuto indiretto a favore delle compagnie petrolifere legate ai distributori di benzina da un accordo di acquisto esclusivo contenente una clausola di gestione dei prezzi (una clausola del genere prevede solitamente che la compagnia petrolifera assuma a proprio carico una parte dei costi derivanti dalla riduzione del prezzo del carburante applicata dal gestore, purché le condizioni sul mercato interno e/o internazionale rendano auspicabili o necessari questi adattamenti temporanei o durevoli); la compagnia petrolifera è stata considerata come il beneficiario effettivo degli aiuti concessi ai distributori di benzina, in quanto ha reso inoperante la clausola di gestione dei prezzi. Veniva in tal modo ammessa una dissociazione tra beneficiari degli aiuti e destinatari delle sovvenzioni.

Gli aiuti versati da uno Stato membro a distributori di benzina al fine di ridurre le perdite economiche da essi subite a seguito di un aumento dei diritti di accisa sui prodotti petroliferi sono stati ritenuti aiuti a favore delle compagnie petrolifere nel caso in cui i distributori di benzina siano vincolati a queste da clausole di gestione dei prezzi volte ad evitare che, a causa della maggiorazione dei prezzi dei carburanti consecutiva all'aumento dei diritti di accisa, essi subiscano una diminuzione del volume d'affari. Simili aiuti [indiretti] comportano quindi conseguenze economiche per le compagnie interessate poiché hanno comunque l'effetto di esentare tali compagnie dal loro obbligo di farsi carico, in tutto o in parte, dei costi derivanti dalla riduzione del prezzo alla pompa praticata dal loro distributore al fine di evitare perdite di quote di mercato. (v. punti 60-63, 66).

62 *Nel caso di specie, si deve constatare che il vantaggio indirettamente accordato alle compagnie petrolifere deriva dall'aiuto concesso in base alla normativa temporanea nei limiti in cui esso rende in pratica inutile l'applicazione delle clausole di gestione dei prezzi.* [come spiega il punto (58): per effetto degli aiuti, le compagnie petrolifere erano esonerate dall'applicare le clausole di gestione dei prezzi che le vincolano ai loro distributori. Infatti, la riduzione del prezzo alla pompa applicata dal gestore per mantenere la sua quota di

CE;

4. i c.d. aiuti Altmark a favore dei servizi di interesse economico generale;¹⁷.

mercato era stata compensata dall'aiuto concesso dallo Stato; ciò che evitava l'intervento della compagnia petrolifera, fondata su una clausola di gestione dei prezzi, per mancanza di oggetto (v. punti 84 e 85 della motivazione della decisione)].

63 Infatti, l'aiuto versato dallo Stato olandese era diretto ad evitare che, a seguito dell'aumento del prezzo dei carburanti conseguente all'incremento dei diritti di accisa nei Paesi Bassi, i distributori di benzina situati in prossimità del confine tedesco subissero una diminuzione del loro fatturato, tenuto conto delle tariffe maggiormente competitive praticate in Germania. Al contrario, la normativa temporanea precisava che, in caso di aumento dei diritti d'accisa tedeschi, l'importo delle sovvenzioni sarebbe stato ridotto.

66 Pertanto, si deve constatare che gli aiuti versati ai distributori di benzina vincolati alle compagnie petrolifere da clausole di gestione dei prezzi comportavano conseguenze economiche per le compagnie interessate poiché avevano comunque l'effetto di esentare tali compagnie dal loro obbligo di farsi carico, in tutto o in parte, dei costi derivanti dalla riduzione del prezzo alla pompa praticata dal loro distributore, al fine di evitare perdite di quote di mercato. Un simile intervento dei poteri pubblici costituiva quindi un aiuto [indiretto] a favore delle compagnie petrolifere perché aveva l'effetto di alleggerire gli oneri che normalmente sarebbe stati a carico del bilancio delle compagnie preoccupate di mantenere la loro posizione concorrenziale alla luce dell'andamento del mercato interno o internazionale.

¹⁷ Con la sentenza *Altmark* del 24 luglio 2003, la Corte di Giustizia ha stabilito che la compensazione degli obblighi di servizio pubblico non costituisce aiuto di Stato a condizione che siano rispettati quattro criteri cumulativi:

– l'impresa beneficiaria deve essere effettivamente incaricata dell'adempimento di obblighi di servizio pubblico e detti obblighi devono essere definiti in modo chiaro;

– i parametri sulla base dei quali viene calcolata la compensazione devono essere previamente definiti in modo obiettivo e trasparente;

– la compensazione non può eccedere l'importo necessario per coprire interamente o in parte i costi originati dall'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti e di un margine di utile ragionevole;

– quando la scelta dell'impresa da incaricare dell'adempimento di obblighi di servizio pubblico non venga effettuata nell'ambito di una procedura di appalto pubblico, l'entità della compensazione deve essere determinato sulla base di un'analisi dei costi che un'impresa media, gestita in modo efficiente e adeguatamente dotata di mezzi di trasporto, avrebbe dovuto sostenere.

In coerenza con i principi indicati nella sentenza, la Commissione europea ha adottato, nel luglio 2005, il c.d. "pacchetto SIEG" (servizi di interesse economico generale) che comprende:

– la decisione 2005/842/CE della Commissione (sostituita dalla decisione 2012/21/EU), riguardante l'applicazione dell'art. 106 TFUE agli aiuti concessi a determinate imprese incaricate della gestione di Servizi di interesse economico generale (GUCE L 312 del 29 novembre 2005);

– la Comunicazione 2005/C 297/04 (sostituita dalla Comunicazione 2012/C 8/02), che specifica le condizioni alle quali la Commissione può valutare compatibili le rima-

5. gli aiuti ai servizi pubblici di trasporto passeggeri su strada e per ferrovia ex regolamento n. 1370/2007.

11. Violazione dell'obbligo di notifica e di *standstill*

L'art. 108, par. 3, ultimo periodo, del TFUE prescrive l'obbligo di preventiva notifica e di *standstill*, che vieta agli Stati membri di dare esecuzione a qualunque misura di aiuto, fintantoché la Commissione non abbia adottato una decisione definitiva¹⁸.

Per una consolidata giurisprudenza (avviata con la nota sentenza Costa/Enel del 1964 C-6/64, e confermata dalla più recente cfr. ad es. Causa C445/19 Viasat Broadcasting UK Ltd contro TV2/Danmark A/S, e C128/19, Azienda Sanitaria Provinciale di Catania, da cui sono tratte le citazioni seguenti), l'art 108 par. 3, ultimo periodo è una norma ad effet-

nenti compensazioni degli obblighi di servizio pubblico non contemplate dalla decisione e che devono pertanto essere notificate (GUCE C 297/4 del 29 novembre 2005).

¹⁸ La prassi della AAPP di non inserire una esplicita clausola di *standstill* è stata censurata dalla Commissione Europea anche con riferimento alle misure di aiuti ricadenti nell'ambito del Temporary Framework. Secondo la CE, il mero impegno, fornito dalle Amministrazioni nella fase di notifica della misura, di non concedere gli aiuti prima dell'approvazione della Commissione non è considerato sufficiente a scongiurare il rischio di concessione di aiuti illegali, ma è sempre necessario prevedere esplicitamente la clausola di *standstill* nella base giuridica nazionale. La Commissione ritiene che l'inserimento di una esplicita clausola di *standstill* acceleri le procedure di consultazione interservizi per giungere più rapidamente all'approvazione delle misure notificate.

Tuttavia, è differente la posizione della giurisprudenza costituzionale italiana sul punto. Con la sentenza 271/1996 la C. costituzionale italiana afferma non essere fondata la questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 11 Cost., dell'art. 17 della legge della regione Sicilia 21 dicembre 1995, n. 85, il quale prevede che la legge stessa entrerà in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione, sollevata sotto il profilo che, poiché alcune disposizioni della legge prevedono la concessione di contributi ed agevolazioni varie, che si configurano come aiuti di Stato, avrebbe dovuto essere inserita nella legge stessa una clausola di differimento [*stand still*] dell'entrata in vigore all'esito favorevole della procedura di verifica comunitaria, secondo quanto previsto dell'art. 93 del trattato CEE. Invero, una clausola del genere può considerarsi implicitamente posta dall'art. 1, comma 1, della legge impugnata, nel quale si prevede che alla promozione ed al sostegno di politiche del lavoro la regione provvede nel rispetto, tra l'altro, della vigente normativa comunitaria. Questa locuzione può essere interpretata, alla luce del trattato CEE, la cui vincolatività è basata sull'art. 11 Cost., nel solo modo che può rendere la legge indenne dal vizio di legittimità costituzionale denunciato: nel senso cioè che la normativa comunitaria richiamata e di cui è imposto il rispetto riguarda, in particolare, il paragrafo 3 dell'art. 93 del trattato, che appunto fa divieto di dare esecuzione ai progetti di aiuti prima della conclusione del procedimento comunitario di controllo.

to diretto,¹⁹ immediatamente applicabile dai giudici nazionali degli Stati membri, quindi idonea a creare diritti ed obblighi in capo ai singoli, che possono farli valere dinanzi alle autorità dei propri ordinamenti interni²⁰.

¹⁹ Un passaggio della nota sentenza Costa/Enel del 1964 C-6/64 riguarda proprio l'interpretazione dell'articolo 93 [oggi 108]: *“A norma dell' art. 93, nn. 1 e 2, la Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in detti Stati” al fine dell'adozione delle opportune misure richieste dal funzionamento del mercato comune. A norma del successivo n. 3, la Commissione dev'essere informata tempestivamente dei progetti diretti a istituire o modificare aiuti; lo Stato membro interessato non può dare esecuzione ai provvedimenti progettati prima che sia esaurita la procedura comunitaria e, se del caso, definito il procedimento dinanzi alla Corte.*

Queste disposizioni, contenute nella sezione del trattato intitolata “aiuti concessi dagli Stati”, sono intese ad eliminare progressivamente gli aiuti esistenti e inoltre ad evitare che, con provvedimenti interni degli Stati, vengano istituiti “sotto qualsiasi forma” nuovi aiuti atti a favorire direttamente o indirettamente, in modo sensibile, determinate imprese o determinate produzioni e che quindi alterino, o minaccino di alterare, la concorrenza.

Con l'art. 92, gli Stati hanno riconosciuto incompatibili col mercato comune gli aiuti in esame e si sono quindi implicitamente impegnati a non istituirne al di fuori delle deroghe previste dal trattato; con l'art. 93, tuttavia, essi hanno soltanto convenuto di sottoporsi ad appropriate procedure, sia per eliminare gli aiuti esistenti, sia per istituirne di nuovi. Obbligandosi in modo così preciso ad informare “in tempo utile” la Commissione dei loro progetti di aiuti e accettando di sottoporsi alle procedure contemplate nell'art. 93, gli Stati hanno quindi assunto, verso la Comunità, un impegno che li vincola in quanto stati, ma non crea direttamente per i singoli dei diritti soggettivi, eccezion fatta per l'ultima frase del paragrafo 3 di detto articolo, privo di rilevanza nella specie.

Dal canto suo, la Commissione è tenuta a fare osservare detto articolo, che la obbliga anche a procedere con gli stati all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti; detto obbligo non implica tuttavia per i singoli il diritto di eccepire, nell'ambito del diritto comunitario e attraverso l'art. 177, l'inadempienza dello Stato di cui trattasi né la carenza della Commissione.

Nel caso SFEI C – 39/94, punto 39, la Corte ha specificato che *l'efficacia immediata del divieto di dare esecuzione all'aiuto, previsto dal suddetto articolo, investe qualsiasi aiuto posto in essere senza preventiva notifica, mentre, in caso di avvenuta notifica, opera i suoi effetti durante la fase preliminare e, qualora la Commissione promuova la procedura contraddittoria, sino al momento in cui è adottata la decisione finale (sentenze Lorenz, già citata, punto 8, e 21 novembre 1991, causa C-354/90, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, Racc. pag. I-5505, punto 11, in prosieguo: la “sentenza FNCE”).*

²⁰ Causa C-39/94 (SFEI): *“39 L'intervento da parte dei giudici nazionali, dal canto suo, discende dall'efficacia diretta riconosciuta al divieto di dare esecuzione all'aiuto, previsto dall' art. 93, n. 3, ultima frase. A questo proposito, la Corte ha specificato che l'efficacia immediata del divieto di dare esecuzione all' aiuto, previsto dal suddetto articolo, investe qualsiasi aiuto posto in essere senza preventiva notifica, mentre, in caso di avvenuta notifica, opera i suoi effetti durante la fase preliminare e, qualora la Commissione promuova la procedura contraddittoria, sino al momento in cui è adottata la decisione finale (sentenze Lorenz, già citata, punto 8, e 21 novembre 1991, causa C-354/90, Fédération nationale du commerce extérieur*

Il diritto UE impone ai giudici nazionali di disporre provvedimenti atti a rimediare concretamente agli effetti della violazione dell'art. 108, paragrafo 3 TFUE. In caso di violazione dell'art. 108, paragrafo 3 TFUE (obbligo di *standstill*) l'aiuto è illegale e deve essere recuperato (*rectius* restituito). Il giudice nazionale deve provvedere alla sua restituzione e, occorrendo, disporre la sospensione della sua concessione.

Quanto alla Commissione, citiamo il caso SFI C-39/94 (punto 43) dove la CJEU evidenzia la differenza tra il giudice nazionale, che deve procedere al recupero dell'aiuto illegale, e la Commissione che al contrario non deve *disporre la restituzione di un aiuto di Stato per il solo fatto che esso non le sia stato notificato conformemente all'art. 93, n. 3, del Trattato (v. sentenze Bous-sac, già citata, punti 19-22, e 21 marzo 1990, causa C-142/87, Belgio/Commissione, Racc. pag. I-959, punti 15-20; FNCE, già citata, punto 13)*. Essa deve in primo luogo, dopo aver posto lo Stato membro interessato in condizioni di esprimersi al riguardo, *ingiungergli per mezzo di una decisione provvisoria, nelle more dell'esame dell'aiuto, di sospenderne immediatamente il pagamento e di fornirle, nel termine da essa impartito, tutti i documenti, informazioni e dati necessari per esaminare la compatibilità dell'aiuto col mercato comune. Soltanto nel caso in cui lo Stato membro ometta, nonostante l'ingiunzione della Commissione, di fornirle le informazioni richieste, essa ha il potere di porre fine al procedimento e di emanare la decisione che dichiara la compatibilità o l'incompatibilità dell'aiuto col mercato comune in base agli elementi di cui dispone e, se del caso, di esigere il recupero dell'importo dell'aiuto già versato (v. citata sentenza Bous-sac, punti 19 e 21)*: la Commissione europea deve quindi sempre valutare la compatibilità dell'aiuto illegale colle regole del mercato²¹.

des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, Racc. pag. I-5505, punto 11, in prosieguo: la "sentenza FNCE")."

²¹ Per completezza riportiamo anche i successivi punti della sentenza SFEI:

44 *Stando così le cose, l'avvio da parte della Commissione di un procedimento di esame preliminare ai sensi dell'art. 93, n. 3, o del procedimento di esame in contraddittorio di cui all'art. 93, n. 2, non può liberare i giudici nazionali dall'obbligo di salvaguardare i diritti degli amministrati in caso di violazione dell'obbligo di notifica preventiva.*

45 *Ogni diversa interpretazione finirebbe col favorire l'inosservanza da parte degli Stati membri del divieto di messa in atto dei progetti di aiuto. Dal momento che la Commissione, fintantoché non abbia adottato una decisione definitiva nel merito, può disporre solo la sospensione degli ulteriori pagamenti, l'efficacia immediata dell'art. 93, n. 3, del Trattato risulterebbe sminuita se il ricorso alla Commissione dovesse impedire ai giudici nazionali di trarre tutte le conseguenze della violazione di tale disposizione.*

46 *Del pari non si può ammettere che il ritardo con cui la Commissione ha portato a termine l'esame preliminare possa avere l'effetto di trasformare un nuovo aiuto, concesso in violazione dell'art. 93, n. 3, terza frase, del Trattato, in un aiuto esistente, che può essere*

L'efficacia immediata dello *standstill* "(...) investe qualsiasi regime di aiuto posto in essere senza preventiva notifica alla Commissione, e, in caso di avvenuta notifica, tale efficacia esercita i suoi effetti durante la fase preliminare e, se la Commissione promuove il procedimento contraddittorio, non viene meno finché non sia emanata la decisione finale (...) [e] vincola il giudice nazionale a farlo rispettare e nessuna norma interna può farvi ostacolo. L'ordinamento giuridico nazionale stabilisce la procedura da seguire per garantire tale rispetto".²².

Si può dunque ritenere che il procedimento (legislativo o amministrativo) mediante il quale un aiuto viene adottato non si perfezioni fin tanto che non sia stato effettuato, e con esito positivo, il controllo "preventivo" sulla compatibilità da parte della Commissione. Detto controllo costituisce pertanto una condizione legale di efficacia, a carattere costitutivo, la cui essenzialità si giustifica altresì in relazione alla circostanza che il controllo stesso inerisce al merito dell'intervento statale, implicando, come anche la Corte ha sottolineato, valutazioni di ordine politico-economico ampiamente discrezionali.

Ne consegue che, dinanzi al giudice nazionale, chiunque vi abbia interesse può fare valere la contrarietà al diritto comunitario dell'atto istitutivo dell'aiuto, ove ne contempra la messa in vigore indipendentemente dal controllo comunitario, nonché in ogni caso l'illegittimità degli atti di esecuzione al riguardo adottati.

Detti atti, inoltre, qualora abbiano natura amministrativa, sono revocabili alle condizioni proprie della revoca di atti amministrativi illegittimi; revoca che risponde ad un motivo di pubblico interesse particolarmente qualificato, dal momento che gli atti in questione sono suscettibili di mettere in gioco la responsabilità internazionale dello Stato.

Emerge da questa giurisprudenza che, sul piano interno, l'espletamento del controllo comunitario costituisce un elemento essenziale, in assenza del quale l'aiuto non può considerarsi regolarmente istituito ed è pertanto inidoneo a produrre qualsiasi effetto.

La violazione del divieto di esecuzione può inoltre dar luogo in sede nazionale all'esercizio di azioni cautelari (in particolare, sospensione dell'esecuzione dell'aiuto la cui compatibilità con il mercato comune non risulti esaminata) e in seguito di azioni risarcitorie nei confronti della pubblica amministrazione (è ipotizzabile sia l'azione dei concorrenti pregiudicati dalla attuazione illegit-

soppresso solo per il futuro.

²² Sentenza 11 dicembre 1973, Gebr. Lorentz GmbH, 120/73; sentenza 11 dicembre 1973, Markmann KG, 121/73; sentenza 11 dicembre 1973, Nordsee, Deutsche Hochseefischerei GmbH, 122/73; sentenza 11 dicembre 1973, Fritz Lohrey, 141/73.

tima di un aiuto, sia l'azione del beneficiario dell'aiuto la cui attuazione sia stata sospesa o annullata a causa della violazione delle regole di procedura).

Si ha violazione dell'art. 108 in 3 ipotesi:

1. omessa notifica;
2. erogazione di aiuto notificato prima della decisione della Commissione europea;
3. aiuto abusivo.

11.1. Rimedi contro gli aiuti illegali

Pur entro i predetti limiti imposti dall'art. 107 TFUE, il diritto UE impone ai giudici nazionali di tutelare i diritti dei terzi – secondo i rispettivi ordinamenti nazionali – contro gli effetti di un aiuto illegittimo e illegale per violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE²³.

I giudici nazionali, sebbene non possano riesaminare le decisioni della Commissione sugli aiuti di Stato (riesame riservato alla Corte di Giustizia)²⁴, sono tenuti a garantire l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato in due ipotesi:

1. Applicazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE (c.d. *private enforcement of State aid rules*), vale a dire accertare che la misura *sub iudice* è un aiuto di stato illegale non essendo stato notificato alla Commissione.

²³ *Siffatta violazione, una volta dedotta dai singoli ed accertata dai giudici nazionali, deve condurre questi ultimi a trarne tutte le conseguenze, conformemente al loro diritto nazionale, senza che le loro decisioni implicino per questo una valutazione della compatibilità degli aiuti con il mercato interno, la quale rientra nella competenza esclusiva della Commissione, sotto il sindacato della Corte (sentenza del 2 maggio 2019, A-Fonds, C598/17, EU:C:2019:352, punto 46). In tale contesto, il giudice nazionale può essere indotto a chiedere alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, gli elementi di interpretazione del diritto dell'Unione che gli sono necessari per la soluzione della controversia che è chiamato a dirimere.*

²⁴ Le sentenze dei giudici nazionali, anche se passate in giudicato, non possono pregiudicare la competenza esclusiva della Commissione. L'accertamento dei giudici nazionali che la misura nazionale si qualifichi aiuto di Stato è meramente funzionale a dirimere con vero atto decisorio la questione principale del rispetto dello *standstill*. L'accertamento del giudice nazionale lascia quindi impregiudicata la questione i) se si tratti di aiuto di stato e ii) se si tratti di aiuto compatibile: l'una e l'altra essendo riservate alla competenza esclusiva della Commissione europea, salvo intervento della Corte di Giustizia. Le decisioni della Commissione sono sempre vincolanti per i giudici nazionali, anche quando siano successive alle sentenze nazionale. Cfr. la sentenza 142/2018 della Corte costituzionale italiana.

2. Attuazione delle decisioni di recupero (c.d. *public enforcement of State aid rules*)²⁵.

A tal fine, in termini generalissimi si può affermare che il giudice nazionale è tenuto ad adottare un qualsiasi rimedio, previsto dal proprio diritto interno, che risulti adeguato alla situazione dedotta in giudizio.

In considerazione dell'efficacia diretta dell'art. 108.3 TFUE, la valutazione da parte della Commissione europea di compatibilità dell'aiuto è condizione legale di efficacia a carattere costitutivo, vale a dire che l'aiuto non esiste finché non è autorizzato dalla Commissione europea (cfr. C-142/87 Tubemeuse). In Italia, l'art. 52 comma 7, L. 234/2012 configura la registrazione degli aiuti in RNA come condizione legale di efficacia dei provvedimenti che dispongono concessioni ed erogazioni degli aiuti. In Italia un vero e proprio diritto all'aiuto sorge solo dopo che l'aiuto è stato: (a) notificato; (b) autorizzato e (c) registrato.

Sebbene il diritto UE non disponga di specifici rimedi contro la violazione dell'art. 108, ma rinvii a quelli previsti o comunque disponibili nel diritto interno di ogni Stato membro, è comunque possibile individuare alcuni principi generali che mirano a garantire l'effetto utile (eliminare le conseguenze anticoncorrenziali dell'aiuto illegale) dei rimedi nazionali, lasciando per il resto modalità, termini e scelta del tipo di misure al diritto dei singoli Stati membri²⁶.

Sono in ogni caso inammissibili quei rimedi che in concreto non tutelano l'interesse comunitario ad eliminare le distorsioni prodotte dall'aiuto,²⁷

²⁵ La Commissione europea ha pubblicato un'apposita *notice* dedicata al *public enforcement of State aid rules* (Comunicazione sul recupero degli aiuti di Stato illegali e incompatibili (2019/C 247/01) e un'altra dedicata al *private enforcement of State aid rules*, ossia al ruolo dei giudici nazionali in caso di accertata violazione dello standstill (Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali (2021/C 305/01). Entrambe le comunicazioni incoraggiano una sempre più stretta cooperazione tra la Commissione e i giudici nazionali, definendo tutti gli strumenti di cooperazione disponibili.

²⁶ AA.VV. (cur. Santamaria): concorrenza e aiuti di stato Torino 2006, pag. 311-312

²⁷ Causa C-348/93, Commissione contro Italia, p. 27: *il ripristino dello status quo ante è raggiunto quando gli aiuti illegali e incompatibili in parola sono stati restituiti dal beneficiario che, per effetto di tale restituzione, è infatti privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti e la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto è ripristinata.*

v. anche C-368/04, Transalpine Ölleitung, p. 48: All'atto di statuire, il giudice nazionale deve salvaguardare gli interessi dei singoli. Tuttavia, in tale contesto, esso deve anche prendere in piena considerazione l'interesse comunitario (v., analogamente, sentenza 20 settembre 1990, causa C5/89, *Commissione/Germania*, Racc. pag. I3437, punto 19).

come ad esempio estendere l'ambito soggettivo di una misura di aiuto oltre la cerchia dei beneficiari che era stata inizialmente delimitata (v. caso C-368/04, *Transalpine Ölleitung*)²⁸.

In generale i rimedi possibili sono: sospensione, risarcimento dei danni, recupero degli aiuti illegali, oltre che l'annullamento dell'atto normativo istitutivo del regime di aiuto o dell'aiuto ad hoc.

11.2. Illegittimità costituzionale della normativa interna (statale o regionale) per il caso di aiuto illegale

Per la giurisprudenza della Corte costituzionale italiana sussiste l'obbligo dei giudici nazionali di accertamento dell'osservanza dell'art. 108, n. 3, TFUE, e cioè dell'avvenuta notifica dell'aiuto. L'omessa notifica determina di conseguenza l'illegittimità costituzionale della normativa interna (statale o regionale) attributiva di un aiuto per violazione sia dell'art. 117, primo comma, Cost. sia dell'art. 108, paragrafo 3, TFUE²⁹.

Secondo la Corte costituzionale italiana, la competenza del giudice nazionale, compresa la Corte stessa, a verificare se la misura costituisca aiuto di Stato è *limitata al solo scopo di accertare* dell'osservanza dell'art. 108, n. 3, TFUE (cioè dell'avvenuta notifica dell'aiuto) che rappresenta una norma interposta ex art. dell'art. 117, primo comma, Cost., astenendosi tuttavia dal valutarne la compatibilità (cfr. sentenza n. 299/2013; sentenza n. 185/2011).

²⁸ Nella causa C-368/04, *Transalpine Ölleitung*, la CJEU ha esaminato il caso di un aiuto selettivo concesso dall'Austria in forma di rimborso d'imposta. Sebbene l'aiuto fosse stato modificato per concederlo sia alle imprese manifatturiere sia a quelle di servizi la Commissione lo riteneva ugualmente selettivo perché favoriva le imprese ad elevato consumo di energie. La Corte ha ritenuto contrario all'interesse UE ordinare il rimborso dell'aiuto a vantaggio di altre imprese se tale decisione avesse per risultato di estendere la cerchia dei beneficiari dell'aiuto, estendendo così la cerchia dei beneficiari, e quindi gli effetti distorsivi della misura di aiuto invece di eliminarli (punto 49).

²⁹ C. Cost. n. 299/2013 p. 4: "*L'art. 1 della legge reg. Abruzzo n. 69 del 2012, nell'attribuire un aiuto [un finanziamento a favore dell'aeroporto d'Abruzzo di euro 5.500.000,00] senza notifica del progetto di legge alla Commissione ed in assenza di previo parere favorevole di quest'ultima, si pone pertanto in contrasto con l'art. 117, primo comma, Cost. e con l'art. 108, paragrafo 3, TFUE e deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo.*"

Conf. C.Cost. 249/2014, p. 3.1.

C.Cost. n. 18/2013 p. 6.1: "*(...) Spetta ai giudici nazionali – e quindi anche alla Corte – verificare l'inosservanza dell'obbligo di notifica alla Commissione europea imposto dall'art. 108, par. 3, TFUE (...)*".

LUIGI DANIELE

IL CONTROLLO DEL GIUDICE EUROPEO SULLA DISCIPLINA DEGLI AIUTI TRA AZIONI DIRETTE E RINVIO PREGIUDIZIALE

Abstract

IT: Qual è il ruolo delle Corti Europee in materia di Aiuti di Stato? I tribunali nazionali godono di qualche competenza nelle stesse materie? Non esiste una risposta facile a tali domande. Il presente contributo inizia con una descrizione dell'attuale sistema delle Corti europee, tracciando una distinzione tra cause che devono essere portate, in primo luogo, dinanzi al Tribunale e, solo in appello, dinanzi alla Corte di giustizia, da un lato, e cause che sono invece di competenza esclusiva della Corte di giustizia. Successivamente, il presente contributo si occupa dei ricorsi per il controllo di legittimità ex art. 263 TFUE delle decisioni della Commissione europea ex art. 108 TFUE, nonché dei ricorsi per contravvenzione degli Stati membri in materia di aiuti di Stato ex art. 108 TFUE. Infine, vengono discusse le possibilità dei tribunali nazionali di sollevare questioni pregiudiziali da parte della Corte di giustizia ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

EN: What is the role of the European Courts in matters of State Aids? Do National Courts enjoy of some competence in the same matters? There is no easy answer to such questions. This paper begins with a description of the present system of the European Courts, drawing a division between cases which must be brought, first, before the General Court and, only on appeal, before the Court of Justice, on one hand, and cases which fall under the sole competence of the Court of Justice, on the other hand. Subsequently, this paper deals with the actions for the review of legality under Article 263 TFEU of the decisions of the European Commission under Article 108 TFEU, as well as the actions for infringement of Member States in the matters of State aids under Article 108 TFEU. Finally, the possibilities of National Courts to raise questions for a preliminary ruling by the Court of Justice under Article 267 TFEU are discussed.

ES: Cuál es el papel de los Tribunales Europeos en materia de Ayudas de Estado? Gozan los Tribunales Nacionales de alguna competencia en las mismas materias? No hay una respuesta fácil a tales preguntas. Este trabajo comienza con una descripción del sistema actual de los Tribunales Europeos, trazando

una división entre los asuntos que deben presentarse, en primer lugar, ante el Tribunal General y, sólo en apelación, ante el Tribunal de Justicia, por un lado, y los asuntos que son competencia exclusiva del Tribunal de Justicia, por otra parte. Posteriormente, el presente trabajo trata de las acciones de control de legalidad previstas en el artículo 263 TFUE de las decisiones de la Comisión Europea en virtud del artículo 108 TFUE, así como de las acciones por infracción de los Estados miembros en materia de ayudas de Estado en virtud del artículo 108 TFUE. Finalmente, se discuten las posibilidades de los Tribunales Nacionales de plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia en virtud del artículo 267 TFUE.

SOMMARIO: 1. La Corte di giustizia e la sua articolazione – 2. Ricorso d’annullamento e decisioni della Commissione in materia di aiuti – 3. Ricorso di inadempimento in materia di aiuti – 4. Questioni pregiudiziali in materia di aiuti.

1. La Corte di giustizia e la sua articolazione

Per parlare del controllo che il giudice europeo può esercitare in materia di aiuti di Stato, è necessario precisare anzitutto che cosa si intende per giudice europeo

Con questo termine indichiamo non solo la Corte di giustizia dell’Unione europea (in senso stretto) ma anche il Tribunale dell’Unione europea¹. A partire dal 1988², alla Corte di giustizia, che, fino ad allora, era un’istituzione unitaria e fungeva da giudice di prima ed ultima istanza, è stato affiancato un giudice di primo grado, inizialmente denominato Tribunale di primo grado e successivamente, con il Trattato di Lisbona, soltanto Tribunale.

L’introduzione del Tribunale ha fatto sì che la Corte di giustizia-istituzione, in realtà, al suo interno, si articola in due organi: la Corte di giustizia in senso stretto e il Tribunale. Viene così creato un sistema tendenzialmente basato su due gradi di giudizio, laddove il Tribunale giudica in primo grado ma le sue decisioni possono essere impugnate dinanzi alla Corte di giustizia³.

¹ Secondo l’art. 19, par. 1, TUE, “la Corte di giustizia dell’Unione europea comprende la Corte di giustizia, il Tribunale e i tribunali specializzati”. Dopo la soppressione dell’unico tribunale specializzato che era stato previsto (il Tribunale per la funzione pubblica), attualmente la Corte è costituita solo dalla Corte stessa e dal Tribunale.

² Il Tribunale, allora denominato “di primo grado”, fu istituito con decisione del Consiglio dell’Unione Europea 88/951 del 24 ottobre 1988.

³ In realtà l’impugnazione dinanzi alla Corte è una sorta di ricorso per cassazione, dal momento che è limitata ai soli «*motivi di diritto*» (art. 256, par. 1, secondo comma, TFUE) ovvero, secondo quanto meglio precisa l’art. 58 dello Statuto, soltanto a «*mezzi*

Va tuttavia subito precisato che il doppio grado di giudizio non riguarda tutte le competenze che, in base ai trattati, sono attribuite alla Corte di giustizia come istituzione, ma riguarda solo alcune di queste. Per alcune competenze si è mantenuto il sistema originario basato su un giudizio in unico grado, mentre solo per alcune delle altre competenze si è passati ad un giudizio in due gradi. Ciò significa che per alcune competenze la Corte resta giudice unico, mentre per altre la competenza è ripartita per grado tra il Tribunale e la Corte di giustizia,

La ripartizione di competenza tra Tribunale, come giudice di primo grado, e Corte di giustizia come giudice di unico grado ha subito numerose modifiche nel tempo. Attualmente le competenze del Tribunale sono notevolmente aumentate rispetto all'inizio⁴.

Il Tribunale è infatti competente in primo grado (con riserva di impugnazione dinanzi alla Corte di giustizia) soprattutto nei seguenti casi:

- Ricorsi di annullamento (art. 263, quarto comma, TFUE), ricorsi in carenza (art. 265, terzo comma, TFUE) e ricorsi per risarcimento da responsabilità extracontrattuale (art. 268 TFUE), proposti contro le istituzioni da persone fisiche o giuridiche;
- Ricorsi dello stesso tipo (artt. 263, secondo comma, 265, primo comma, e 268 TFUE) proposti contro la Commissione da uno Stato membro.

Dal momento che in materia di aiuti di Stato vengono in rilievo soprattutto decisioni adottate dalla Commissione, sarà il Tribunale a conoscere, in primo grado, i ricorsi del tipo indicato, indipendentemente che il ricorrente sia una persona fisica o giuridica ovvero uno Stato membro,

Naturalmente, le decisioni del Tribunale sono suscettibili di impugnazione dinanzi alla Corte di giustizia, come giudice di secondo grado.

Va tenuto conto, invece, che la competenza a conoscere i ricorsi di inadempimento proposti dalla Commissione o da uno Stato membro contro un altro Stato membro (artt. 258-259 TFUE) non è stata trasferita, in alcun modo, al Tribunale e rimangono di competenza esclusiva, in unico grado, della Corte di giustizia. Ciò riguarda anche i ricorsi relativi alla mancata o insufficiente adozione da parte dello Stato membro di misure necessarie per adeguarsi ad una prima sentenza di inadempimento, ivi compresa la

relativi all'incompetenza del Tribunale, ai vizi della procedura dinanzi al Tribunale recanti pregiudizio agli interessi della parte ricorrente, nonché alla violazione del diritto dell'Unione da parte del Tribunale». Il giudizio sul fatto si esaurisce dinanzi al Tribunale ed è oggetto di un unico grado.

⁴ V. ora artt. 256, par. 1, TFUE, e 51 dello Statuto della Corte di giustizia.

sanzione pecuniaria che, in questi casi, la Corte può comminare allo Stato inadempiente (art. 260 TFUE).

Anche in materia di aiuti di Stato, ricorsi del genere sono frequenti e, come si è appena spiegato, sarà solo la Corte di giustizia a pronunciarsi su di essi,

Deve altresì tenersi conto che, finora, nemmeno la competenza a pronunciarsi sulle questioni pregiudiziali sollevate da autorità giurisdizionali degli Stati membri (art. 267) è stata trasferita al Tribunale, pur essendo previsto che possa esserlo per “materie specifiche” (art. 255, par. 3)⁵.

Dal momento che, come si vedrà, i giudici nazionali hanno numerose occasioni di pronunciarsi in materia di aiuti di Stato, frequenti sono i casi in cui questi sollevano questioni pregiudiziali. Questioni pregiudiziali del genere saranno tutte esaminate, in unico grado, dalla Corte di giustizia. Al momento, infatti, il Tribunale non svolge alcun ruolo in questo ambito.

2. Ricorso d’annullamento e decisioni della Commissione in materia di aiuti

Come è noto, in materia di controllo degli aiuti di Stato, alla Commissione è riservato un ruolo molto attivo (art. 108 TFUE), che si estrinseca nel potere di adottare vere e proprie decisioni in numerose ipotesi. Tali decisioni, essendo obbligatorie in tutti i loro elementi (art. 288, comma quarto, TFUE), possono essere oggetto di un ricorso ai sensi dell’art. 263, perché il giudice europeo, nell’accezione descritta nel paragrafo precedente, possa controllarne la legittimità.

Le decisioni in materia di aiuti di Stato più importanti che possono formare oggetto di ricorso d’annullamento sono quelle che hanno come destinatario lo Stato membro interessato. Come si vedrà, tuttavia, sono frequenti anche ipotesi di decisioni rivolte a persone fisiche o giuridiche che siano, in qualche modo, interessate o coinvolte nella procedura di controllo degli aiuti di Stato ai sensi dell’art. 108 TFUE. Anche queste decisioni sono impugnabili ai sensi dell’art. 263.

Quanto ai possibili ricorrenti, in caso di decisioni del primo tipo (decisioni rivolte ad uno specifico Stato membro), il ricorrente potrebbe essere lo stesso Stato membro destinatario, nel caso voglia contestare una decisio-

⁵ Al momento in cui si scrive, viene esaminata una richiesta presentata dalla Corte di giustizia il 30 novembre 2022, per attribuire al Tribunale una competenza pregiudiziale su alcune materie, tra le quali, tuttavia, non figura quella degli aiuti di Stato.

ne che sia, in qualche modo, contraria ai suoi interessi. Questo potrebbe essere il caso di una decisione negativa, che consideri la misura statale in questione un aiuto ai sensi dell'art. 107, lo giudichi incompatibile con il mercato interno e, nel caso sia stato già erogato, senza essere stato notificato alla Commissione, in violazione dell'obbligo di standstill di cui all'art. 108, par. 3 (c.d. aiuto illegale), ne imponga il recupero a carico dei beneficiari dell'aiuto.

Nel caso di aiuto istituito da un potere regionale o locale, la legittimità di una decisione del tipo descritto potrebbe formare un ricorso d'annullamento anche da parte dell'autorità interessata. In questo caso, si pone il problema di verificare che l'autorità regionale o locale ricorrente risponda alle condizioni stringenti previste dall'art. 263, quarto comma, non potendo tale autorità essere equiparata ad uno Stato membro ai sensi del secondo comma di tale articolo. La giurisprudenza, tuttavia, ha mostrato che, trattandosi del soggetto che ha istituito e, eventualmente erogato l'aiuto, si presume che l'autorità regionale o locale vada considerata direttamente e individualmente toccata dalla decisione e, pertanto, legittimata ad impugnarla ai sensi dell'art. 263, quarto comma.⁶

Anche i beneficiari attuali o potenziali dell'aiuto oggetto di una decisione negativa possono avere interesse a contestarne la legittimità ma qui le condizioni di ricevibilità del ricorso d'annullamento previste dall'art. 263, quarto comma, sono interpretate dalla giurisprudenza in senso più restrittivo. Si distingue infatti tra decisione che riguarda un aiuto individuale, cioè rivolto ad un'unica impresa, e decisione relativa ad un regime di aiuti, destinato ad una molteplicità di imprese, non definite in anticipo.

Nel primo caso, la giurisprudenza ammette la presenza del pregiudizio diretto ed individuale nell'impresa che ha o avrebbe beneficiato dell'aiuto.⁷

Nel secondo caso, invece, la giurisprudenza esclude la presenza del pregiudizio individuale dal momento che la decisione impugnata ha per oggetto un atto di portata generale. L'unica eccezione in senso contrario è quella in cui gli aiuti rientranti nel regime sono stati già riscossi dai ricorrenti e la decisione impugnata ne esige il rimborso⁸.

⁶ CGUE 15 giugno 1999, causa T-288/97, *Regione autonoma Friuli Venezia Giulia*; Tribunale UE 6 marzo 2002, cause riunite T-127/99, T-129/99, T-148/99, *Diputación Foral de Alava*.

⁷ CGUE 17 settembre 1980, causa 730/79, *Philip Morris*.

⁸ CGUE 9 ottobre 2000, cause riunite C-15/98 e C-105-99, *Sardegna Lines*; 29 aprile 2004, causa, C-298/00 P, *Italia c. Commissione*; 9 giugno 2011, causa C-71/09 P, *Comitato "Venezia vuole vivere"*; 19 dicembre 2013, causa C-274/12 P, *Telefónica*.

È altresì possibile che la decisione della Commissione dichiarare che la misura statale oggetto di indagine sia favorevole agli interessi dello Stato membro interessato. Ciò può avvenire, ad esempio, qualora la Commissione dichiarare che la misura non costituisce un aiuto ai sensi dell'art. 107, par. 1, TFUE, ovvero che, pur essendo un aiuto, può essere dichiarata compatibile con il mercato interno perché può beneficiare di una delle ipotesi di deroga previste dall'art. 107, par. 2 o 3, ovvero dagli atti di diritto derivato ai sensi dell'art. 109 TFUE.

Anche una decisione del genere può essere impugnata attraverso un ricorso ai sensi dell'art. 263.

Un caso di agevole soluzione sarebbe quello in cui il ricorso è presentato da un altro Stato membro. Come è noto, gli Stati membri godono della posizione di "ricorrenti privilegiati" ai sensi del secondo comma dell'art. 263 e possono ricorrere contro un atto delle istituzioni senza dover giustificare la presenza di alcuna condizione. Tuttavia, si tratta di un caso assai poco frequente. È raro che uno Stato membro presenti un ricorso contro un altro Stato membro.

Molto più frequente ma anche più problematica è l'ipotesi che a ricorrere contro una "decisione positiva" della Commissione in relazione ad una misura statale di aiuto, sia un'impresa contro-interessata all'aiuto, perché si trova in condizione di concorrenza nei confronti delle imprese beneficiarie dell'aiuto.

Come si è già visto, infatti, in questo caso l'impresa ricorrente deve dimostrare di essere legittimata a farlo ai sensi dell'art. 263, quarto comma. Come modificata dal Trattato di Lisbona, tale disposizione ormai prevede tre ipotesi: a) che l'atto impugnato sia rivolto alla persona del ricorrente (prima ipotesi), cosa che nel campo degli aiuti di Stato non è il caso, trattandosi di decisione rivolta allo Stato membro interessato; b) che la persona ricorrente sia pregiudicata direttamente ed individualmente dalla decisione impugnata (seconda ipotesi); c) il ricorso sia rivolto "contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione" (terza ipotesi).

Anche sotto questo profilo, occorre distinguere tra l'impugnazione di una decisione relativa ad un aiuto individuale e l'impugnazione di una decisione relativa ad un regime di aiuti.

Nel caso di aiuto individuale, si applica la seconda ipotesi dell'art. 263, quarto comma. La giurisprudenza ammette la ricevibilità del ricorso di una impresa contro-interessata soltanto a condizione che, da un lato, essa dimostri di essere in concorrenza diretta con l'impresa beneficiaria e, dall'altro,

che abbia partecipato attivamente alla procedura di indagine che ha portato all’emanazione della decisione impugnata, denunciando l’aiuto alla Commissione o presentando osservazioni alla Commissione ai sensi dell’art. 108, par. 2.⁹

Nel caso di regime d’aiuti, trova applicazione la terza ipotesi dell’art. 263, quarto comma. Secondo la giurisprudenza una decisione avente ad oggetto un regime d’aiuti, può essere considerata un “atto regolamentare”. Pertanto, sarà sufficiente dimostrare di essere in concorrenza diretta con le imprese beneficiarie del regime di aiuti e che non siano necessari misure di esecuzione della decisione.¹⁰

Oltre che nei confronti di decisioni della Commissione che chiudono, in senso negativo o positivo, la procedura di indagine ai sensi dell’art. 108, un ricorso d’annullamento può essere proposto anche contro altre decisioni della Commissione.

Tra queste va segnalato il caso della decisione con cui la Commissione decide di aprire la procedura di indagine formale e invita gli interessati a presentare le loro osservazioni ai sensi dell’art. 108, par. 2, primo comma¹¹. Benché si tratti di un atto “endo-procedimentale”, i cui vizi potrebbero essere fatti valere impugnando l’atto finale del procedimento, la giurisprudenza ha ammesso l’impugnabilità autonoma di un tale atto, dal momento che esso è in grado di provocare immediatamente l’applicazione dell’obbligo di standstill, cioè il divieto di attuare la misura in questione fino alla chiusura della procedura di indagine. Un tale effetto non soltanto è molto grave ma nemmeno potrebbe essere sanato con l’annullamento dell’atto con cui la procedura viene conclusa.

Un altro caso la cui impugnabilità ha posto notevoli problemi è quella della decisione, normalmente sotto forma di semplice lettera, con cui gli uffici competenti della Commissione comunicano all’impresa che ha presentato una “denuncia” in merito ad una misura statale accusata di consistere in un aiuto, che non ritiene di aprire al riguardo la procedura di indagine formale ai sensi dell’art. 108, par. 2, primo comma (lettera di archiviazione).

La giurisprudenza, partendo dal principio che un’impresa, per quanto concorrente rispetto alla impresa o alle imprese destinatarie dell’aiuto, non

⁹ CGUE 28 gennaio 1986, causa 169/84, *Cofaz*.

¹⁰ CGUE 6 novembre 2018, cause riunite C-622, 623 e 624/16 P, *Scuola Elementare Maria Montessori c. Commissione*.

¹¹ CGUE 30 giugno 1992, causa C-47/91, *Italia c. Commissione*: 9 ottobre 2001, causa C-400/99, *Italia c. Commissione*.

ha diritto a che la Commissione apra la procedura di indagine, ammette la possibilità che la denunciante impugni la lettera di archiviazione soltanto nella misura in cui venga fatta valere la violazione dei diritti procedurali di tale soggetto, consistenti nel diritto di partecipare alla procedura di indagine formale, presentando le proprie osservazioni¹². In altri termini, il ricorso è ammissibile solo se tende a dimostrare che la Commissione avrebbe dovuto decidere di aprire la procedura di indagine formale e non se tende a contestare che la misura denunciata non sia un aiuto¹³.

3. Ricorso di inadempimento in materia di aiuti

Nella materia di aiuti di Stato, si applica una procedura diversa rispetto a quella di applicazione generale disciplinata dagli artt. 258-260 TFUE.

In effetti, l'art. 108, par. 2, prevede che, qualora la Commissione, al termine di una procedura di indagine svolta in contraddittorio con tutti gli interessati, concluda che un aiuto attuato da uno Stato membro è incompatibile con il mercato unico, adotta una decisione negativa con cui impone allo Stato responsabile di sopprimere l'aiuto o, nel caso di decisione condizionale, di modificare l'aiuto.

Essendo la decisione obbligatoria in tutti i suoi elementi, lo Stato membro è tenuto a conformarvisi. In ciò consiste l'importante differenza rispetto alla procedura ordinaria di inadempimento, che invece prevede, in questa fase, l'adozione da parte della Commissione di un mero parere motivato, in quanto tale non obbligatorio.

Lo Stato membro che non intenda conformarsi alla decisione, non ha altra possibilità che impugnarla ai sensi dell'art. 263. Omettendo di farlo, la decisione diviene inoppugnabile e non può più essere contestata.

La necessità di rivolgersi alla Corte di giustizia si pone soltanto nell'ipotesi in cui lo Stato membro non si sia conformato alla decisione della Commissione. In questa ipotesi, secondo l'art. 108, par. 2, secondo comma, "la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può adire direttamente la Corte di giustizia dell'Unione europea, in deroga agli articoli 258 e 259".

Se il ricorso viene accolto, la Corte adotta una sentenza dello stesso tipo di quella prevista dall'art. 260, che dichiarerà l'inadempimento dello Stato membro. Da questa sentenza discenderà a carico dello Stato membro l'ob-

¹² CGUE 17 luglio 2008, causa C-521/06 P, *Athinaiki Techniki*; 16 dicembre 2010, causa C-362/09 P, *Athinaiki Techniki*; 31 maggio 2017, causa C-228/16, *Dimosia Epi-cheirisi Ilektrismou AE (DEI)*.

¹³ CGUE 24 maggio 2011, causa C-83/09, *Kronofly*.

Il controllo del giudice europeo sulla disciplina degli aiuti

bligo di conformarsi e, in mancanza, la possibilità di un secondo ricorso per inadempimento, ricorso che potrà comportare la comminazione di una sanzione pecuniaria, ai sensi del par. 2 dell'art. 260.

4. Questioni pregiudiziali in materia di aiuti

La Corte di giustizia può essere chiamata a pronunciarsi in materia di aiuti di Stato anche attraverso il rinvio di un giudice nazionale che sollevi questioni pregiudiziali ai sensi dell'art. 267 TFUE relative a questa materia.

In realtà, la possibilità che questioni pregiudiziali del genere siano sollevate è alquanto limitata. Ciò dipende dal fatto che, secondo la giurisprudenza, l'art. 107 non è direttamente efficace¹⁴. Pertanto, i giudici nazionali non sono competenti ad applicare tale norma e a giudicare che una misura statale è o non è un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e se a tale aiuto sia oppure no applicabile una delle deroghe previste dal diritto dell'Unione. Questo tipo di valutazioni spetta esclusivamente alla Commissione e i giudici nazionali non possono interrogare la Corte di giustizia a questo fine.

L'unica disposizione che è invece considerata direttamente efficace in questo campo è l'art. 108, par. 3, che impone allo Stato membro interessato il divieto di dare attuazione ad un aiuto prima che la Commissione si sia pronunciata al riguardo. Si tratta di una norma sufficientemente precisa e incondizionata e, pertanto, suscettibile di essere applicata dai giudici nazionali su richiesta da soggetti controinteressati all'aiuto¹⁵.

Essendo competente ad assicurare il rispetto della clausola di standstill, il giudice nazionale può essere chiamato, anzitutto, a valutare se la misura statale contestata fosse tale da dover essere comunicata alla Commissione ai sensi dell'art. 108, par. 3, e se, quindi, non dovesse essere attuata in attesa della presa di posizione della Commissione¹⁶.

Su questa valutazione, il giudice nazionale può senz'altro rivolgere delle questioni pregiudiziali alla Corte di giustizia.

Una volta stabilito, eventualmente grazie alla collaborazione della Corte di giustizia, che la misura era tale da dover essere comunicata alla Commissione ed è stata, ciò malgrado, attuata, il giudice è competente non soltanto ad annullare gli atti istitutivi dell'aiuto o a sospenderne l'esecuzione, ma

¹⁴ CGUE 22 marzo 1977, causa 78/76, *Steinike*.

¹⁵ CGUE 22 marzo 1977, causa 78/76, *Steinike*; 9 ottobre 1984, cause riunite 91/83 e 127/83, *Heineken*.

¹⁶ CGUE 11 luglio 1996, causa C-39/94, *SFEI*,

anche a disporre, secondo le forme previste dal diritto interno, la restituzione dell'aiuto da parte delle imprese che ne hanno beneficiato¹⁷¹⁸. Ciò, si badi bene, ancor prima che la Commissione abbia adottato una decisione in merito all'aiuto e, addirittura, qualora l'istituzione abbia poi deciso che l'aiuto è compatibile con il mercato interno. In realtà, il solo fatto che sia stato erogato in violazione della clausola di standstill rende l'aiuto "illegale" e pertanto soggetto a obbligo di rimborso.¹⁹

Delicate questioni di questo tipo possono formare l'oggetto di questioni pregiudiziali rivolte alla Corte di giustizia.

Un'ipotesi simile ma non del tutto coincidente con quella precedente si verifica quando, in seguito ad una decisione "negativa" della Commissione che impone allo Stato interessato l'obbligo di procedere al recupero degli aiuti già erogati, i soggetti che dovrebbero restituire le somme ricevute impugnano dinanzi ai giudici nazionali competenti i provvedimenti attraverso cui lo Stato pretende la restituzione.

In proposito, occorre soffermarsi sui motivi che potrebbero essere fatti valere dinanzi al giudice nazionale.

Una prima ipotesi è che l'impresa contesti i provvedimenti di recupero perché basati su una decisione illegittima della Commissione. In questo caso, qualora l'impresa avrebbe potuto sicuramente presentare un ricorso d'annullamento ai sensi dell'art. 263, quarto comma, e non lo ha fatto, la decisione è divenuta inoppugnabile nei suoi confronti. La Corte di giustizia ha infatti negato che il giudice nazionale possa finanche sollevare dinanzi ad essa una questione pregiudiziale di validità della decisione della Commissione²⁰.

A contrario, questa giurisprudenza sembra ammettere che questioni pregiudiziali di validità siano proponibili in tutte quelle ipotesi in cui un ricorso d'annullamento della decisione della Commissione non sarebbe stato possibile. Da questo punto di vista, l'introduzione nel quarto comma dell'art. 263 della terza ipotesi che abbiamo descritto gioca a sfavore di questa possibilità, nella misura in cui una decisione relativa ad un regime

¹⁷ CGUE 21 novembre 2013, causa 284/12, *Deutsche Lufthansa*, 11 novembre 2015,, causa C-505/2014, *Klausern Holz*.

¹⁸ CGUE 21 novembre 1991, causa C-354/90, *FNCE*; 18 dicembre 2008, causa C-384/07, *Wienstrom*.

¹⁹ CGUE 12 febbraio 2008, causa C-199/06, *CELF*; 11 marzo 2010, causa C-1/09, *CELF*.

²⁰ CGUE 9 marzo 1994, causa C-188/92, *TWD*; 18 luglio 2007, causa C-119/05, *Lucchini*.

Il controllo del giudice europeo sulla disciplina degli aiuti

di aiuti è considerata “atto regolamentare” e quindi impugnabile da una persona fisica o giuridica più facilmente di prima.

Una seconda ipotesi è invece che l'impresa contesti i provvedimenti di recupero in quanto tali. In questa seconda ipotesi, il giudice nazionale potrebbe sollevare dinanzi alla Corte di giustizia questioni pregiudiziali circa l'interpretazione dell'art. 108, par. 3 e la compatibilità con tale disposizione e con il diritto dell'Unione in generale della normativa nazionale che disciplina il recupero.

FEDERICO FERRI

CORTE DI GIUSTIZIA E COOPERAZIONE TRA ATTORI STRATEGICI: ALCUNE CONSIDERAZIONI IN TEMA DI RINVIO PREGIUDIZIALE E AZIONE DI ANNULLAMENTO

Abstract

IT: Il presente contributo approfondisce, attraverso lo studio di casi concreti, l'impatto di alcuni aspetti teorici di primaria importanza nel sistema di cooperazione multilivello tra giudici nazionali e dell'Unione. L'attenzione è posta in particolare su due procedimenti giurisdizionali previsti dai Trattati istitutivi dell'Unione, vale a dire il rinvio pregiudiziale (di interpretazione) e l'azione di annullamento. Nel contributo si sottolinea il ruolo chiave che il giudice del rinvio e l'Avvocato generale possono giocare ai fini dell'evoluzione del processo di integrazione europea.

EN: This contribution explores, through the study of concrete cases, the impact of some theoretical aspects of primary importance in the multilevel cooperation system involving domestic and EU judges. The attention is focused on two jurisdictional procedures provided for by the EU founding Treaties, namely the preliminary ruling (for interpretation) and the action for annulment. The contribution underlines the key role that the referring courts and the Advocate General can play for the evolution of the European integration process.

ES: Esta contribución explora, a través del estudio de casos concretos, el impacto de algunos aspectos teóricos de primera importancia en el sistema de cooperación multinivel entre jueces nacionales y de la UE. La atención se centra en particular en dos procedimientos jurisdiccionales previstos por los Tratados constitutivos de la Unión, a saber, el mecanismo de la cuestión prejudicial (de interpretación) y el recurso de anulación. La contribución subraya la importancia del grado de cooperación que el juez remitente y el Abogado General pueden jugar pueden ofrecer al proceso de integración europea.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Rinvio pregiudiziale e (assenza di) cooperazione: il caso *XX/OO* – 2.1. Considerazioni preliminari – 2.2. Questione di fondo – 2.3. La “*checklist*” della Corte di giustizia – 3. Azione di annullamento e cooperazione (fattiva): il caso *Nord Stream 2 AG* – 3.1. Contestualizzazione del problema giuridico – 3.2. La posizione (rigida) del Tribunale dell'Unione europea – 3.3. Il “*revirement*” della Corte di giustizia (e dell'Avvocato generale) – 4. Conclusioni

1. Introduzione

Il presente lavoro affronta un profilo specifico di cruciale importanza di un aspetto distintivo dell'ordinamento giuridico dell'Unione europea (UE).

Il presupposto di partenza è il ruolo imprescindibile che la Corte di giustizia dell'Unione europea ha svolto – e continua a svolgere – per consentire la progressione del processo di integrazione europea. Ciò, naturalmente, implica ripercussioni di prim'ordine nei rapporti tra Unione e Stati membri, specialmente in un'ottica di primato del diritto UE.

Lo sviluppo efficace di questo percorso dipende in buona parte dalla cooperazione tra attori. In generale, per esprimere questa esigenza si allude al principio di leale cooperazione, sancito dall'art. 4, par. 3, TUE, tenendo presente che esso è suscettibile di manifestarsi in vari modi.

Per quanto riguarda l'attività della Corte di giustizia, l'evoluzione del processo di integrazione europea in un'ottica di cooperazione (leale) puramente interna o multilivello dipende anche dall'apporto offerto da soggetti diversi dai giudici dell'Unione. Tra questi, spiccano il giudice interno e l'Avvocato generale.

Il primo, come noto, è depositario del potere/onere di attuare il diritto dell'Unione; nell'esercizio di questa funzione di primaria rilevanza può (e a volte deve) chiedere l'ausilio della Corte di giustizia, attraverso il meccanismo del rinvio pregiudiziale.

Il secondo agisce per lo più in veste di *amicus curiae* e di certo questa figura non è concepibile come “surrogato” dei giudici; tuttavia, è indubbio che le conclusioni degli Avvocati generali ben possono avere l'effetto di orientare il ragionamento che permea una decisione della Corte di giustizia. Non stupisce, infatti, che spesso, nelle proprie pronunce, la Corte ririchiama i passaggi rilevanti delle conclusioni dell'Avvocato generale. Il tutto senza dimenticare che l'Avvocato generale, a differenza dei giudici, opera singolarmente, non in seno a un collegio; pertanto, è lecito attendersi che, anche per motivi pratici, il più delle volte le conclusioni dell'Avvocato generale siano maggiormente elaborate rispetto alle sentenze o alle ordinanze della Corte.

Ebbene, nei paragrafi che seguono saranno illustrati profili giuridici di carattere sostanziale e procedurale di due procedimenti giurisdizionali: il rinvio pregiudiziale di interpretazione e l'azione di annullamento.

L'analisi sarà condotta attraverso lo studio di casi pratici volutamente *sui generis*. In questo modo, sarà più semplice isolare aspetti oltremodo signi-

ficativi in tema di cooperazione; e ciò sia laddove la cooperazione appaia compromessa sin dall'inizio, sia qualora venga ricercata in modo da pervenire a soluzioni giuridicamente corrette (e garantistiche, in una prospettiva di tutela degli individui), benché difficili da ipotizzare a prima vista.

2. Rinvio pregiudiziale e (assenza di) cooperazione: il caso *XX/OO*

2.1. Considerazioni preliminari

La prima decisione che si affronta nel presente contributo è un'ordinanza della Corte di giustizia resa in esito a un rinvio pregiudiziale di interpretazione, a sua volta instaurato da un Giudice di Pace italiano¹.

L'ordinanza è di rilievo perché, pur al netto di una serie di elementi di fatto e di diritto eccezionali, permette di chiarire alcuni oneri che il giudice del rinvio deve rispettare per conformarsi alla norma chiave in materia, vale a dire l'art. 267 TFUE, oltre che ai criteri interpretativi enunciati dalla giurisprudenza UE in tema di rinvio pregiudiziale.

Segnatamente, ci si riferisce ai commi centrali della disposizione appena accennata. Essi hanno ad oggetto questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione (di base, il diritto vincolante) e alla validità degli atti vincolanti di diritto derivato. Al riguardo, si ricorda che una "*giurisdizione degli Stati membri*" può domandare alla Corte di giustizia di pronunciarsi su tali tipologie di questioni quando ciò sia ritenuto necessario in funzione della pronuncia da assumere per decidere la causa. Quello che è configurato come un potere discrezionale diviene invece un obbligo di rinvio alla Corte di giustizia laddove il giudice nazionale di cui risulti essere una giurisdizione "*avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno*".

Circa il caso di specie, *nulla quaestio* in relazione alla riconducibilità del giudice del rinvio all'art. 267 TFUE. È pacifico che, in forza della giurisprudenza applicabile, il Giudice di Pace debba essere inteso come un organo rientrante nel concetto di "giurisdizione", e dunque titolare del potere di esperire un rinvio pregiudiziale di interpretazione o validità, a patto che anche le altre condizioni necessarie all'attivazione di questo meccanismo di collaborazione multilivello siano rispettate.

¹ CG, 2020, C-220/20, *XX/OO*.

Il problema, al contrario, concerne il collegamento tra quesito pregiudiziale e decisione finale da assumere a livello interno. In concreto, l'interesse della causa risiede negli *input* di tecnica redazionale dei quesiti.

2.2. Questione di fondo

Il caso da cui trae origine il rinvio pregiudiziale in commento era un'azione per risarcimento danni da sinistro stradale.

Il Giudice di Pace competente per la controversia stava sperimentando numerosi problemi dovuti alla riorganizzazione delle udienze pubbliche a seguito della pandemia di COVID-19. Da oltre un anno, infatti, era in vigore lo stato di emergenza e ciò aveva giustificato l'introduzione di provvedimenti che limitavano l'esercizio della funzione giurisdizionale: in particolare, le udienze dovevano essere realizzate da remoto.

Nella fattispecie, il giudice lamentava la carenza, nella propria sede di lavoro, di risorse umane e tecnologiche per lo svolgimento delle udienze *online*. Perciò, egli aveva tentato di mettere in discussione la normativa interna di riferimento attraverso l'interpretazione del diritto UE ritenuto applicabile. In altre parole, muovendo dall'opinione che le misure emergenziali contestate avessero prodotto pregiudizi per le proprie prerogative in termini di dignità professionale, trattamento economico e indipendenza funzionale, questo giudice si proponeva di ottenere istruzioni utili per poter applicare, a suo vantaggio, il primato del diritto UE rispetto al diritto interno. Allo scopo, era stata richiesta l'interpretazione di una moltitudine di disposizioni di diritto primario UE, contenute nei trattati istitutivi (TUE e TFUE) e nella Carta dei diritti fondamentali².

Alla luce di quanto riassunto, la Corte di giustizia doveva dapprima pronunciarsi sull'ammissibilità – integrale o parziale – del rinvio pregiudiziale, e dunque dei quesiti sollevati dal Giudice di Pace.

² Più nel dettaglio, le disposizioni di diritto UE di cui veniva chiesta l'interpretazione erano le seguenti: art. 2 TUE (valori fondanti dell'Unione), art. 4, par. 3, TUE (principio di leale cooperazione), art. 6, par. 1, TUE (rango di diritto primario UE della Carta dei diritti fondamentali), art. 9 TUE (uguaglianza tra cittadini dell'Unione), art. 67 TFUE (fondamenti dello Spazio di libertà, sicurezza e giustizia dell'Unione), artt. 81-82 TFUE (cooperazione civile e penale). Venivano poi invocate molteplici disposizioni della Carta dei diritti fondamentali, usate come parametro interpretativo aggiuntivo: art. 1 (dignità umana), art. 6 (libertà e sicurezza), artt. 20 e 21 (uguaglianza davanti alla legge e non discriminazione), art. 31 (condizioni di lavoro giuste ed eque), art. 34 (sicurezza sociale e assistenza sociale), art. 45 (libertà di circolazione e soggiorno dei cittadini dell'Unione), art. 47 (diritto a un ricorso giurisdizionale effettivo e principio del giusto processo).

2.3. La “*checklist*” della Corte di giustizia

La Corte ha applicato l'art. 53, par. 2, del proprio Regolamento di procedura³ e ha statuito, con ordinanza motivata, di non proseguire il procedimento per manifesta infondatezza dell'atto introduttivo del rinvio pregiudiziale. La decisione conferma l'esigenza, per il giudice del rinvio, di seguire scrupolosamente le condizioni elencate dall'art. 94 dello stesso Regolamento di procedura e riprese nelle Raccomandazioni relative alla presentazione delle domande di pronuncia pregiudiziale che la Corte ha pubblicato nel 2019⁴.

Il ragionamento a fondamento dell'ordinanza di rigetto si regge su vari punti chiave.

In primo luogo, la Corte evidenzia che l'art. 94 del Regolamento di procedura richiede, pur non esigendo un elevato grado di dettaglio da parte del giudice *a quo*, richiede pur sempre di indicare quanto meno “*un'illustrazione sommaria dell'oggetto della controversia nonché dei fatti rilevanti, quali accertati dal giudice del rinvio o, quanto meno, un'illustrazione delle circostanze di fatto sulle quali si basano le questioni*”. In mancanza di detti elementi, l'interpretazione offerta dalla Corte non potrebbe mai poggiare su un impianto giuridico solido. Malgrado queste specifiche, la Corte rileva che il Giudice di Pace non solo non ha individuato l'oggetto della causa, ma ne ha a malapena tratteggiato i contorni essenziali.

Secondariamente, l'art. 94 del Regolamento prescrive che il quesito pregiudiziale deve indicare anche l’ “*il contenuto delle norme nazionali applicabili alla fattispecie e, se del caso, la giurisprudenza nazionale in materia*”. Tuttavia, la Corte non ha potuto fare a meno di constatare che nemmeno questi requisiti erano stati soddisfatti nel rinvio pregiudiziale sottoposto, in quanto il Giudice di pace ha meramente specificato che lo scopo dell'applicazione della normativa civile e le disposizioni nazionali applicabili al caso concreto erano collegate al diritto dell'Unione.

In aggiunta, sempre in virtù del predetto art. 94 del Regolamento di procedura, occorre che siano illustrati i motivi “*che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il collegamento che esso stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla causa principale*”. Pur

³ Il testo del Regolamento è disponibile al seguente link: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012Q0929\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012Q0929(01)).

⁴ Il testo delle Raccomandazioni è disponibile al seguente link: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:JOC_2019_380_R_0001.

non essendo obbligatorio approfondire oltremodo il collegamento in essere, bisogna chiarire le ragioni per le quali il diritto UE da interpretare sarebbe rilevante nel contesto del caso concreto, o fare in modo che queste possano almeno essere dedotte dalla Corte⁵. Al contrario, dalle indicazioni fornite dal giudice italiano non era possibile ricavare alcuna conclusione sul *test* di rilevanza. In via principale, risultava del tutto oscuro il nesso tra il contesto fattuale e normativo della controversia e le richieste esperite alla Corte, dal momento che l'obiettivo ad esse sotteso era verificare la conformità al diritto UE della normativa emergenziale adottata dall'Italia durante la pandemia.

La Corte ha quindi concluso che il quesito pregiudiziale ambiva ad ottenere un supporto del tutto irrilevante per l'assunzione della decisione finale. Stanti questi presupposti, la *ratio* del meccanismo di collaborazione tra giurisdizioni sarebbe stata svilita.

A margine di ciò, vale la pena avanzare un paio di considerazioni aggiuntive.

La prima si riferisce al diritto primario UE sulle libertà fondamentali del mercato interno e nel campo della concorrenza. Sul punto, è bene precisare che la Corte di giustizia tende a procedere all'interpretazione di queste norme se il giudice del rinvio è in grado di dimostrare la sussistenza di un legame particolarmente solido tra queste ultime e il diritto interno venuto in rilievo: si richiede, insomma, una sorta di "motivazione rafforzata". Ma nel caso in discussione, naturalmente, una simile relazione non sussisteva.

È poi il caso di tenere a mente che, qualora sia richiesta l'interpretazione di una disposizione della Carta dei diritti fondamentali, gli obblighi in capo all'Unione e agli Stati membri non sono equiparabili. In forza dell'art. 51, par. 1, della Carta, le disposizioni di questo strumento si applicano agli Stati membri "*esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione*". Invero, la giurisprudenza di Lussemburgo e la dottrina che si è occupata dell'argomento hanno proceduto a un'interpretazione estensiva di tale inciso, circostanza che rende altamente probabile l'assoggettamento dei livelli nazionali alla Carta⁶. Eppure, nel rinvio operato dal Giudice di Pace è in parte arduo rinvenire un qualsivoglia collegamento tra diritto interno e diritto dell'Unione; ne consegue che sarebbe vieppiù complicato dimostrare validamente se e in che misura lo Stato italiano avrebbe dovuto rispettare la Carta nel caso in esame.

⁵ V. in particolare CG, 2021, C-485/19, *LH*.

⁶ V. in particolare CG, 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson.

3. Azione di annullamento e cooperazione (fattiva): il caso *Nord Stream 2 AG*

3.1. Contestualizzazione del problema giuridico

Il secondo caso è presumibilmente più noto, anche per ragioni mediatiche: si tratta della causa *Nord Stream 2 AG c. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione europea*, nella quale si sono pronunciati dapprima il Tribunale dell'Unione europea (Tribunale)⁷ e poi la Corte di giustizia⁸.

La questione giuridica principale riguardava la possibilità per un'impresa privata di contestare la validità di una direttiva alla luce dei criteri di diritto UE che regolano l'azione di annullamento in caso di ricorsi diretti. Rileva dunque l'art. 263 TFUE, il cui quarto comma recita: “(q)ualsiasi persona fisica o giuridica può proporre (...) un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione”.

Al centro della vicenda vi era la modifica della normativa UE sul gas. La direttiva 2019/692/UE aveva modificato la direttiva 2009/73/CE, estendendone il campo di applicazione. In estrema sintesi, mentre la direttiva del 2009 copriva i gasdotti situati all'interno dell'Unione, la riforma del 2019 aveva comportato l'assoggettamento alle regole sovranazionali dei gasdotti che collegano Stati membri e paesi terzi; pertanto, anche la nuova direttiva era stata pensata per produrre un impatto anche su attività realizzate da soggetti apparentemente sganciati dal diritto UE.

In teoria – senza che vi sia bisogno di indugiare su dettagli di carattere tecnico – questo cambiamento coincideva con un regime giuridico piuttosto rigido per gli operatori economici interessati. Nella pratica, però, l'inasprimento delle regole applicabili riguardava soltanto la *Nord Stream 2 AG*, una società di diritto svizzero controllata da un unico azionista, ossia la società pubblica per azioni russa Gazprom. Inoltre, la direttiva finiva di fatto per riferirsi al gasdotto “*Nord Stream 2*”, i cui lavori di costruzione erano iniziati proprio un anno prima dell'adozione dell'atto in parola.

Poiché la *Nord Stream 2 AG* era responsabile per la pianificazione, la costruzione e la gestione del gasdotto *Nord Stream 2*, la propria situazione

⁷ Trib. UE, 2020, T-526/19, *Nord Stream 2 AG c. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione europea*.

⁸ CG, 2022, C-348/20 P, *Nord Stream 2 AG c. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione europea*.

giuridica era stata caratterizzata da una modifica *in peius* a causa della direttiva del 2019.

Tanto detto, la Nosrd Stream 2 AG si rivolgeva al Tribunale dell'Unione europea per chiedere l'annullamento della direttiva 2019/692/UE. I motivi addotti dalla ricorrente erano molteplici, ma in questa sede ci si intende soffermare soltanto su un profilo inerente all'ammissibilità del ricorso, cioè il rapporto tra ricorrenti e atti privi di portata individuale nel quadro della disciplina *ex art. 263 TFUE* sui ricorsi presentati da persone fisiche o giuridiche, da intendersi come "ricorrenti non privilegiati". La domanda di fondo è: considerato che una direttiva crea obblighi (diretti) solo nei confronti di Stati membri, un'impresa come la Nord Stream 2 AG potrebbe validamente contestarne la validità, riuscendo anzitutto a dimostrare di essere colpita direttamente e individualmente?

3.2. La posizione (rigida) del Tribunale dell'Unione europea

Il Tribunale ha rigettato con ordinanza il ricorso della Nord Stream 2 AG, dichiarandolo irricevibile. Ai fini dell'analisi che si sta compiendo, la motivazione del provvedimento si regge sul fatto che la ricorrente non era direttamente interessata dalla direttiva impugnata. A corollario di questa statuizione, il Tribunale ha introdotto alcune riflessioni.

Intanto, gli operatori di gasdotti come il Nord Stream 2 non sarebbero direttamente sottoposti a obblighi imposti da direttive. Occorre il "filtro" del diritto interno, nel senso che obblighi diretti in capo a soggetti privati possono rinvenirsi al più nelle misure nazionali adottate per dare attuazione alla direttiva di riferimento.

Per altro verso, secondo il Tribunale gli Stati membri godrebbero di un certo margine di manovra per quanto attiene alla trasposizione della nuova direttiva sul gas. Ciò si sostanzierebbe anche nella possibilità di introdurre eccezioni o deroghe rispetto a talune regole fissate dal legislatore dell'Unione.

Ad ogni modo, il Tribunale ha precisato che la ricorrente non avrebbe potuto dimostrare di essere individualmente interessata dalla direttiva, e che quindi sarebbe venuto meno il rispetto di un ulteriore requisito imposto dall'art. 263 TFUE e che risente dell'interpretazione radicata nell'ultradecennale "dottrina *Plaumann*"⁹.

⁹ CG, 1963, 25/62, *Plaumann c. Commissione europea*.

Così facendo, il Tribunale si è conformato a quella giurisprudenza particolarmente restrittiva nei confronti dei singoli che intendano opporsi ad atti UE non regolamentari e che per molto tempo ha alimentato un sistema di tutela piuttosto controverso, a causa dell'evidente squilibrio tra le prerogative dei soggetti coinvolti (singoli e istituzioni/organi UE). L'ordinanza del Tribunale è stata però impugnata dalla Nord Stream 2.

3.3. Il “*revirement*” della Corte di giustizia (e dell'Avvocato generale)

Nel giudizio di appello la Corte di giustizia si è pronunciata in senso opposto rispetto al Tribunale, optando per l'ammissibilità del ricorso di annullamento della Nord Stream 2 AG. Evidentemente, la conclusione raggiunta dalla Corte prende le distanze dall'approccio tipicamente restrittivo riservato dalla giurisprudenza UE ai requisiti che l'art. 263 TFUE impone ai singoli che vogliono contestare la validità di atti UE privi di portata individuale, come ad esempio le direttive.

Va detto che la Corte, almeno sul punto di diritto che si sta considerando, ha seguito l'opinione dell'Avvocato generale Bobek¹⁰. La circostanza non è certo trascurabile, perché conferma come le sinergie tra giudici dell'Unione e soggetti che con essi collaborano possono dare luogo a orientamenti più garantistici e/o difforni dalle conclusioni che si raggiungerebbero applicando in maniera monolitica certe “regole auree”.

Posto che l'Avvocato generale, nella sua *opinion*, non ha rivoluzionato lo stato dell'arte del diritto UE in punto di annullamento di direttive (adottate con procedura legislativa), è comunque interessante che la presa di posizione assunta sia risultata certamente più incline a una riconfigurazione dei criteri di diritto UE applicabili al *locus standi* in una fattispecie come quella oggetto di causa.

Venendo allora alla sentenza della Corte, peraltro pronunciata in Grande sezione, l'elemento centrale è il *focus* sulla sostanza dell'atto impugnato, prima ancora che sulla forma. Contrariamente all'impostazione “meccanica” seguita dal Tribunale, la Corte fa leva sulle circostanze peculiari della situazione di fatto e di diritto nella quale si trovava la ricorrente al momento dell'adozione della direttiva 2019/692/UE. Per usare le parole della Corte “(...) secondo una giurisprudenza costante, il ricorso di annullamento previsto dall'articolo 263 TFUE è esperibile per tutte le disposizioni adottate dalle istituzioni, qualunque sia la loro forma, destinate a produrre effetti giuridici

¹⁰ AG Bobek, 2021, C-348/20 P, *Nord Stream 2 c. Parlamento europeo e Consiglio*.

vincolanti". Pertanto "per accertare se un atto produca simili effetti e possa (...) essere oggetto di un ricorso di annullamento (...), occorre riferirsi alla sua sostanza e valutarne gli effetti in funzione di criteri obiettivi, come il contenuto di detto atto, tenendo conto eventualmente del contesto in cui quest'ultimo è stato adottato nonché dei poteri dell'istituzione da cui esso promana"¹¹. Ed è proprio in considerazione della sostanza dell'atto che possono aprirsi spiragli per tutelare la posizione della Nord Stream 2 AG nell'azione di annullamento.

Nel pensiero della Corte non è dunque corretto escludere a priori che, anche in assenza di misure interne di trasposizione, una direttiva possa rivelarsi una fonte diretta di obblighi "mirati" per un soggetto specifico diverso dallo Stato membro.

In particolare, la Corte ha ritenuto irrilevante la presenza o meno di tali atti interni; ciò anche in virtù del fatto che se questi fossero determinanti per la proposizione di un ricorso di annullamento sarebbe praticamente impossibile, per l'interessato, rispettare il termine perentorio di due mesi (dalla pubblicazione della direttiva) imposto dall'art. 263 TFUE per l'avvio dell'azione giudiziaria; in altre parole, sarebbe illogico attendersi che nel giro di così poco tempo uno Stato membro abbia già adottato le misure finalizzate alla corretta trasposizione dell'atto, con il risultato che un'eventuale azione di annullamento esperita da una persona fisica o giuridica contro una direttiva diverrebbe giocoforza inammissibile per definizione.

L'esigenza di condurre una valutazione accurata impone altresì di dirigere l'attenzione oltre il contenuto dell'atto, soffermandosi anche sulle circostanze del contesto operativo.

Da questo punto di vista, l'analisi condotta dalla Corte, in linea con i rilievi effettuati dall'Avvocato generale, porta a concludere che, a causa degli obblighi introdotti dalla direttiva di riforma, la posizione dell'impresa ricorrente sarebbe stata certamente alterata.

In più, e contrariamente a quanto argomentato dal Tribunale, la Corte spiega che la ricorrente non avrebbe potuto avvalersi con successo del margine di manovra che deriva dalla previsione, nella direttiva contestata, di eccezioni a certe regole. A mero titolo di esempio, si riporta che una delle condizioni principali per beneficiare delle eccezioni era il completamento dei lavori di costruzione del gasdotto entro la metà del 2019; e, come accennato poc'anzi, i lavori del Nord Stream 2 erano iniziati solamente l'anno prima, quindi, nella prospettiva di tale regime derogatorio, sarebbe stato impossibile ultimarli in tempo utile.

¹¹ V. anche CG, 2021, c-650/18, *Ungheria c. Parlamento europeo*.

Per giunta, l'approfondimento realizzato dalla Corte – che, ancora una volta, ha assonanze con le conclusioni dell'Avvocato generale – determina che all'atto pratico solo l'impresa responsabile della progettazione, costruzione e gestione del Nord Stream 2 viene esclusa dal sistema di deroghe congegnato dal legislatore dell'Unione per assicurare un certo grado di discrezionalità nell'attuazione della direttiva. Per questa ragione, la ricorrente sembra essere individualmente, oltre che direttamente, interessata dalla direttiva 2019/692/UE, che in sostanza assumerebbe i contorni dell'atto a portata unilaterale.

4. Conclusioni

I casi discussi in trattazione dimostrano in modo particolarmente indicativo le potenzialità e i limiti dei principali meccanismi di cooperazione che contrassegnano l'operato della Corte di giustizia. Chiariscono come il ruolo del giudice del rinvio e dell'Avvocato generale siano rilevanti non solo per consentire ai giudici di esprimersi su punti nodali di diritto, ma anche per raggiungere soluzioni talvolta “innovative”, ancorché giuridicamente fondate.

In entrambi i giudizi, la Corte ha pronunciato provvedimenti inusuali rispetto alle questioni giuridiche affrontate.

Nel primo giudizio, la Corte non ha potuto fare a meno di abbandonare l'approccio tale per cui solitamente i quesiti pregiudiziali vengono dichiarati ammissibili, anche in ragione di una presunzione di rilevanza. Nella fattispecie, la cooperazione è risultata debole, praticamente assente, perché il rinvio pregiudiziale era stato introdotto senza seguire la giurisprudenza e le linee guida che i giudici del rinvio devono osservare prima di procedere.

Nel secondo caso, la Corte ha scelto di percorrere la strada meno battuta, prendendo le distanze tanto dai punti di approdo del Tribunale quanto dalla netta maggioranza delle pronunce che compongono la giurisprudenza UE sul *locus standi* in caso di ricorsi diretti avverso atti non regolamentari. Al riguardo, non si può sottacere l'incisività delle conclusioni dell'Avvocato generale, che hanno probabilmente favorito l'instaurazione di un percorso di collaborazione utile a raggiungere la soluzione effettivamente più corretta, stanti tutte le specificità del caso concreto.

PAOLO SABRA PIAZZA

IL CONTROLLO DEL GIUDICE EUROPEO RELATIVAMENTE AL CARATTERE PUBBLICO DELLE RISORSE UTILIZZATE. IL CASO TERCAS

Abstract

IT: Il presente contributo sviluppa un'analisi sul perimetro applicativo della disciplina europea degli aiuti di Stato e più in particolare sul requisito dell'imputazione pubblica della misura incentivante. La rilevanza del tema è data dal fatto che nello scenario attuale- covid, crisi bancarie, guerra - assistiamo sempre con maggior frequenza ad interventi incentivanti nell'economia con forme nuove ed originali in cui pubblico e privato si intrecciano secondo modalità mutevoli, tali da rendere difficile la qualificazione soggettiva dei protagonisti e il regime di appartenenza delle risorse attribuite. Partendo dal caso Tercas ci soffermeremo, da un punto di vista probatorio, sul requisito dell'imputazione soggettiva per rispondere al quesito se vi può essere aiuto di stato quando lo stesso venga erogato con risorse private e il soggetto è privato.

EN: This contribution develops an analysis on the scope of application of the European discipline of State aid and more specifically on the requirement of public attribution of the incentive measure. The relevance of the theme is given by the fact that in the current scenario - covid, banking crises, war - we are increasingly witnessing incentive interventions in the economy with new and original forms in which public and private intertwine in changing ways, such as to make it difficult to subjectively qualify the protagonists and the regime to which the assigned resources belong. Starting from the Tercas case, we will focus, from a probative point of view, on the requirement of subjective imputation to answer the question of whether there can be state aid when the same is disbursed with private resources and the subject is private.

ES: Esta contribución desarrolla un análisis sobre el ámbito de aplicación de la disciplina europea de las ayudas de Estado y más concretamente sobre la exigencia de atribución pública de la medida de incentivo. La relevancia del tema está dada por el hecho de que en el escenario actual -covid, crisis bancarias, guerra- asistimos cada vez más a intervenciones incentivadoras en la economía con formas nuevas y originales en las que lo público y lo privado se entrelazan de manera cambiante, de manera que resulta difícil calificar subjetivamente a los protagonistas y al régimen al que pertenecen los recursos

asignados. Partiendo del caso Tercas, nos centraremos, desde un punto de vista probatorio, en la exigencia de imputación subjetiva para responder a la pregunta de si puede haber ayuda estatal cuando la misma se desembolsa con recursos privados y el sujeto es privado.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il problema dell'imputazione statale delle misure incentivanti – 3. Elemento oggettivo e soggettivo – 4. Risorse e misure erogate dai privati – 4.1 Le imprese pubbliche – 5. Un caso pratico: la sentenza Tercas – 6 Conclusioni

1. Premessa

Il presente contributo cercherà di soffermarsi sul perimetro applicativo della disciplina europea degli aiuti di Stato e più in particolare sul requisito dell'imputazione pubblica della misura incentivante.

L'imputazione statale, ovvero allo Stato, della risorsa incentivante è uno dei requisiti essenziali per definire una misura agevolativa come "Aiuto di Stato."¹ Già questo basterebbe per rendere il tema degno di approfondi-

¹ Per un approfondimento cfr. S. ARMATI, *Nozione di aiuto di stato*, Formez, 2017 consultabile in http://focus.formez.it/sites/all/files/4_2_1_aas.pdf; E. BRUTI LIBERATI, M. DE FOCATIS, A. TRAVI (a cura di), *Gli aiuti di Stato, profili generali e problematiche energetiche*, Milano, 2020, XVII; G. TESAURO, *Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato e imprese bancarie*, in *Dir. comm. int.*, 1991, p. 405 ss. Per una lettura critica sull'argomento cfr. M.P. CHITI, *Gli aiuti di stato nel prisma degli interessi pubblici. Per un rinnovato approccio*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, fasc.4, 1 Agosto 2022, pag. 403; per alcuni aspetti problematici relativi al recupero degli aiuti cfr. G. VERSACI, *Recupero di aiuti di stato illegali tra concorrenza e crisi d'impresa: un rimedio "flessibile" per i contratti a valle*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, fasc.4, 1 Agosto 2022, pag. 59. Per un approfondimento sugli aiuti al settore bancario cfr. fra gli altri, secondo vari profili, i contributi di A. ANTONUCCI, *Gli "aiuti di Stato" al settore bancario: le regole d'azione della regia della Commissione*, in *Studi sull'integrazione europea*, n. 3, 2018, p. 587; G. COLOMBINI, M. PASSALACQUA (a cura di), *Mercati e banche nella crisi: regole di concorrenza e aiuti di Stato*, Napoli, 2012; A. ARGENTATI, *Sistema di garanzie dei depositi e crisi bancarie: c'è aiuto di Stato?*, in *Merc. conc. reg.*, n. 2015, p. 315 ss.; B. RAGANELLI, *Gli aiuti di Stato alle banche nel contesto della crisi finanziaria, Nota a CGUE, Grande sezione, 19 luglio 2016 (causa C-526/14)*, in *Giorn. dir. amm.*, n. 6 2016, p. 773 s, A. CANEPA, *Il difficile equilibrio fra concorrenza e aiuti di Stato nella crisi: ruolo e scelte della Commissione nel settore bancario*, in *Amministrazione in cammino*, 15 luglio 2016; F. CAPRIGLIONE, *La nuova gestione delle crisi bancarie tra complessità normativa e logiche di mercato*, in *Rivista Trimestrale di diritto dell'economia*, n. 2, 2017, p. 102 ss, D. ROSSANO, *Gli aiuti di Stato alle banche e le ritrattazioni della Commissione: tra distorsioni della concorrenza e (in)stabilità finanziaria*, in *Rivista Trimestrale di diritto dell'economia*, n. 1, 2016, p. 1 ss

Il controllo del giudice europeo relativamente al carattere pubblico delle risorse

mento. Ma la rilevanza del tema si fa oltre che necessaria anche attuale in quanto recentemente sono sempre più diffuse misure incentivanti attribuite da enti privati a determinati operatori economici, per finalità di *interesse generale*, correlate alla protezione della stabilità dei mercati o alla realizzazione di altri obiettivi non riducibili alla mera dimensione imprenditoriale individuale dei beneficiari.

Tutto questo rende incerta la natura *statale* delle risorse, destinate al sostegno delle imprese, ed è controversa la qualificazione di tali atti quali “*aiuti di Stato indiretti*”, comunque vietati dal Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE).

Dunque, il requisito normativo della *imputazione statale* dell’incentivo, costituendo una componente essenziale e determinante della nozione giuridica di aiuto di Stato, necessita di contorni chiari e definiti.

Il diritto europeo intende, attraverso la disciplina in materia di aiuti di Stato, vietare e sanzionare solo gli effetti economici derivanti da misure incentivanti riconducibili ad una determinazione adottata da un soggetto pubblico, o per il tramite di risorse a questo riferibili. Eventuali distorsioni della concorrenza provocati da condotte riferibili a enti privati senza apprezzabile coinvolgimento pubblico, possono rientrare nel campo operativo della normativa *antitrust*, secondo regole diverse.

Se da un punto di vista teorico non vi sono particolari dubbi sulla nozione di “stato” la quale genericamente si riferisce all’intero apparato delle amministrazioni pubbliche e nella sua dimensione applicativa che potrebbe ingenerarsi alcuni dubbi interpretativi.

2. Il problema dell’imputazione statale delle misure incentivanti

L’elemento dell’imputazione pubblica potrebbe apparire *ictu oculi* nel concetto di *aiuto di Stato*. Da un punto di vista normativo, l’imputazione, la ricaviamo nell’art. 107, par. 1, del TFUE, il quale fa riferimento agli aiuti “*concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali*”.

La definizione normativa riporta sia un aspetto relativo alla connessione oggettiva – statali – sia soggettiva – stati, contenute nell’art. 107 del TFUE.

I due requisiti – soggettivo e oggettivo – sembrano essere richiesti in maniera alternativa “*ma l’interpretazione corrente, non senza contraddizioni, è propensa a considerare i due requisiti come presupposti cumulativi, di cui è necessario accertarne congiuntamente la presenza.*”²

² M. LIPARI, *La nozione di aiuto di Stato indiretto, attribuito da un soggetto privato, e*

In molte misure di aiuto non vi è nessun problema di interpretazione e individuazione dei contorni e della imputabilità della risorsa allo Stato. Tuttavia, nel nostro ordinamento e per diverse esigenze contingenti – pandemia, crisi economiche, guerre – alcune misure di aiuti vengono gestiti avvalendosi di società private o società pubbliche (in *house*). Come vedremo più avanti è in queste circostanze che si annidano i maggiori dubbi interpretativi circa la natura dell'aiuto e/o dell'"aiutando".

Nello scenario attuale assistiamo sempre con maggior frequenza ad interventi incentivanti nell'economia con forme nuove ed originali in cui pubblico e privato si intrecciano secondo modalità mutevoli, tali da rendere difficile la qualificazione soggettiva dei protagonisti e il regime di appartenenza delle risorse attribuite.

In molti settori, caratterizzati dalla presenza di grandi operatori economici privati, i quali non di rado si presentano quali portatori di interessi generali, vengono realizzati accordi con enti pubblici dichiarazioni di intenti comuni tra amministrazioni incidendo spesso sui mercati e sull'attività economica di importanti settori. Organizzazioni non pubbliche pongono in essere azioni a tutela di determinati mercati, settori dell'economia e della vita sociale, secondo principi di solidarietà e mutualità, spesso in armonia con gli indirizzi Parlamentari.

In questo contesto, sinteticamente descritto, sorge la necessità di definire il concetto di *imputazione* quale autonomo elemento della fattispecie "aiuto di Stato".

Nell'esperienza del contenzioso la questione sull'imputazione spesso si sovrappone più in generale al problema stesso del perimetro applicativo dell'art. 107 del TFUE.

3. Elemento oggettivo e soggettivo

La definizione normativa di Aiuto di stato la troviamo nell'art. 107, par. 1 del TFUE (ex articolo 87 del TCE) che al comma uno recita: "*Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra 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*".

il requisito dell'imputazione pubblica della misura incentivante, in *Eurojus.it*, Fascicolo n. 3 – 2019, pp. 140-162

Il controllo del giudice europeo relativamente al carattere pubblico delle risorse

Nell'applicazione pratica della normativa sono sorti alcuni dubbi circa la cumulabilità o meno, dell'elemento oggettivo e soggettivo per il realizzarsi della fattispecie. Ci si è chiesti in sintesi se sono necessari entrambi i requisiti oggettivo e soggettivo o se fosse necessario uno solo.

La comunicazione 2016/C 262/01 della Commissione europea³ “*Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea*” pubblicata il 19 luglio 2016 al punto 38 si afferma che “*La concessione di un vantaggio direttamente o indirettamente mediante risorse statali e l'imputabilità di queste misure allo Stato sono due condizioni cumulative separate per la sussistenza degli aiuti di Stato*”⁴. Spesso, tuttavia, tali condizioni vengono considerate insieme quando si valuta una misura ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, in quanto riguardano entrambe l'origine pubblica della misura in questione.”

Nonostante l'opposta enunciazione di principio i due requisiti, nell'applicazione concreta, sembrerebbero che non siano ritenuti propriamente “cumulativi” dalla Commissione e al contrario, ciascuno di essi appare sufficiente, da solo, per caratterizzare in senso pubblicistico la misura di incentivazione.

Impostata in questo modo il perimetro applicativo della norma non paiono esservi dubbi nel caso in cui i vantaggi sono erogati da soggetti sostanzialmente pubblici, senza necessità di indagare ulteriormente sulla natura della risorsa utilizzata. Anche nel caso in cui le risorse sono “originariamente” pubbliche ma vengono erogate da soggetti privati non sembrano esserci dubbi sulla natura di aiuto di Stato della misura agevolativa e dunque non sarebbe necessario indagare il verificarsi della condizione “soggettiva”.

4. Risorse e misure erogate dai privati

Il modello così delineato entra in crisi in caso di somme appartenenti ai privati ed erogate da soggetti privati. Ci dobbiamo a questo punto chiedere se è possibile in questa circostanza fare rientrare l'applicazione dell'art. 107 TFUE.

³ Comunicazione 2013/C 216/01 della Commissione relativa all'applicazione, dal 1° agosto 2013, delle norme in materia di aiuti di Stato alle misure di sostegno alle banche nel contesto della crisi finanziaria “*La comunicazione sul settore bancario*”

⁴ Cfr., ad esempio, la sentenza della Corte di giustizia del 16 maggio 2002, Francia/Commissione (Stardust), C-482/99, punto 24, e la sentenza del Tribunale del 5 aprile 2006, Deutsche Bahn AG/Commissione, T-351/02,, punto 103.

La Commissione (e anche la giurisprudenza), come vedremo meglio più avanti, hanno ritenuto che, in tali circostanze, quando si manifesta comunque una qualche forma di “controllo” pubblico sul soggetto privato, ancorché non tale da trasformare in radice la stessa natura dell’ente, si è sempre in presenza di un aiuto di Stato.

Non sempre appare chiaro se, a valle del controllo pubblico, il quale avrebbe l’effetto di “publicizzare” la misura agevolativa, riguardi il soggetto, la risorsa, o entrambi gli aspetti.

Di notevole importanza ai fini di ricostruire e interpretare la nozione di aiuti di stato è la *Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all’articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell’Unione europea (2016/C 262/01)*.

Soffermandoci sugli aspetti che interessano il presente contributo possiamo rilevare che la Commissione ha insistito molto su due premesse metodologiche generali di notevole rilievo.

In *primis* secondo la Commissione, il concetto di aiuto di Stato, seppure non sempre di agevole applicazione, ha carattere *oggettivo* e va ricercato direttamente nella disciplina positiva del diritto UE: pertanto, la nozione costituisce un *concetto giuridico oggettivo*, definito direttamente dal trattato (sentenza della Corte di giustizia del 22 dicembre 2008, *British Aggregates/Commissione*, C-487/06, punto 111) e dunque, in secondo luogo, prescindendo da ogni valutazione di carattere “*discrezionale*” e da qualsiasi ponderazione di carattere politico svolta dagli organi comunitari.

Un potere di verifica discrezionale residua nel caso in cui occorre qualificare altre misure incentivanti, collocate al di fuori del raggio di azione dell’art. 107, par. 1, per le quali, occorre valutare la concreta compatibilità con il mercato.

Un altro elemento di rilievo, delineato dalla Comunicazione interpretativa della Commissione e destinato ad incidere sulla condizione di “imputabilità” riguarda la riconosciuta “*atipicità*” dell’aiuto. Infatti, l’art. 107 TFUE specifica che l’aiuto può realizzarsi “sotto qualsiasi forma”.

Sia da un punto di vista teorico sia da un punto di vista delle esperienze pratiche messe in atto dal Governo il trasferimento di risorse statali può assumere numerose forme. Può avvenire sia attraverso un trasferimento positivo di risorse come per esempio prestiti, garanzie, investimenti diretti nel capitale di imprese, sia con un atto di rinuncia da parte dello Stato rinunciando ad “incassare” proprie risorse.

Per esempio, per dare contezza della atipicità delle fattispecie ipotizzabili, giova riportare il punto 52 della Comunicazione il quale precisa: “*Il*

Il controllo del giudice europeo relativamente al carattere pubblico delle risorse

fatto che le autorità pubbliche o le imprese pubbliche forniscano beni o servizi a prezzi inferiori a quelli di mercato, o investano in un'impresa in modo non conforme al criterio dell'operatore in un'economia di mercato illustrato nei punti 73 e segg., implica una rinuncia a risorse statali (nonché la concessione di un vantaggio)”.

Fare un elenco o ipotesi degli aiuti sarebbe impossibile oltretutto non si raggiungerebbe mai la completezza in quanto l'atipicità tenderebbe ad una infinità di ipotesi.

Secondo una pacifica lettura interpretativa, in linea con la disposizione di cui all'art. 107 del TFUE, la misura incentivante non è imputabile a uno Stato membro se questo ha l'obbligo di applicarla in base al diritto dell'Unione senza disporre al riguardo di alcun potere discrezionale.

In tal caso, la misura deriva da un atto del legislatore dell'Unione e non è imputabile allo Stato (CFR. Paragrafo 3.1.2, punto 44) della Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea – 2016/C 262/01).

Chiaramente la principale questione relativa all'imputabilità è legata alla precisa individuazione della soggettività. La norma in commento parla di “aiuti concessi dagli Stati”.

Nonostante la frammentazione dei pubblici poteri che caratterizza gli stati moderni è fuor di dubbio che nei casi in cui un'autorità pubblica conceda un vantaggio a un beneficiario, la misura è per definizione imputabile allo Stato, anche se l'autorità in questione gode di autonomia giuridica da altre autorità pubbliche. Lo stesso avviene nei casi in cui un'autorità pubblica designa espressamente un organismo pubblico o privato per gestire una misura che conferisce un vantaggio.

4.1. Le imprese pubbliche

Una questione interessante, in tema di imputabilità, è stata sollevata dagli aiuti concessi dalle imprese pubbliche.

È pressoché pacifico che ci troviamo in presenza di un aiuto di stato nel caso in cui lo Stato (un ministero per esempio) si avvalga di una società pubblica (in *hosue*) per erogare o gestire un “aiuto”⁵. Il concetto di *impresa pubblica* definito con riferimento alla direttiva 2006/111/CE della Com-

⁵ Questo principio è espresso (Sentenza del Tribunale del 12 dicembre 1996, *Air France/Commissione*, T-358/94, punto 62)

missione, del 16 novembre 2006, relativa alla trasparenza delle relazioni finanziarie tra gli Stati membri e le imprese pubbliche e alla trasparenza finanziaria all'interno di talune imprese. Questo riferimento deve essere utilizzato come chiave interpretativa benché a livello nazionale possiamo trovare delle sfumature applicative leggermente diverse.

Ai sensi dell'articolo 2, lettera b), della direttiva, per «impresa pubblica» si intende “ogni impresa nei confronti della quale i poteri pubblici possano esercitare, direttamente o indirettamente,

un'influenza dominante per ragioni di proprietà, di partecipazione finanziaria o della normativa che la disciplina”.

Tali soggetti agiscono nel mercato e operano con strumenti di diritto privato in regime di concorrenza. Questa circostanza rende, soprattutto in fase applicativa e in considerazione anche della “atipicità delle forme e dei modi di aiuto”, difficile l'individuazione del perimetro applicativo dell'art. 107.

In tal caso, è necessario verificare, di volta in volta, se si debba ritenere che le autorità pubbliche abbiano avuto un qualche ruolo nell'adozione di tali misure⁶.

A conferma di ciò si ricordi che al punto 41 della Comunicazione, si chiarisce, che il semplice fatto che una misura sia adottata da un'impresa pubblica non è di per sé sufficiente per ritenere che sia imputabile allo Stato⁷.

Tuttavia, se da un lato la Corte GUE ha ribadito che la verifica va fatta caso per caso ha fornito alcuni indici interpretativi per affermare che la misura adottata dall'impresa pubblica rientri nel perimetro normativo dell'aiuto di stato art. 107 e dunque imputabile allo stato⁸:

- a) il fatto che l'organismo in questione non poteva adottare la decisione contestata senza tener conto delle esigenze dei pubblici poteri;
- b) la presenza di legami organici tra l'impresa pubblica e lo Stato;
- c) il fatto che l'impresa per il cui tramite gli aiuti sono stati accordati ha dovuto tener conto di direttive impartite da organismi pubblici

⁶ Corte di Giustizia 16 maggio 2002, *Francia/Commissione (Stardust)*, C-482/99, punto 52

⁷ Sentenza della Corte di giustizia del 16 maggio 2002, *Francia/Commissione (Stardust)*, C-482/99. Cfr. anche la sentenza del Tribunale del 26 giugno 2008, *SIC/Commissione*, T-442/03, punti da 93 a 100.

⁸ Sentenza della Corte di giustizia del 16 maggio 2002, *Francia/Commissione (Stardust)*, C-482/99, punti 55 e 56. Cfr. anche le conclusioni dell'avvocato generale Jacobs del 13 dicembre 2001, *Francia/Commissione (Stardust)*, C - 482/99, punti da 65 a 68.

Il controllo del giudice europeo relativamente al carattere pubblico delle risorse

- (Corte di giustizia 23 ottobre 2014, *Commerz Nederland*, C-242/13, punto 35.);
- d) l'integrazione dell'impresa pubblica nelle strutture dell'amministrazione pubblica;
 - e) la natura delle attività dell'impresa pubblica e l'esercizio di queste sul mercato in normali condizioni di concorrenza con gli operatori privati;
 - f) lo stato giuridico dell'impresa (ossia il fatto che questa sia soggetta al diritto pubblico o al diritto comune delle società), sebbene il solo fatto che un'impresa pubblica sia stata costituita in forma di società di capitali di diritto comune non può essere considerato, per via dell'autonomia che tale forma giuridica conferisce alla società stessa, motivo sufficiente per escludere l'imputabilità allo Stato (Corte di giustizia del 16 maggio 2002, Francia/Commissione (*Stardust*), C-482/99, punto 57);
 - g) l'intensità del controllo esercitato dalle autorità pubbliche sulla gestione dell'impresa;
 - h) qualsiasi altro indizio che dimostri la partecipazione — o l'improbabilità della mancata partecipazione — delle autorità pubbliche all'adozione del provvedimento, tenuto conto anche dell'ambito d'applicazione dello stesso, del suo contenuto ovvero delle condizioni da esso stabilite.

Si sottolinea che la lettera h) prevede, da un punto di vista probatorio una sorta di presunzione di imputabilità, estendendo in questo modo oltre che connotando di atipicità ancor di più la nozione di aiuto di stato, delle misure erogate da imprese pubbliche. Infatti, per dimostrare la riconducibilità alla nozione di aiuto di Stato è sufficiente affermare che non sia *improbabile* la loro destinazione pubblica. Anche in questo punto possiamo notare la tendenza espansiva della nozione di aiuto di Stato.

Sotto il profilo strettamente oggettivo, poi, secondo la Comunicazione della Commissione (punti 49 e seguenti), anche le risorse delle imprese pubbliche costituiscono *risorse statali* ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato in quanto lo Stato è in grado di orientare l'utilizzazione di tali risorse.

La Commissione, nella comunicazione testé citata, con una particolare interpretazione dilata notevolmente la nozione di aiuto di stato con riguardo al profilo dell'appartenenza statale delle risorse. In questo senso, al punto 57 della comunicazione, si afferma che "*L'origine delle risorse non è rilevante purché, prima di essere trasferite, direttamente o indirettamente, ai*

beneficiari, esse siano sotto il controllo pubblico e dunque a disposizione delle autorità nazionali (87), anche se le risorse non diventano proprietà della pubblica autorità.”

5. Un caso pratico: la sentenza *Tercas*

A questo punto ci soffermeremo sulla sentenza *Tercas*⁹ che ha affrontato, da un punto di vista probatorio, il requisito dell'imputazione soggettiva. La fattispecie riguarda il quesito se vi può essere aiuto di stato quando lo stesso venga erogato con risorse private e il soggetto è privato.

In particolare, ci riferiamo alla Sentenza della Corte (Grande Sezione) 2 marzo 2021. Nella causa C425/19 P, avente ad oggetto l'impugnazione, ai sensi dell'articolo 56 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, proposta il 29 maggio 2019, e la Commissione europea chiede l'annullamento della sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 19 marzo 2019, Italia e a./Commissione (T98/16, T196/16 e T198/16; in prosieguo: la "sentenza impugnata"), con la quale quest'ultimo ha annullato la decisione (UE) 2016/1208 della Commissione, del 23 dicembre 2015, relativa all'aiuto di Stato SA.39451 (2015/C) (ex 2015/NN) cui l'Italia ha dato esecuzione a favore di Banca *Tercas* (GU 2016, L 203, pag. 1; in prosieguo: la «decisione controversa»).

In estrema sintesi riassumiamo la questione e il ragionamento del giudice europeo.

I soggetti coinvolti sono i seguenti. La *Tercas-Cassa di risparmio della provincia di Teramo SpA* (Banca *Tercas SpA*) (in prosieguo: "*Tercas*") è una banca a capitale privato operante principalmente nella regione degli

⁹ Per un approfondimento sul caso giudiziario cfr. S. AMOROSINO, *La Corte UE sul caso Tercas: approccio empirico ed "acquis" sull'onere di dimostrare l'influenza condizionante di autorità pubbliche*, in *Dir. banca merc. fin.*, n. 2, 2021, p. 286 ss. C. BUZZACCHI, *Il fondo interbancario nel caso Tercas e la tutela del risparmio: mandato pubblico o privato?*, in *Riv. reg. merc.*, n. 2, 2018, p. 77 ss.; M. DE POLI, *Caso Tercas: la commedia degli equivoci e degli inganni ed il tempo dell'illusione (svanita)*, in *Riv. dir. banc.*, luglio 2021, p. 1 ss., D. ROSSANO, *Il Tribunale UE boccia la Commissione europea sul caso Tercas*, in *Riv. trim. dir. econ.*, 2, 2019, p. 1 ss. D. ROSSANO, *La Corte di giustizia UE sul caso Tercas: oltre il danno, la beffa*, in *Rivista Trimestrale di diritto dell'economia*, n. 1, 2021, parte seconda, p. 8 ss.; B. RUSSO, *Il caso Tercas e la sentenza dirimente della recente corte di giustizia*, in *Ianus*, n. 23 2021, pp. 127; Per alcuni rilievi critici sulle circostanze della vicenda *Tercas* si rinvia a S. Maccarone, *Gli aiuti di stato alle banche in crisi: l'esperienza del FITD*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, fasc.4, 1 Agosto 2022, pag. 587. L'autore affronta anche l'aspetto della mancanza dei presunti effetti distorsivi della concorrenza al quale si rinvia.

Il controllo del giudice europeo relativamente al carattere pubblico delle risorse

Abruzzi (Italia). La Banca Popolare di Bari SCpA (in prosieguo: “BPB”) è la società capogruppo di un gruppo bancario a capitale privato attivo principalmente nell’Italia meridionale.

Il Fondo interbancario di tutela dei depositi (in prosieguo: il “FITD”) è un consorzio di diritto privato tra banche che è stato costituito su base volontaria nel 1987¹⁰. Tale consorzio, di tipo mutualistico, è stato istituito per il perseguimento degli interessi comuni dei suoi membri.

In forza dell’articolo 27 del suo statuto, in caso di liquidazione coatta amministrativa di uno dei suoi membri, il FITD interviene rimborsando i depositi dei depositanti effettuati presso il medesimo entro il limite di EUR 100 000 per depositante (c.d: l’intervento obbligatorio).

Il FITD dispone inoltre della facoltà di intervenire a favore dei suoi membri su base volontaria nelle due situazioni seguenti (c.d: gli interventi facoltativi).

La Banca d’Italia è un’ autorità pubblica che esercita le funzioni di banca centrale della Repubblica italiana. Essa è dotata di personalità giuridica autonoma e distinta da quella dello Stato italiano.

Per realizzare gli obiettivi che il Testo Unico Bancario le ha assegnato, in particolare per quanto riguarda la sana e prudente gestione degli enti vigilati, alla Banca d’Italia sono riconosciuti un potere regolamentare, poteri di controllo e ispettivi e numerosi poteri di carattere autorizzativo. Tali poteri consentono alla Banca d’Italia di intervenire in tutti i momenti salienti della vita di una banca nel rispetto dell’autonomia imprenditoriale di quest’ultima e al solo fine di verificare che essa sia gestita in modo sano e prudente. Nell’esercizio delle sue prerogative, la Banca d’Italia ha segnatamente approvato lo statuto del FITD, assiste alle riunioni di quest’ultimo in qualità di osservatore senza diritto di voto e, conformemente all’articolo 96-ter, primo comma, lettera d), del TUB, approva gli interventi del FITD a favore dei suoi membri¹¹.

Con decisione del 30 aprile 2012, su proposta della Banca d’Italia, che aveva rilevato irregolarità in seno a Tercas, il Ministero dell’Economia e delle Finanze (Italia) ha deciso di sottoporre Tercas ad amministrazione straordinaria. La Banca d’Italia ha poi nominato un commissario straordinario incaricato di gestire Tercas durante il periodo di amministrazione straordinaria.

¹⁰ D. ROSSANO – Il Fondo Interbancario di Tutela dei Depositi. Metamorfosi della funzione in *Rivista Trimestrale di diritto dell’economia*, 1/2022 (supplemento), p. 112 ss

¹¹ F. CAPRIGLIONE E R. CERCONE, *Commento all’ art. 96, in Commentario al Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia*, Milano, 2018, p. 1347.

Il 28 ottobre 2013, a seguito di una domanda del commissario straordinario di Tercas fondata sull'articolo 29 dello statuto del FITD, il comitato di gestione di tale consorzio ha deciso di intervenire a sostegno di Tercas per un importo massimo di EUR 280 milioni. Il 29 ottobre 2013 il consiglio del FITD ha ratificato tale decisione. Il 4 novembre 2013, conformemente all'articolo 96-ter, primo comma, lettera d), del TUB, la Banca d'Italia ha approvato tale intervento di sostegno.

Sospeso il procedimento per la verifica di alcune incertezze di natura patrimoniale e verifica sul trattamento fiscale il 7 luglio 2014 la Banca d'Italia ha autorizzato l'intervento del FITD a favore di Tercas. Tale intervento prevedeva tre misure, ossia, in primo luogo, un contributo di EUR 265 milioni a copertura del deficit patrimoniale di Tercas, in secondo luogo, una garanzia di EUR 35 milioni a copertura del rischio di credito associato a determinate esposizioni di Tercas e, in terzo luogo, una garanzia di EUR 30 milioni a copertura dei costi derivanti dal trattamento fiscale della prima misura (in prosieguo: le "misure controverse").

In occasione di un'assemblea generale degli azionisti di Tercas, convocata il 27 luglio 2014 dal commissario straordinario di concerto con la Banca d'Italia, è stato deliberato, da una parte, di coprire parzialmente le perdite, tra l'altro azzerando il capitale e annullando tutte le azioni ordinarie in circolazione e, dall'altra, di aumentare il capitale a EUR 230 milioni mediante l'emissione di nuove azioni ordinarie riservate a BPB. Questo aumento di capitale è stato effettuato il medesimo giorno. Il 1° ottobre 2014 il regime di amministrazione straordinaria di Tercas è stato revocato e BPB ha nominato i nuovi organi di tale banca.

Con lettera del 27 febbraio 2015 la Commissione ha informato la Repubblica italiana della propria decisione di avviare il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE riguardo alle misure controverse. Il 24 aprile 2015 la Commissione ha pubblicato la decisione di avvio del procedimento nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. Il 23 dicembre 2015 la Commissione ha adottato la decisione controversa, con la quale ha constatato che le misure controverse, autorizzate in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, costituivano aiuti incompatibili e illegittimi concessi dalla Repubblica italiana a Tercas e ha disposto il recupero di detti aiuti.

La Repubblica italiana (T98/16), BPB (T196/16) e il FITD, sostenuto dalla Banca d'Italia (T198/16), hanno rispettivamente proposto ricorso contro la decisione controversa.

Il controllo del giudice europeo relativamente al carattere pubblico delle risorse

I rilievi sollevati dalla Commissione del 2015, si fondavano essenzialmente sull'attribuzione della natura di "risorsa statale" ai fondi impiegati dal FITD, ritenendo pertanto tale sostegno incompatibile e illegittimo in quanto avvenuto in esecuzione di un "mandato pubblico", ex art. 96-bis TUB. Conseguenza questa che ha poi portato a condannare la Banca Tercas alla restituzione degli aiuti versati. A seguito della dichiarazione di illegittimità dell'intervento operato dal FITD da parte della Commissione, Banca Tercas ha dovuto quindi restituire gli importi di cui aveva beneficiato al Fondo che, previa restituzione alle banche aderenti dei corrispondenti contributi effettuati. Quest'ultimo ha provveduto ad apportarli nuovamente in conformità, questa volta, a uno schema volontario di adesione, nel frattempo costituito presso lo stesso FITD (con modifica dello Statuto attuata con deliberazione del 26 novembre 2016 al fine di consentire, per le stesse finalità di cui all'art. 96-bis, co. 1-bis, lett. d) TUB, il superamento del dissesto o del rischio di dissesto, interventi a carattere volontario). L'indirizzo della Commissione UE è stato quello di ritenere indispensabile, per poter realizzare l'intervento a favore di Banca Tercas, l'istituzione di uno schema volontario.

In primo grado il tribunale ha annullato la decisione controversa in quanto non ha reputato soddisfatta la prima delle condizioni richieste affinché un aiuto sia qualificato come "aiuto di Stato" ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, ossia che sia concesso dallo Stato ovvero mediante risorse statali. Preliminarmente, il Tribunale chiarisce che per configurarsi l'ipotesi d'intervento "mediante risorse statali", ai sensi dell'art. 107, par. 1, del TFUE, occorre la sussistenza di due condizioni distinte e cumulative, ovvero l'imputabilità allo Stato e la concessione di denaro pubblico. Per ciò che attiene al presente contributo, continua il tribunale che per concludere che una misura di aiuto sia imputabile allo Stato, la Commissione ha l'obbligo di presentare indizi sufficienti a dimostrare che tale misura è stata adottata sotto l'influenza o il controllo effettivo delle autorità pubbliche è tanto più necessario quando si tratta di una misura adottata da un ente privato che quando la misura è adottata da un'impresa pubblica. Come vedremo più avanti è sulla "dose" della dimostrazione che si gioca la partita. Dunque, secondo il Tribunale la Commissione non aveva sufficientemente dimostrato che le risorse in questione fossero controllate dalle autorità pubbliche italiane e che esse fossero quindi a disposizione di tali autorità.

La controversia si sposta presso la Corte di giustizia dell'Unione europea come nella causa sopra precisata. In estrema sintesi e per quanto rilevante al nostro tema riportiamo le motivazioni del ricorso della Commissione che,

per ciò che attiene alle questioni di diritto affrontate sono così riassumibili: l'applicazione delle regole in materia di onere e di produzione della prova effettuata dal Tribunale ai fini della valutazione di tali indizi nonché della qualificazione delle misure controverse. Tratteremo dunque solo il primo motivo di ricorso. La commissione ritiene che il Tribunale abbia erroneamente interpretato la giurisprudenza in argomento e richiesto alla Commissione un onere della prova rafforzato quanto l'ente che ha adottato le misure è un ente privato. La Commissione ritiene che avrebbe dovuto fornire la prova, mediante un insieme di indizi risultanti dal caso concreto, del coinvolgimento o dell'influenza di dette autorità nell'adozione della misura in questione, dimostrando *la probabilità* del coinvolgimento delle autorità pubbliche o, quantomeno, l'improbabilità di un loro mancato coinvolgimento e non come richiesto dal Tribunale la dimostrare dell'esistenza di incitamenti concreti o di istruzioni vincolanti forniti da tali autorità all'ente che ha concretamente concesso l'aiuto. Quindi alla Commissione sarebbe stato richiesto un *onere della prova rafforzato* ovvero dimostrare in concreto che le misure controverse erano state adottate sotto l'influenza dominante delle autorità pubbliche, coinvolte in tutte le fasi dell'adozione di tali misure, impartendo istruzioni vincolanti, e che la partecipazione delle autorità pubbliche avesse avuto un impatto sul contenuto di dette misure.

In sostanza secondo la Commissione il livello di prova richiesto dalla giurisprudenza della Corte non varierebbe a seconda della proprietà, pubblica o privata, dell'ente che eroga l'aiuto.

In ultimo la commissione ritiene che il FITD sia un ente pubblico ed erra il tribunale ad inquadralo come ente privato.

Nella motivazione della Corte, oltre a ricordare che la definizione di aiuto di stato richiede quattro condizioni individuare dall'art. 107, ed espone in apertura del presente contributo, per quanto riguarda più specificamente l'imputabilità di una misura allo Stato, la Corte ha dichiarato che essa non può essere dedotta dal solo fatto che detta misura sia stata adottata da un'impresa pubblica. Infatti, anche nel caso in cui lo Stato sia in grado di controllare un'impresa pubblica e di esercitare un'influenza determinante sulle sue operazioni, l'esercizio effettivo di tale controllo nel caso concreto non può essere automaticamente presunto. È altresì necessario verificare se si debba considerare che le autorità pubbliche abbiano avuto un qualche ruolo nell'adozione di tale misura.¹² Ciò può essere dimostrato da un in-

¹² Cfr. in tal senso, sentenze del 16 maggio 2002, Francia/Commissione, C482/99, punti da 50 a 52; SACE e Sace BT/Commissione, C472/15 P, punto 34, Comune di Milano/Commissione, C160/19, punto 46

sieme di indizi risultanti dalle circostanze del caso di specie e dal contesto nel quale detta misura è stata adottata e non si può pretendere che venga dimostrato, sulla base di un'indagine precisa, che le autorità pubbliche abbiano concretamente incitato l'impresa pubblica ad adottare la misura di aiuto in questione¹³.

In particolare, assume rilevanza qualunque indizio che suggerisca, nel caso concreto, un coinvolgimento delle autorità pubbliche ovvero l'improbabilità di un'assenza di coinvolgimento nell'adozione di una misura, tenuto conto anche dell'ampiezza di tale misura, del suo contenuto o delle condizioni che essa comporta, oppure la mancanza di coinvolgimento delle suddette autorità nell'adozione di detta misura¹⁴.

Secondo l'interpretazione della Corte l'origine pubblica dei fondi utilizzati non è l'elemento qualificante dell'intervento quale aiuto di Stato, atteso che ciò che rileva è l'imputabilità della decisione a quest'ultimo. In tal senso, assumerebbe rilevanza non necessariamente il rapporto organico o di controllo tra "pubblica autorità e ente erogatore" quanto piuttosto il "grado di influenza" esercitabile dall'autorità amministrativa, sul quale grado la Commissione Europea strenuamente cercava di corroborare, attraverso circostanze fattuali ed episodi, di per sé banali, ma che militavano nel senso che il fondo era in realtà *longa manus* della Repubblica Italiana¹⁵.

La Corte in premessa dichiara che non sussiste nessun obbligo probatorio rinforzato che dipende dalla natura dell'ente erogatore della misura ma questo va graduato in base alle circostanze del caso concreto e dunque (ri) afferma il principio secondo il quale spetta alla Commissione dimostrare, sulla base di un insieme di indizi, che le misure in questione erano imputabili allo Stato, né, pertanto, ha imposto alla Commissione di soddisfare un livello di prova più elevato per il solo motivo che il FITD è un ente privato.

Dunque, nel caso concreto, afferma la corte, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, in una situazione in cui, come nel caso di specie, l'ente erogatore dell'aiuto ha natura privata, gli indizi atti a dimostrare l'imputabilità della misura allo Stato sono dunque diversi da quelli richiesti nell'ipotesi in cui l'ente erogatore dell'aiuto sia un'impresa pubblica. Dunque diversi e non "rinforzati".

¹³ Cfr. in tal senso, sentenze del 16 maggio 2002, Francia/Commissione, C482/99, punti 53 e 55

¹⁴ sentenza del 10 dicembre 2020, Comune di Milano/Commissione, C160/19 P, EU:C:2020:1012, punto 48

¹⁵ P. DE GIOIA – CARABELLESE, *Crisi bancarie e aiuti di Stato. La sentenza Tercas: Brussels versus Italy?*, in *OIDU*, 2019, n. 4, 694 ss.

6. Conclusioni

In conclusione, possiamo notare come il caso Tercas, benché abbia attirato l'attenzione di tanti studiosi, non apre nessun nuovo filone giurisprudenziale. Sicuramente ha dato la possibilità di precisare le maglie dell'onere probatorio, ovvero dell'obbligo di provare in modo *giuridicamente adeguato* e non rafforzato come sostenuto dalla Commissione il coinvolgimento pubblico in situazioni particolari, come quella delineata dal caso Tercas, laddove la misura in questione è adottata da un ente privato, di regola non sottoposto al controllo dello Stato.

Tuttavia, ci ha dato la possibilità di riflettere su alcune questioni sistemiche.

In *primis* la necessità di una revisione del sistema processuale. Il modello della tutela giurisdizionale previsto nell'Unione è particolarmente articolato. Il caso Tercas è esemplare. I ricorsi in primo grado di fronte al Tribunale ex art. 263 TFUE (T-98/16, 196/16 e 198/16) avverso la decisione della Commissione 2016/1208 del 23 dicembre 2016 hanno impiegato più di due anni per giungere a sentenza (19 marzo 2019) e nelle more della decisione non vi erano state le condizioni per misure cautelari. La Commissione ha poi interposto appello e il secondo giudizio (C-425/19) è giunto a conclusione (2 marzo 2021) a distanza di quasi cinque anni dalla decisione contestata; quando ormai la vicenda era giunta ad un punto irreversibile.

Questo lasso di tempo non ha permesso di ricorrere al Fondo interbancario e a trovare soluzioni alternative. La questione assume rilevanza in considerazione del fatto che a soffrire sono spesso settori di interesse generale e di estrema rilevanza per l'intero ordinamento non solo giuridico. In questo caso si trattava della tenuta del sistema bancario.

De iure condendo un primo passo per superare queste criticità, oltre una modifica del sistema processuale come per esempio corsie preferenziali, sentenze in forma semplificata, risiede in una migliore definizione della nozione di aiuti di Stato, tale da superare la sua attuale "opacità"¹⁶.

Probabilmente a causa di ciò si registra una posizione della Commissione europea¹⁷ volta ad interpretare in maniera estensiva sia il requisito ogget-

¹⁶ M.P. CHITI, *Gli aiuti di stato nel prisma degli interessi pubblici. Per un rinnovato approccio*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, fasc.4, 1Agosto 2022, pag. 403

¹⁷ C. SCHEPISI, *La valutazione della compatibilità di un aiuto di Stato. Alcune riflessioni sulla compatibilità e sui limiti della Commissione*, in *Riv. reg. mercati*, 2019, 319.

Il controllo del giudice europeo relativamente al carattere pubblico delle risorse

tivo sia il requisito soggettivo di aiuto di stato.¹⁸ Tutto ciò è reso necessario dallo scenario contingente che stiamo vivendo.

La crisi bancaria¹⁹ che ha dato origine al caso Tercas è una delle tante. Recentemente abbiamo assistito alla pandemia da Covid, al caro materiali per la Guerra in Ucraina e non ultimo le crisi climatiche. La Commissione di fronte a questi eventi ha interpretato restrittivamente l'applicazione normativa sugli aiuti di stato. Nella recente pandemia, per esempio, la Commissione non ha preso in considerazione che trattasi di "evento eccezionale" che fa rimanere i sussidi pubblici al di fuori della disciplina degli aiuti di Stato, per previsione espressa dei Trattati (il citato art. 107, para. 2, lett. b) per valutare le politiche di contrasto agli effetti economici negativi della pandemia da Covid 19. Infatti, la Commissione si è mossa (cfr. la Comunicazione del 19 marzo 2020) prima ancora che gli Stati decidessero le prime misure; dando così vita ad un controllo *ex ante* sulle politiche economiche nazionali, sostanzialmente per condizionarle²⁰.

In *secundis* la vicenda ha fatto aprire il dibattito circa il risarcimento dei danni, e dunque la responsabilità extracontrattuale della Commissione, a seguito di alcune posizioni giudiziali piuttosto discutibili.²¹ Ci riferiamo alla questione dell'imputazione alla Commissione di una responsabilità (extracontrattuale), ex art. 340, co. 2, del TFUE, conseguente al suo intervento restrittivo nel caso Tercas²². L'art. 340, co. 2, TFUE recita testual-

¹⁸ M.P. CHITI, *Gli aiuti di stato nel prisma degli interessi pubblici. Per un rinnovato approccio*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, fasc.4, 1Agosto 2022, pag. 403

¹⁹ C. BUZZACCHI, *Aiuti di Stato, tra misure anti-crisi ed esigenze di modernizzazione: la politica europea cambia passo?*, in *Concorrenza e mercato*, 2013, pp. 77 ss.; F. CAPRIGLIONE, *Crisi bancarie e crisi di sistema. Il caso Italia*, in *Federalismi.it*, 6, 2020, p. 1 ss. B. INZITARI, *Brrd, bail in, risoluzione delle banche in dissesto, condivisione concorsuale delle perdite (d.lgs 180/2015)*, in *Rivista diritto bancario*, 2016, p. 26; L. SCIPIONE, *Aiuti di Stato e crisi bancarie*, Giappichelli, Torino, 2022; Per un approfondimento sull'evoluzione della normativa europea nel settore bancario cfr. F. CAPRIGLIONE, A. SACCO GINVERI, *Metamorfosi della governance bancaria*, Milano, 2019, p. 41 ss F. CROCI, *L'Impatto della crisi finanziaria sugli aiuti di Stato al settore bancario, Il Diritto dell'Unione europea*, II, fac. 4, 2014, pp. 733 e ss; M. SEPE – *Dimensione bancaria e nuovi rischi del settore (Dimension of the Banks and new risks in the Banking sector)* in *Rivista Trimestrale di diritto dell'economia*, 1/2022 (supplemento), p. 74 ss.

²⁰ M.P. CHITI, *Gli aiuti di stato nel prisma degli interessi pubblici. Per un rinnovato approccio*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, fasc.4, 1Agosto 2022, pag. 403

²¹ B. RUSSO, *Il caso Tercas e la sentenza dirimente della recente corte di giustizia*, in *Ianus*, n. 23 2021, pp. 127

²² R. BARATTA, *La responsabilità aquiliana dell'Unione europea*, in *Il Diritto dell'Unio-*

mente “[l’Unione] deve risarcire, conformemente ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri, i danni cagionati dalle sue istituzioni o dai loro agenti nell’esercizio delle loro funzioni”. Come più volte precisato nella giurisprudenza della Corte,²³ il danno supposto “[...] deve derivare in maniera sufficientemente diretta dal comportamento illegittimo delle istituzioni” tale da dimostrare il nesso di causalità tra esso e il comportamento dell’istituzione.²⁴ Nella vicenda della Banca Tercas sembrerebbe sarebbe stato accertato dai ritardi nell’operazione di acquisizione – con oneri senza dubbio maggiori in termini di svalutazione dei crediti deteriorati – causati dalla decisione avversa della Commissione²⁵. Tuttavia i Giudici della Corte di Giustizia non sono stati di questo avviso e non rimane che intentare, come già anticipato dalla Popolare di Bari – oggi controllata da Mediocredito Centrale insieme al FITD una causa per risarcimento danni a seguito della decisione presa della Corte Ue. Tuttavia si segnala che con sentenza del 30 giugno 2021, la terza sezione del Tribunale – la stessa che aveva deciso il primo grado della domanda di annullamento della decisione con cui la Commissione aveva considerato come un aiuto di Stato illegittimo l’intervento del Fondo interbancario di tutela dei depositi (FITD) a sostegno di Banca Tercas – ha respinto la domanda di alcune fondazioni e società italiane diretta ad ottenere il risarcimento del danno materiale che esse affermavano aver subito a causa del comportamento della Commissione tradottosi nell’aver impedito il salvataggio di Banca Marche ad opera del Fondo²⁶.

Detto ciò non possiamo non concludere aderendo ad una lettura metagiuridica, sostanzialista e teleologica dell’esistenza stessa delle istituzioni

ne Europea, 2013, n. 3, 513 ss.

²³ Tra le tante, Corte giust., 4 ottobre 1979, cause riunite 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 e 45/79, Dumortier e a./Consiglio, punto 21; 12 dicembre 2006, causa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, punto 218; 3 maggio 2018, C-376/16 P, EUIPO/European Dynamics Luxembourg e a., punto 91. V. anche 13 dicembre 2018, cause riunite C-174/17 P e C-222/17 P, Unione europea/ASPLA e Armando Álvarez, punto 23.

²⁴ Cfr., Corte giust., 25 febbraio 2021, causa C-615/19 P, Dalli/Commissione, punto 41; 13 dicembre 2018, causa C-150/17 P, Unione europea/Kendrion, punto 117; 6 settembre 2018, causa C-346/17, Klein/Commissione, punto 60; 19 aprile 2012, Artegoda/Commissione, causa C-221/10 P, punto 80; 10 luglio 2003, causa C-472/00 P, Commissione/Fresh Marine, punto 25.

²⁵ B. Russo, *Il caso Tercas e la sentenza dirimente della recente corte di giustizia*, in *Ianus*, n. 23 2021, pp. 152

²⁶ Per approfondire la questione cfr. M. DE POLI, *Caso Tercas: la commedia degli equivoci e degli inganni ed il tempo dell’illusione (svanita)*, in *Riv. dir. banc.*, Luglio 2021, p. 1

Il controllo del giudice europeo relativamente al carattere pubblico delle risorse

europee di Natalino Irti il quale ha osservato: “È l'ora delle crisi storiche, che siano finanziarie o sociali o sanitarie, quando gli individui si accorgono di essere soli, e guardano in alto con occhi umidi e imploranti (...). I singoli e le imprese cercano scampo nelle strutture unitarie della convivenza (...). Che cosa mai può fare lo Stato se non porgere aiuto?”²⁷.

²⁷ N. IRTI, *Prefazione*, in E. BRUTI LIBERATI, M. DE FOCATIS, A. TRAVI (a cura di), *Gli aiuti di Stato, profili generali e problematiche energetiche*, Milano, 2020

ROSARIO FEDERICO

PROFILI ISTITUZIONALI E SOSTANZIALI SUL CONTROLLO SUGLI AIUTI DI STATO FISCALI

La perdurante attualità del caso '*Paint Graphos*'
(cause riunite da C-78/08 a C-80/08)

Abstract

- IT:** L'articolo esamina le statuizioni più rilevanti della sentenza della Corte di giustizia *Paint Graphos* (cause riunite da C-78/08 a 80/08), arresto ormai risalente (2011), ma tuttora di importanza centrale per comprendere i principi che regolano l'applicazione del controllo sugli aiuti di Stato alla materia fiscale. Dopo aver brevemente illustrato la normativa italiana relativa agli incentivi fiscali previsti a favore delle cooperative di produzione e lavoro, lo scritto si concentra sulla corretta applicazione del rinvio pregiudiziale interpretativo da parte del giudice nazionale e sul noto "test in tre fasi", necessario ad identificare l'esistenza di "vantaggi selettivi" nel trattamento fiscale riservato alle imprese.
- EN:** The article examines the most relevant passages of the Court of Justice's *Paint Graphos* ruling (joined cases C-78/08 to 80/08), a Judgement that dates back to 2011 but is still of central importance for understanding the principles governing the application of State aid control to tax matters. After briefly outlining the Italian legislation on the tax incentives provided for production and work cooperatives, the paper focuses on the correct application of the preliminary ruling by national courts and on the well-known 'three-step test' necessary to identify the existence of 'selective advantages' in the tax treatment reserved to enterprises.
- ES:** El artículo examina los pasajes más relevantes de la sentencia *Paint Graphos* de la Corte de Justicia UE (asuntos acumulados C-78/08 a 80/08), una decisión que se remonta a 2011 pero que sigue siendo de capital importancia para comprender los principios que rigen la aplicación del control de las ayudas de Estado en materia fiscal. Tras esbozar brevemente la legislación italiana sobre los incentivos fiscales previstos para las cooperativas de producción y trabajo, el documento se centra en la correcta aplicación de la cuestión prejudicial interpretativa por parte del tribunal nacional y en la conocida "prueba de las tres etapas" necesaria para identificar la existencia de "ventajas selectivas" en el trato fiscal reservado a las empresas.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. La normativa italiana oggetto di analisi – 3. Il corretto utilizzo del rinvio pregiudiziale interpretativo da parte del giudice nazionale – 4. La nozione di selettività fiscale nel “test in tre fasi” – 5. Conclusioni

1. Introduzione

Nonostante sia trascorso più di un decennio da quando la Corte di giustizia si è pronunciata sulla nozione di aiuto di Stato in ambito fiscale nel caso *Paint Graphos*¹, tale arresto costituisce a tutt’oggi uno dei pochi punti di riferimento in tale complesso settore del diritto UE.

La rilevanza della sentenza è del resto testimoniata dai frequenti riferimenti al caso presenti nella ‘*Comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato*’² pubblicata dalla Commissione europea, il principale strumento di *soft law* contenente la giurisprudenza più significativa sull’art. 107, par. 1 TFUE.

Guardando in prospettiva alle numerose pronunce nel frattempo rese dalla Corte di giustizia, sia in sede di rinvio pregiudiziale che di ricorsi avverso le decisioni della Commissione, si ha piuttosto la sensazione di una graduale perdita di nitidezza dei confini dell’istituto, tendenza divenuta massimamente evidente in relazione all’applicazione dell’art. 107 TFUE ai *tax ruling*³.

Per tale motivo appare utile, nel contesto di una serie di lezioni volte ad inquadrare i principi che regolano la materia degli aiuti di Stato fiscali, ripercorrere le statuizioni contenute in tale sentenza, concentrandosi in particolare su due profili:

- A. il ruolo del giudice nazionale ed il corretto utilizzo del rinvio pregiudiziale;
- B. l’analisi della selettività fiscale tramite il cd. “test in tre fasi”.

¹ Corte di giustizia, 8 settembre 2011, *Ministero dell’Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate contro Paint Graphos Soc. coop. Arl e a.*, Cause riunite C-78/08 a C-80/08, in *Raccolta*, 2011, I, p. 7611, ECLI:EU:C:2011:550.

² Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all’articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell’Unione europea, (2016/C 262/01), par. 185 e ss.

³ Si vedano, da ultimo, le conclusioni dell’AG Kokott del 4 maggio 2023, *Engie e a. c. Commissione*, in causa C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:383, in cui viene proposta una nozione di aiuto di Stato fiscale legata all’intento “*manifestamente discriminatorio*” con cui una costruzione fiscale è stata posta in essere dallo Stato membro, in apparente contraddizione con il carattere “oggettivo” che tradizionalmente caratterizza la nozione di aiuto di Stato ex art. 107, par. 1 TFUE.

2. La normativa italiana oggetto di analisi

Le tre cause riunite concernono il regime di esenzione dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi (rispettivamente IRPEG e ILOR all'epoca dei fatti) previsto per le società cooperative dalla normativa italiana (D.P.R. 601/1973 – contenente la disciplina generale delle agevolazioni tributarie – artt. 10 e ss.).

Benché, come noto, ILOR e IRPEG siano state sostituite, rispettivamente dall'IRAP nel 1998 e dall'IRES nel 2004, il citato D.P.R. 601/1973 disciplina ancora parte delle agevolazioni fiscali previste per le cooperative. I presupposti applicativi dell'esenzione sono stati parzialmente modificati, ma non è stata alterata la struttura generale dell'agevolazione fiscale. Per tale motivo, nonostante i riferimenti contenuti nel testo riguardino la disciplina vigente all'epoca dei fatti, le statuizioni della Corte di giustizia conservano attualità e rilevanza.

Il contenzioso esaminato dalla Corte di giustizia trae origine in tutti e tre i casi da atti di accertamento dell'amministrazione finanziaria ('AF'), rispettivamente:

- per l'anno 1993 quanto a *Paint Graphos* (C-78/08);
- per l'anno 1993 quanto ad *Adige Carni* (C-79/08);
- per gli anni 1984 – 1988 quanto al Sig. Franchetto (C-80/08)

In ciascuno di tali procedimenti l'AF ha disposto la decadenza dai benefici previsti per le società cooperative come conseguenza della violazione delle condizioni cui questi erano subordinati dalla normativa domestica.

In particolare, l'art. 14 del citato D.P.R. disponeva

1. Le agevolazioni previste in questo Titolo si applicano alle società cooperative, e loro consorzi, che siano disciplinat[i] dai principi della mutualità previsti dalle leggi dello Stato e siano iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione.
2. I requisiti della mutualità si ritengono sussistenti quando negli statuti sono espressamente e inderogabilmente previste le condizioni indicate nell'art. 26 del decreto legislativo 14 dicembre 1947, n. 1577, e tali condizioni sono state in fatto osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti stessi.

3. I presupposti di applicabilità delle agevolazioni sono accertati dall'amministrazione finanziaria sentiti il Ministero del Lavoro o gli altri organi di vigilanza».

A sua volta, l'art. 26 del D. Lgs. 1577/1947 prevedeva

«Agli effetti tributari si presume la sussistenza dei requisiti mutualistici quando negli statuti delle cooperative siano contenute le seguenti clausole:

- a) divieto di distribuzione dei dividendi superiori alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato;
- b) divieto di distribuzione delle riserve tra i soci durante la vita sociale;
- c) devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale – dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati – a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico.

Il primo tipo di beneficio concesso alle cooperative era previsto agli artt. 10 e 11 dpr 601/1973, quanto all'esenzione totale o parziale del reddito prodotto dalle cooperative agricole, di piccola pesca e di produzione e lavoro.

In particolare, l'art. 11 recitava

1. I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma, non è inferiore al sessanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al sessanta per cento, ma non al quaranta per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà.

2. Per le società cooperative di produzione le disposizioni del comma precedente si applicano a condizione che per i soci ricorrano tutti i requisiti previsti, per i soci delle cooperative di lavoro, dall'art. 23 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni.

3. Nella determinazione del reddito delle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono ammesse in deduzione le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento.

In secondo luogo, la normativa consentiva la deducibilità dal reddito imponibile dei ristorni concessi ai soci, ai sensi dell'art. 12 del citato D.P.R.

1. Per le società cooperative e loro consorzi sono ammesse in deduzione dal reddito le somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di maggiore compenso per i conferimenti effettuati. Le predette somme possono essere imputate ad incremento delle quote sociali.

Infine, il quadro normativo era completato dall'art. 12 L. 904/1977, ai sensi del quale

«Fermo restando quanto disposto nel titolo III del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni ed integrazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento».

Pur a fronte di violazioni eterogenee contestate dall'AF, l'elemento comune delle diverse controversie risiedeva nell'indebita distribuzione degli utili ai soci, in violazione di quanto previsto dal citato art. 26, D. Lgs. 1577/1947. Nei giudizi di merito, dunque, non viene contestata la legittimità del beneficio fiscale in quanto tale, ma solo la sussistenza dei presupposti in relazione al singolo contribuente.

La Corte di cassazione, di fronte a cui sono giunte le tre cause in oggetto, introduce una dimensione di analisi ulteriore: la compatibilità con l'ordinamento UE dell'astratta previsione del beneficio fiscale, a prescindere dai presunti comportamenti elusivi posti in essere dai contribuenti.

Dopo aver richiamato il valore costituzionale della finalità mutualistica, che caratterizza la disciplina delle cooperative nell'ordinamento italiano (art. 45 Cost.), la Suprema Corte si interroga sulla compatibilità della normativa italiana contenente gli incentivi fiscali con il quadro normativo sovranazionale, segnatamente con l'art. 87 par. 1, CE [oggi 107 par. 1 TFUE]. Qualora, infatti, le disposizioni in parola fossero qualificate come

aiuti di Stato, rileva giustamente la Cassazione, il giudice nazionale avrebbe il dovere di disapplicare il diritto domestico contrastante con l'art. 88 par. 3 CE [108 par. 3 TFUE], norma dotata di effetto diretto.

In tal caso, il beneficio fiscale in parola sarebbe inapplicabile *a priori*, a prescindere dalla sussistenza dei presupposti antielusivi previsti dalla legge.

Il secondo parametro evocato dalla Suprema Corte è il divieto di abuso del diritto, principio considerato necessario alla tutela della concorrenza e del mercato interno. Viene perciò prospettata l'inopponibilità della forma giuridica della società cooperativa all'AF, che potrebbe tassare tali enti come fossero società lucrative.

L'ordinanza di rinvio pregiudiziale contiene i seguenti quesiti

«[1]) [S]e le misure fiscali agevolative alle società cooperative, nella vigenza degli artt. 10 11 12 13 e 14 del D.P.R. [n. 601/1973], siano compatibili con la disciplina della concorrenza e, in specie, siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87 del Trattato CE, soprattutto in presenza di un non adeguato sistema di vigilanza e correzione degli abusi previsto dal [decreto legislativo n. 1577/1947][.]

[2]) In particolare, ai fini del problema della qualificazione delle misure fiscali agevolative in contestazione come aiuti di Stato, se tali misure possano ritenersi proporzionate rispetto ai fini assegnati all'impresa cooperativa; se il giudizio di proporzionalità possa riguardare, oltre che la singola misura, il vantaggio attribuito, con conseguente alterazione della concorrenza, dalle misure nel loro complesso[.]

[3]) [A]i fini della risposta ai precedenti quesiti, tenendo conto del fatto che il sistema di vigilanza risulta gravemente ed ulteriormente indebolito dalla riforma societaria, soprattutto in relazione alle cooperative a mutualità prevalente, e non totalitaria, secondo la legge n. 311 del 2004[.]

[4]) [A] prescindere dalla qualificabilità delle misure agevolative in questione come aiuto di Stato, se l'utilizzazione della forma societaria cooperativa, anche all'infuori dei casi di frode o di simulazione, possa essere qualificata come abuso del diritto, ove il ricorso a tale forma avvenga all'esclusivo o principale scopo di realizzare un risparmio fiscale».

3. Il corretto utilizzo del rinvio pregiudiziale interpretativo da parte del giudice nazionale

Prima di esaminare il merito delle questioni, occorre soffermarsi sulla ricevibilità delle domande di pronuncia pregiudiziale.

Innanzitutto, va evidenziato che la richiesta di dichiarare irricevibili le domande è stata formulata non solo dai ricorrenti di fronte al giudice *a quo* e da alcuni Stati intervenuti in giudizio; la stessa Commissione europea ha espresso dubbi in proposito, nonostante l'evidente interesse che questa nutre nei rinvii pregiudiziali volti a chiarire i confini della nozione di aiuto fiscale.

Ciò evidenzia le criticità presenti nella redazione dell'ordinanza da parte della Cassazione. Delle quattro questioni sottoposte alla Corte di giustizia, infatti, solo due, quelle relative alla nozione di aiuto di Stato, sono considerate ricevibili previa parziale riqualificazione delle stesse.

Come noto, il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia ha ad oggetto l'interpretazione o la validità del diritto dell'Unione e non del diritto interno, che costituisce elemento di fatto.

La Cassazione, invece, chiede espressamente alla Corte di giustizia di esprimersi sulla compatibilità degli artt. 10 – 14 del citato D.P.R. con la normativa relativa al controllo sugli aiuti di Stato e con il divieto di abuso del diritto.

In risposta a tale quesito, dunque, la Corte di giustizia afferma ai pt. 34 – 36 della sentenza

Orbene, per giurisprudenza costante, benché non spetti alla Corte pronunciarsi, nell'ambito di un procedimento ex art. 267 TFUE, sulla compatibilità di norme di diritto interno con il diritto dell'Unione né interpretare disposizioni legislative o regolamentari nazionali, essa, tuttavia, è competente a fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che gli consentano di pronunciarsi su tale compatibilità per la definizione della causa sottoposta alla sua cognizione (v., in particolare, sentenze 15 dicembre 1993, causa C 292/92, Hünermund e a., Racc. pag. I 6787, punto 8, nonché 27 novembre 2001, cause riunite C 285/99 e C 286/99, Lombardini e Mantovani, Racc. pag. I 9233, punto 27).

Più precisamente, è già stato dichiarato che la competenza della Commissione ad esaminare la compatibilità di un aiuto con il mercato comune non osta a che un giudice nazionale sottoponga alla Corte una questione pregiudiziale sull'interpretazione della nozione

di aiuto (sentenza 29 giugno 1999, causa C 256/97, DM Transport, Racc. pag. I 3913, punto 15). Pertanto, la Corte può in particolare fornire al giudice del rinvio gli elementi di interpretazione di diritto dell'Unione che gli consentano di stabilire se una misura nazionale possa essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi di tale diritto (v. sentenza 10 giugno 2010, causa C 140/09, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

Di conseguenza, la circostanza che le prime due questioni siano state formulate in modo da fare riferimento alla compatibilità del DPR n. 601/1973 con le pertinenti disposizioni del diritto (...)

Tenuto conto delle suesposte considerazioni, le prime due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, devono quindi essere intese come dirette ad accertare, in sostanza, se, ed eventualmente in che misura, le agevolazioni fiscali di cui beneficiano le società cooperative di produzione e lavoro del tipo di quelle oggetto delle cause principali, in forza di una normativa come quella contenuta nell'art. 11 del DPR n. 601/1973, possano essere qualificate come «aiuti di Stato» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

Tuttavia, la Corte può rifiutarsi di statuire sulle domande pregiudiziali laddove non siano rispettati i necessari requisiti di pertinenza e rilevanza (pt. 31, secondo periodo).

Secondo costante giurisprudenza, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di pertinenza. Il rifiuto, da parte della Corte, di pronunciarsi su una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico, oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenze 7 giugno 2007, cause riunite da C 222/05 a C 225/05, van der Weerd e a., Racc. pag. I 4233, punto 22; 22 giugno 2010, cause riunite C 188/10 e C 189/10, Melki e Abdeli, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 27, nonché Bruno e a., cit., punto 19).

Per tale ragione, la Corte di giustizia non si esprime né sulla rilevanza delle modifiche intervenute al diritto societario italiano nel 2004, in quanto si tratta di profili irrilevanti per i giudizi *a quo*, dal momento che hanno ad oggetto anni di imposta precedenti (terza questione) né sul presunto abuso della forma societaria cooperativa (quarta questione), atteso che si tratta di un eventuale abuso del diritto interno e non di una facoltà riconosciuta dal diritto dell'Unione (punti 39 – 41).

Ciò premesso, è possibile svolgere alcune brevi considerazioni.

Certamente il controllo sugli aiuti di Stato contiene *in nuce* una dimensione di “ri-regolazione costituzionale”⁴, attesa l'ampiezza della nozione di ‘aiuto di Stato’, diversa da quella di ‘sussidio’ vigente in sede WTO⁵. La sussumibilità di atti normativi all'interno dell'art. 107, par. 1 TFUE, come avvenuto nel caso di specie, infatti, permette di superare le scelte politiche compiute dai parlamenti nazionali.

Tuttavia – questo sembra dire la Corte di giustizia con il richiamo ai consolidati principi in materia di rinvio pregiudiziale – il dialogo tra giudice nazionale e Corte UE non va utilizzato come strumento di “politica del diritto” da parte del giudice nazionale tramite cui contestare ogni scelta normativa sgradita compiuta dal parlamento, superando il controllo accentrato della Corte costituzionale.

Al contrario, la Corte di giustizia invita a “resistere a questa tentazione”, riaffermando che il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato è unicamente quello di identificare eventuali aiuti di Stato non notificati ai sensi del combinato disposto degli artt. 107 par. 1 e 108 par. 3 TFUE.

La sede adeguata per compiere valutazioni di più ampia portata sulla compatibilità della normativa interna con la cornice dei Trattati è, semmai, quella di cd. *public enforcement*, in cui la Commissione europea ha la competenza esclusiva a dichiarare la compatibilità dell'aiuto con il mercato interno.

In secondo luogo, va evidenziato che il contenzioso tributario presenta delle peculiarità rispetto ad altri settori dell'ordinamento, in cui l'interpretazione della nozione di aiuto di Stato da parte del giudice è generalmente funzionale a tutelare i concorrenti.

⁴ Per tutti, M. Ross, *State Aids: Maturing into a Constitutional Problem*, in *Yearbook of European Law*, Vol. 15, I, 1995, pp. 79 – 105.

⁵ Sulla comparazione tra aiuti di Stato e sussidi in sede WTO si veda L. RUBINI, *The Definition of Subsidy and State Aid: WTO and EC Law in Comparative Perspective*, Oxford, 2009.

Nel settore in esame, invece, l'art. 107 TFUE viene principalmente evocato dall'AF per negare l'applicazione di regimi tributari agevolati ai contribuenti, con evidenti profili di frizione con il rispetto del principio del legittimo affidamento.

Un'ultima notazione concerne l'utilizzo del rinvio pregiudiziale.

Come noto, il rinvio pregiudiziale interpretativo rappresenta una mera facoltà per il giudice del merito, divenendo obbligatorio per il giudice di ultima istanza (Art. 267, par. 2 e 3 TFUE). Le evidenti difficoltà interpretative che tuttora circondano la nozione di aiuto di Stato fiscale suggeriscono di ricorrere alla Corte di giustizia laddove il carattere ambiguo dell'agevolazione fiscale impedisca al giudice di qualificare con certezza una misura come aiuto di Stato.

A tal fine, occorre però impostare correttamente il dialogo con la Corte di Lussemburgo, fornendo a questa tutti gli elementi di fatto e di diritto necessari a compiere il proprio giudizio, nel rispetto della divisione di competenze tra questa ed i giudici nazionali.

In particolare, occorre ricordare che:

- 1) il soggetto esclusivamente competente a decidere la causa pendente è il giudice nazionale;
- 2) la Corte di giustizia offre solo l'interpretazione corretta delle pertinenti disposizioni di diritto dell'Unione e non di quelle del diritto nazionale. Queste vengono in esame solo al fine di interpretare il diritto UE.

Tali principi, calati nel contesto degli aiuti di Stato fiscali, impongono di articolare il rinvio pregiudiziale ponendo al centro l'interpretazione dell'art. 107 par. 1 TFUE, rispetto al quale il diritto interno rappresenta "mero fatto" che deve essere sussunto all'interno della disposizione tramite il "test in tre fasi".

4. La nozione di selettività fiscale nel "test in tre fasi"

Passando ora all'esame del merito, occorre innanzitutto evidenziare che, in materia di aiuti di Stato fiscali, l'analisi degli elementi costitutivi della nozione di aiuto di Stato è "ridotta all'essenziale" rispetto ad altri settori, atteso che:

- 1) l'origine statale della misura è soddisfatta dalla presenza di un atto *iure imperi* dell'autorità (normalmente di fonte normativa, data la

presenza della riserva di legge) *«che allevia gli oneri normalmente gravanti sul bilancio dell'impresa»*.

L'esenzione fiscale, infatti, pur non implicando un trasferimento diretto di risorse da parte dello Stato, colloca i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole degli altri contribuenti» tramite una rinuncia dell'erario a reperire risorse che a questo spetterebbero secondo i principi generali che regolano l'imposta (pt. 44-47).

2) quanto agli effetti sugli scambi e la concorrenza, la relativa valutazione non impone di accertare l'incidenza effettiva della misura sugli scambi o di provare che la concorrenza è stata alterata. E' sufficiente, a tal fine, provare che l'aiuto è "idoneo a falsare la concorrenza ed alterare gli scambi". A tal fine non è nemmeno necessario che le imprese beneficiarie siano attive in più di uno Stato membro (pt. 77 – 81).

Di conseguenza, l'intera valutazione si svolge considerando unicamente l'esistenza del "vantaggio selettivo".

La relativa analisi prende avvio al punto 49 della sentenza, che riassume il concetto di selettività.

La qualificazione di una misura fiscale nazionale come «selettiva» presuppone, in un primo momento, l'identificazione e il previo esame del regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato. Successivamente, si deve valutare e accertare, a fronte di tale regime tributario ordinario o «normale», l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata dimostrando che quest'ultima deroga a tale regime ordinario, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di tale Stato membro, in una situazione fattuale e giuridica analoga (v., in tal senso, sentenza 6 settembre 2006, causa C 88/03, Portogallo/Commissione, Racc. pag. I 7115, punto 56).

Il principale profilo controverso della giurisprudenza in materia di aiuti di Stato fiscali è già condensato nel paragrafo in esame: l'analisi demandata all'interprete ha natura oggettiva (rapporto tra regola ed eccezione tra il sistema e le singole disposizioni) oppure soggettiva (avuto riguardo ai rapporti tra operatori economici)?

La Corte di giustizia compie, di fatto, un'analisi composita: dopo aver accertato la presenza di una deroga, applicando un metro di giudizio for-

male, esamina concretamente i rapporti tra operatori beneficiari. Si tratta, a ben vedere, di un passaggio essenziale ad identificare con precisione i regimi di favore vietati rispetto a quelli che rappresentano un legittimo esercizio della competenza fiscale nazionale (pt. 50 e ss.)

Sotto questo profilo, dagli elementi a disposizione della Corte emerge, da un lato, che, ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito delle società, la base imponibile delle cooperative di produzione e lavoro interessate viene determinata allo stesso modo di quella degli altri tipi di società, vale a dire in funzione dell'importo degli utili netti risultanti dall'esercizio dell'attività dell'impresa al termine dell'anno d'imposta. Occorre pertanto considerare che l'imposta sulle società costituisce il regime giuridico di riferimento cui rapportare la valutazione dell'eventuale carattere selettivo della misura in discussione.

D'altro canto, si deve rilevare che, in deroga alla previsione generale applicabile alle persone giuridiche, i redditi imponibili conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro interessate sono esenti dall'imposta sulle società. Dette cooperative beneficiano quindi di un'agevolazione fiscale cui non possono invece accedere le società a scopo di lucro.

Dall'art. 11 del DPR n. 601/1973 discende che un'agevolazione fiscale del genere di quella oggetto delle cause principali non si applica a tutti gli operatori economici, ma è concessa in considerazione della natura giuridica dell'impresa, società cooperativa o meno (v., in tal senso, sentenza Cassa di Risparmio di Firenze e a., cit., punto 136).

Occorre poi sottolineare che un aiuto può essere selettivo con riferimento all'art. 87, n. 1, CE anche quando riguardi un intero settore economico (v., in particolare, sentenza 17 giugno 1999, causa C 75/97, Belgio/Commissione, Racc. pag. I 3671, punto 33).

Di conseguenza, è necessario accertare se esenzioni fiscali come quelle di cui alle cause principali siano tali da favorire talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre imprese che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga sotto il profilo dello scopo perseguito dal regime dell'imposta sulle società, ossia l'imposizione dei redditi delle società.

Il profilo più interessante della sentenza è certamente che in questo caso la comparazione tra gli operatori / contribuenti non è fatta sulla base dei criteri emergenti dal diritto interno, ma alla luce del "modello europeo di cooperativa" (punti 55 e ss.).

In proposito si deve rilevare che le cooperative, forma in cui sono costituiti i soggetti giuridici di cui alle cause principali, sono rette da principi di funzionamento peculiari, che le differenziano nettamente dagli altri ope-

ratori economici. Sia il legislatore dell'Unione, adottando il regolamento n. 1435/2003, che la Commissione, nella sua comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa, hanno posto in evidenza tali caratteristiche specifiche.

Dette caratteristiche si traducono fondamentalmente, come enunciato all'ottavo 'considerando' del menzionato regolamento, nel principio della preminenza della persona, che si riflette nelle norme specifiche riguardanti le condizioni di ammissione, di recesso e di esclusione dei soci. Inoltre, il decimo 'considerando' del medesimo regolamento precisa che, in caso di liquidazione, l'attivo netto e le riserve dovrebbero essere devolute ad un'altra entità cooperativa avente finalità o obiettivi di interesse generale analoghi.

Riguardo alla gestione delle cooperative, si deve sottolineare che queste ultime non sono gestite per il lucro di investitori esterni. In base all'ottavo e al decimo 'considerando' del regolamento n. 1435/2003, nonché al punto 1.1 della comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa, il controllo della società è equamente ripartito tra i soci, rispecchiando quindi la regola «una persona, un voto». Le riserve e gli utili sono conseguentemente detenuti in comune, sono indivisibili e devono essere destinati all'interesse comune dei soci.

Relativamente al funzionamento delle società cooperative, occorre rilevare che, tenuto conto della preminenza della persona, queste sono finalizzate, come indicano segnatamente il decimo 'considerando' del regolamento n. 1435/2003 e il punto 1.1 della comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa, al reciproco vantaggio dei loro soci, i quali sono al tempo stesso utilizzatori, clienti o fornitori, affinché ciascuno di essi possa trarre profitto dall'attività della cooperativa in base alla propria partecipazione nella medesima e in proporzione alle proprie transazioni con tale società.

Peraltro, come precisato dal punto 2.2.3 della menzionata comunicazione, le società cooperative non hanno o hanno scarso accesso ai mercati dei capitali, cosicché il loro sviluppo dipende dai loro fondi propri o dal credito. Tale situazione è dovuta al fatto che le quote delle società cooperative non sono quotate in borsa e, pertanto, non sono negoziabili. Inoltre, come messo parimenti in risalto dal decimo 'considerando' del regolamento n. 1435/2003, il tasso di rendimento del capitale conferito e delle partecipazioni è limitato, il che rende l'investimento in una società cooperativa meno vantaggioso.

Il margine di profitto di questo specifico tipo di società è di conseguenza nettamente inferiore a quello delle società di capitali, che meglio si possono adeguare alle esigenze del mercato.

Tenuto conto delle specifiche caratteristiche proprie delle cooperative, risulta quindi necessario constatare che non si può, in via di principio, considerare che società cooperative di produzione e lavoro come quelle in discussione nelle cause principali si trovino in una situazione di fatto e di diritto analoga a quella delle società commerciali, purché, tuttavia, esse operino nell'interesse economico dei loro soci e intrattengano con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati economici.

Infatti, cooperative di produzione e lavoro che presentassero caratteristiche diverse da quelle inerenti a siffatto tipo di società non perseguirebbero realmente una finalità mutualistica e dovrebbero pertanto essere distinte dal modello descritto nella comunicazione della Commissione sulla promozione delle società cooperative in Europa.

In ultima analisi, spetta al giudice del rinvio verificare, alla luce del complesso delle circostanze che caratterizzano le cause di cui è investito, se, in funzione dei criteri di cui ai punti 55 62 della presente sentenza, le cooperative di produzione e lavoro in discussione nelle cause principali si trovino effettivamente in una situazione analoga a quella delle società a scopo di lucro soggette all'imposta sulle società.

Infine, l'ultimo passaggio che occorre considerare è quello relativo all'eventuale giustificazione di una misura "*prima facie* discriminatoria".

La Corte di giustizia afferma che, anche qualora il giudice ritenesse che tra società cooperative e altre società commerciali vi sia comparabilità alla luce degli obiettivi che caratterizzano i tributi in esame, e dunque gli incentivi riservati alle prime integrino una forma di deroga dal sistema, sarebbe comunque necessario accertare se la deroga sia giustificata dagli obiettivi che informano il sistema (pt. 64 e ss)

Nel caso in cui il giudice nazionale concludesse che, nelle cause di cui è investito, la condizione esposta al punto precedente è effettivamente soddisfatta, occorrerebbe ancora stabilire, conformemente alla giurisprudenza della Corte, se esenzioni fiscali come quelle oggetto delle cause principali siano giustificate dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inseriscono (v., in tal senso, sentenza *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, cit., punto 42).

In tal senso, una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario (v. sentenza Portogallo/Commissione, cit., punto 81).

In tale contesto, occorre fornire al giudice del rinvio le seguenti precisazioni al fine di consentirgli di pronunciarsi utilmente nelle cause di cui è investito.

Va rammentato anzitutto che la Corte ha dichiarato in più occasioni che lo scopo perseguito dagli interventi statali non è sufficiente a sottrarli ipso facto alla qualificazione come «aiuti» ai sensi dell'art. 87 CE (v., in particolare, sentenza 22 dicembre 2008, causa C 487/06 P, *British Aggregates/Commissione*, Racc. pag. I 10505, punto 84 e giurisprudenza ivi citata).

L'art. 87, n. 1, CE, infatti, non distingue a seconda delle cause o degli obiettivi di una misura statale, ma definisce tale misura in funzione dei suoi effetti (sentenza *British Aggregates/Commissione*, cit., punto 85 e giurisprudenza ivi citata).

Si deve altresì ricordare che una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora tale misura discenda direttamente dai principi informatori o basilari di tale sistema tributario. In proposito occorre distinguere tra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime tributario e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, che sono necessari per il raggiungimento di tali obiettivi (v., in tal senso, sentenza *Portogallo/Commissione*, cit., punto 81).

Di conseguenza, esenzioni fiscali che fossero riconducibili a uno scopo estraneo al sistema impositivo in cui si collocano non possono sottrarsi alle esigenze derivanti dall'art. 87, n. 1, CE.

Inoltre, come emerge dal punto 25 della comunicazione sulla tassazione diretta delle imprese, la Commissione ritiene che la natura o la struttura generale del sistema tributario nazionale possa essere legittimamente adottata per giustificare la circostanza che le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci non siano tassate a livello della cooperativa, purché l'imposta venga riscossa in capo ai soci.

Infine, come fatto valere nelle sue osservazioni scritte, la Commissione considera altresì che una misura nazionale non può trovare legittima giustificazione nella natura o nella struttura generale del sistema tributario nazionale in discussione laddove consente l'esenzione dall'imposta sugli

utili derivanti da scambi con soggetti non membri della cooperativa o la deduzione di somme versate a questi ultimi a titolo di retribuzione.

È inoltre necessario vigilare affinché sia rispettato il requisito della coerenza di una data agevolazione, non solamente con le caratteristiche inerenti al sistema tributario di cui trattasi, ma anche relativamente all'attuazione di detto sistema.

Spetta quindi allo Stato membro interessato realizzare e far applicare procedure di controllo e di vigilanza opportune al fine di garantire la coerenza delle specifiche misure fiscali introdotte a favore delle società cooperative con la logica e la struttura generale del sistema tributario ed evitare che enti economici scelgano questa specifica forma giuridica esclusivamente al fine di godere delle agevolazioni in materia d'imposte previste per siffatto tipo di società. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale condizione sia soddisfatta nella causa principale.

In ogni caso, affinché esenzioni fiscali come quelle di cui alle cause principali possano essere giustificate in base alla natura o alla struttura generale del sistema tributario dello Stato membro interessato, è inoltre necessario garantire che siano conformi al principio di proporzionalità e non eccedano i limiti di ciò che è necessario, nel senso che il legittimo obiettivo perseguito non potrebbe essere raggiunto attraverso misure di portata minore.

Le statuizioni riportate evidenziano la duplice rilevanza del principio di mutualità, che, dopo essere stato evocato per definire i caratteri dei contribuenti da comparare, viene nuovamente considerato nel terzo passaggio quale possibile deroga alla rigida applicazione dei primi due passaggi.

Ciò evidenzia la volontà della Corte di giustizia di non impedire agli Stati la diversa modulazione del carico tributario tra contribuenti in termini assoluti, implicitamente avallando la scelta di prevedere forme di agevolazione fiscale per gli enti caratterizzati dal principio di mutualità.

Più in generale, a ben vedere, il valore della mutualità viene riconosciuto come un legittimo criterio di distinzione tra contribuenti all'interno del quadro costituzionale UE.

5. Conclusioni

Tra i molteplici profili di interesse sollevati dalla sentenza è necessario soffermarsi su due elementi.

Il primo punto concerne la consapevolezza della Corte di giustizia quanto alla necessità di evitare analisi meccaniche, che si fermino al dato formale. Occorre, dunque, applicare il filtro della "discriminazione" consideran-

do le caratteristiche sostanziali degli operatori economici coinvolti alla luce degli obiettivi del sistema.

Il profilo più controverso, tuttora alla base dei contrasti interpretativi in materia di selettività, riguarda però la concreta modalità da seguire per compiere la comparazione. La giurisprudenza della Corte di giustizia, infatti, talvolta compara i beneficiari di una misura di vantaggio ad un modello ipotetico di contribuente piuttosto che ad esempi concreti presenti nello stesso sistema di riferimento nazionale.

Ad es., nel caso di specie, la comparazione non è tra società cooperative di produzione e lavoro e società lucrative nel quadro normativo italiano, bensì tra il modello europeo di società cooperativa, come definito dalla stessa Commissione in atti di *soft law*, e quello di società lucrativa astrattamente considerato.

In secondo luogo, occorre avere consapevolezza delle ragioni che tuttora determinano le difficoltà interpretative cui si è fatto cenno.

Da un lato, la nozione di vantaggio fiscale è controversa già da un punto di vista teorico. L'OECD, l'istituzione che più di tutte ha contribuito alla creazione delle categorie di analisi oggi utilizzate in materia di concorrenza fiscale, ammette nelle proprie pubblicazioni la coesistenza di strumenti diversi per accertarne l'esistenza⁶.

Il modello di analisi in tre fasi rappresenta, dunque, solo la più recente elaborazione teorica, ma non è dotato di stabilità assoluta, come dimostrato dalla costante evoluzione interpretativa che si ritrova nelle sentenze della Corte.

In secondo luogo, la materia fiscale coinvolge direttamente la dimensione costituzionale delle sovranità fiscale nazionale, atteso che la materia dei tributi diretti, come noto, è ancora di competenza nazionale e gli atti di armonizzazione sono estremamente limitati. Il necessario ma complesso bilanciamento tra effettività dell'integrazione UE e rispetto delle prerogative nazionali si riflette nell'interpretazione dell'istituto e ne condiziona la "coerenza".

⁶ OECD, *Tax expenditures in OECD countries*, 2010, p. 17 – 19.

ADRIANO DI PIETRO

FONDAMENTO ED EFFICACIA DELLA LEALE COLLABORAZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO NAZIONALE CON LA COMMISSIONE EUROPEA PER IL RISPETTO DEL DIVIETO DI AIUTI DI STATO

Abstract

IT: Gli aiuti di stato fiscali costituiscono, da anni, un limite alla autonomia normativa nazionale. Quello che, fondato sulla supremazia dell'ordinamento europeo, obbliga gli Stati a richiedere preventivamente alla Commissione europea un'autorizzazione per le scelte fiscali agevolative che intendano introdurre.

Un assetto stabile e consolidato dalla giurisprudenza europea che lascia, poi, ai giudici nazionali la responsabilità del giudizio sulla fondata e corretta applicazione delle agevolazioni fiscali nazionali compreso quello sul recupero di agevolazioni fiscali considerate aiuti di Stato

Un quadro ampio di conflitti tributari che viene unificato nella giurisdizione. Quella che è stata normativamente attribuita al giudice amministrativo con carattere esclusivo anche se non generale

Così la giurisdizione tributaria è stata confinata ad un ambito residuale e quindi con riconoscimenti giudiziari vari ed eterogenei. Si va dalla cognizione tributaria fondata su esiti interpretativi dell'Agenzia che siano difforni dal giudizio di ammissibilità della Commissione europea, ai giudizi sull'applicazione ex lege delle norme agevolative. D'altra parte, cresce la cognizione tributaria in sede nazionale a mano a mano che lo stesso ordinamento europeo o, addirittura il Consiglio europeo hanno aumentato i casi in cui le soluzioni normative nazionali possono essere applicate senza una preventiva e tradizionale autorizzazione europea. Infine restano al giudizio tributario le controversie originate dall'applicazione di misure fiscali nazionali considerate di modesta entità economica (*de minimis*).

EN: Fiscal state aid has been a limit to national regulatory autonomy for years. What, based on the supremacy of the European legal system, obliges the States to request prior authorization from the European Commission for the preferential tax choices they intend to introduce.

A stable and consolidated structure by European jurisprudence which then leaves the responsibility of the judgment on the founded and correct application of national tax concessions to the national judges, including that on the recovery of tax concessions considered state aid

A broad picture of tax conflicts that is unified in the jurisdiction. What has been normatively attributed to the administrative judge with an exclusive even if not general character

Thus the tax jurisdiction was confined to a residual area and therefore with various and heterogeneous judicial recognitions. They range from tax knowledge based on the Agency's interpretative outcomes that are different from the admissibility judgment of the European Commission, to judgments on the ex lege application of the facilitation rules. On the other hand, national tax knowledge is growing as the European legal system itself or even the European Council has increased the cases in which national regulatory solutions can be applied without prior and traditional European authorisation. Finally, the disputes arising from the application of national tax measures considered to be of modest economic entity (*de minimis*) remain in the tax court.

ES: Las ayudas estatales fiscales han sido un límite a la autonomía regulatoria nacional durante años. Lo que, basado en la supremacía del ordenamiento jurídico europeo, obliga a los Estados a solicitar autorización previa a la Comisión Europea para las opciones fiscales preferenciales que pretendan implantar.

Una estructura estable y consolidada por la jurisprudencia europea que luego deje la responsabilidad del juicio sobre la aplicación fundada y correcta de las concesiones fiscales nacionales a los jueces nacionales, incluido el de la recuperación de las concesiones fiscales consideradas ayuda estatal.

Un panorama amplio de conflictos tributarios que se unifica en la jurisdicción. Lo que normativamente se le ha atribuido al juez administrativo con carácter excluyente aunque no general

Así, la jurisdicción fiscal quedó confinada a un ámbito residual y por tanto con diversos y heterogéneos reconocimientos judiciales. Van desde el conocimiento fiscal basado en los resultados interpretativos de la Agencia que son diferentes del juicio de admisibilidad de la Comisión Europea, hasta juicios sobre la aplicación ex lege de las reglas de facilitación. Por otro lado, el conocimiento fiscal nacional es cada vez mayor ya que el propio ordenamiento jurídico europeo o incluso el Consejo de Europa ha incrementado los casos en los que se pueden aplicar soluciones normativas nacionales sin la previa y tradicional autorización europea. Finalmente, las controversias derivadas de la aplicación de medidas tributarias nacionales consideradas de modesta entidad económica (*de minimis*) permanecen en el fuero fiscal.

SOMMARIO: 1. Fondamento della leale collaborazione – 2. L'esclusiva competenza europea in materia di Aiuti di Stato anche fiscali – 3. La difficoltà di contribuenti ed Agenzia per adire il giudice per la cognizione processuale di controversie in materia di Aiuti di Stato. La giurisdizione nazionale del giudice amministrativo anche per gli Aiuti di Stato fiscali – 4.1. Dal giudice tributario a quello amministrativo – 4.2. Giurisdizione esclusiva e quasi generale del giudice amministrativo – 5. La certezza giudiziaria nazionale

Fondamento ed efficacia della leale collaborazione

è affidata in via esclusiva alla giurisdizione amministrativa per gli esiti del controllo e del recupero degli Aiuti di Stato fiscali – 6. Gli effetti del carattere esclusivo della giurisdizione amministrativa – 7. Le ragioni dell'attribuzione della competenza esclusiva e la difficoltà della piena conoscibilità di un giudice non specializzato in materia tributaria – 8. Gli effetti del carattere generale e deroga amministrativa alla cognizione generale del giudice tributario – 9. Responsabilità del giudice tributario nel caso sia stata rimessa controversia che rientrerebbe tra quelle di giurisdizione amministrativa – 10. Carattere residuale della giurisdizione tributaria in materia di Aiuti di Stato fiscali – 11. La cognizione del giudice tributario – 11.1. La corretta e fondata applicazione nazionale dell'agevolazione tributaria – 11.2. La difforme applicazione del regime nazionale di agevolazione da parte del contribuente – 12. La cognizione del giudice tributario. La possibile applicazione fiscale settoriale tipica da Aiuto di Stato – 13. La cognizione del giudice tributario. Accertamenti fondati su di un'interpretazione amministrativa difforme dal giudizio di ammissibilità della Commissione europea – 14. La cognizione del giudice tributario nazionale. Le controversie per l'applicazione ex lege delle norme agevolative – 15. La cognizione del giudice tributario nazionale. Gli interventi normativi nazionali senza autorizzazione – 15.1. Quelli annoverati dall'ordinamento – 15.2. Quelli adottati dal Consiglio – 16. Ampiezza ed eterogeneità delle deroghe all'obbligo della comunicazione alla Commissione europea e garanzia della compatibilità – 17. Il ruolo della Commissione nel controllo del rispetto del divieto di Aiuti di Stato attuati senza autorizzazione

1. Fondamento della leale collaborazione

La leale collaborazione trova fondamento e riconoscimento nel Trattato UE. Così valorizza, in maniera originale, la concordanza che arricchisce i ruoli e le competenze delle Istituzioni europee, secondo il modello previsto dal Trattato UE (art.13) e quello che trova applicazione, anche per i rapporti tra Unione e Stati europei, con la formula del comma 3 dell'art.4 sempre del Trattato UE.

In forza della leale cooperazione, l'Unione e gli Stati europei si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai Trattati UE. Una cooperazione a corollario dei compiti attribuiti agli Stati membri. Questi sono tenuti a adottare ogni misura di carattere generale o particolare, per assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai Trattati o conseguenti agli atti delle Istituzioni dell'Unione europea. Inoltre, gli Stati membri hanno anche la responsabilità di facilitare all'Unione europea l'adempimento dei suoi compiti, astenendosi, di conseguenza, da qualsiasi

misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi europei.

Di conseguenza, uno Stato membro non può adottare leggi o anche provvedimenti amministrativi che non siano coerenti con gli obiettivi europei. Da parte sua, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare le norme nazionali che non siano ritenute coerenti con l'ordinamento europeo o, anche, a dichiarare l'illegittimità dei provvedimenti relativi. Quella del giudice nazionale è una responsabilità coerente con quanto dispone, poi, l'art.19 del Trattato UE. Questo richiede, anche ai giudici nazionali, di garantire la piena applicazione del diritto dell'Unione, ormai integrato negli ordinamenti nazionali, nonché la tutela giurisdizionale dei diritti spettanti ai cittadini in forza del diritto dell'Unione.

In sostanza, la piena responsabilità condivisa tra i giudici nazionali, compresi quelli tributari, e la Commissione europea si arricchisce di una relazione di fiducia e di "leale collaborazione", senza dover essere ricondotta ad un vincolo gerarchico.

2. L'esclusiva competenza europea in materia di Aiuti di Stato anche fiscali

Gli Aiuti di Stato costituiscono materia di piena competenza dell'Unione, come dispongono gli artt. 108 e 109 del Trattato UE, con il controllo della Commissione europea e la garanzia interpretativa della Corte di Giustizia. Proprio questa ha contribuito a rendere sempre più funzionale l'applicazione del divieto europeo di Aiuti di Stato, qualificandone, in maniera originale, i caratteri e rendendolo efficace anche con riferimento alle agevolazioni fiscali.

La Corte di Giustizia ha offerto un quadro interpretativo la cui efficacia è poi rimessa agli Stati membri con compiti differenziati per giudici ed amministrazioni nazionali. E' un'efficacia che, toccando anche le agevolazioni fiscali, dovrebbe coinvolgere quei giudici tributari cui l'ordinamento nazionale attribuisce piena e generale giurisdizione per le controversie tributarie.

3. La difficoltà di contribuenti ed Agenzia delle Entrate per adire il giudice per la cognizione processuale delle controversie tributarie in materia di Aiuti di Stato

Più difficile declinare la sicura responsabilità del giudice tributario nazionale nel decidere sulle applicazioni di misure fiscali nazionali in contrasto con il divieto europeo di Aiuti di Stato.

Da un lato, la mancanza di interesse da parte del contribuente, pur sempre beneficiario delle norme agevolative che possono essere in contrasto con il divieto europeo di Aiuti di Stato, ne limita evidentemente la contestazione. Quella che possa portare ad un conflitto interpretativo e, di conseguenza, costituisca il fondamento di un ricorso ai giudici tributari.

Dall'altro, l'Agenzia delle entrate, pur sempre vincolata all'osservanza del diritto nazionale, è tenuta all'applicazione delle norme agevolative fino a che queste non vengano dichiarate incompatibili con il divieto europeo. Ciò, perché riconosciute a favore solo di alcuni settori di attività economica. Un giudizio, questo, affidato prioritariamente alla Commissione europea, a seguito del quale l'Agenzia delle Entrate nazionale assumerà la piena responsabilità europea. Infatti, sarà tenuta a far valere la pretesa creditoria corrispondente all'importo fiscale che il contribuente non abbia pagato in forza dell'applicazione di una norma agevolativa nazionale dichiarata o riconosciuta incompatibile dalla Commissione europea.

4. La giurisdizione nazionale del giudice amministrativo anche per gli Aiuti di Stato fiscali

4.1. Dal giudice tributario a quello amministrativo

La scelta nazionale di concentrare sul giudice amministrativo la cognizione di controversie in materia di Aiuti di Stato, anche fiscali, è stata articolata nel tempo. Infatti, l'Italia ha, fino al 2012, evitato qualunque intervento normativo specifico, accettando, di conseguenza, che le controversie per legittimità e per recupero delle agevolazioni fiscali che potessero costituire Aiuti di Stato fossero rimesse alla giurisdizione tributaria. Ciò, grazie all'ampia competenza generale che l'ordinamento nazionale ha riconosciuto ai giudici tributari.

4.2. Giurisdizione esclusiva e quasi generale del giudice amministrativo

Poi, dal 2012, con la legge 24 dicembre 2012 n. 234, l'Italia ha attribuito al giudice amministrativo una giurisdizione esclusiva, con l'ambizione di farne una giurisdizione generale. Il legislatore si è affidato ad una previsione articolata, relativa sia agli atti che concedono Aiuti di Stato in violazione dell'art. 108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea", nonché a quelli "adottati in esecuzione di una decisione di recupero di Aiuti di Stato illegali concessi alle imprese (art. 133, comma 1, lett. z-sexies, del Codice del processo amministrativo). Con tale scelta normativa, la giurisdizione tributaria assume un carattere residuale per giudizi in materia di Aiuti di Stato fiscali nazionali.

5. La certezza giudiziaria nazionale è affidata in via esclusiva alla giurisdizione amministrativa per gli esiti del controllo e del recupero degli Aiuti di Stato fiscali

La giurisdizione amministrativa attuale è, quindi, sufficientemente definita. Riguarda la tutela ampia del beneficiario dell'agevolazione fiscale a fronte dell'ipotizzata o sofferta violazione nazionale del divieto europeo: quella di norme nazionali che lo disconoscono e dei relativi atti e provvedimenti di applicazione nazionale e quella dei successivi atti nazionali di recupero di Aiuti di Stato considerati come illegali. Un presupposto, questo, che legittima, dopo l'abrogazione nazionale della misura agevolativa nazionale, il recupero dei tributi nazionali non pagati in vigenza di un'agevolazione fiscale nazionale. Entrambi i provvedimenti sono destinati ad incidere sulla sfera giuridica del contribuente. Questo, infatti, privato di un'agevolazione, si vede negato il diritto di non pagare imposte o, richiesto della restituzione dei tributi non pagati per un'agevolazione riconosciuta come Aiuto di Stato, viene oggettivamente impoverito delle somme corrispondenti alla restituzione dei tributi in precedenza non pagati.

Una scelta normativa dichiarata e giustificata come funzionale ad un controllo giurisdizionale che fosse accomunato dall'oggetto di un confronto con l'ordinamento europeo di Aiuti di Stato. Ciò, senza ulteriori e specifiche distinzioni a seconda dei settori ordinamentali di riferimento e a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'avesse concesso.

6. Gli effetti del carattere esclusivo della giurisdizione amministrativa

Proprio l'esplicita attribuzione al giudice amministrativo, con una formulazione così ampia come quella utilizzata dalla legge 24 dicembre 2012 n. 234, è corollario del carattere esclusivo nello specifico ambito che l'ordinamento ha voluto esplicitamente indicare

Una scelta normativa, questa, per la quale ha, certo, prevalso un'ispirazione funzionale: quella di non moltiplicare i giudici e i giudizi in presenza di un unico intento e di un'unica responsabilità. Quella di giudicare la legittimità di atti che o operano con violazione del diritto europeo o sono destinati al recupero di somme che non erano state giustificatamente pagate.

7. Le ragioni dell'attribuzione della competenza esclusiva e la difficoltà della piena conoscibilità di un giudice non specializzato in materia tributaria

La scelta della legge 24 dicembre 2012 n. 234, ha finito con l'attribuire al giudice amministrativo una competenza che è, formalmente, comprensibile nel quadro giustificatamente unitario dell'ordinamento nazionale. Proprio, però, nel campo europeo, la scelta nazionale rimette ad un giudice non specializzato le decisioni su questioni che, pur con varia efficacia, non hanno, comunque, comuni ragione o fondamento. Soprattutto nel primo caso, quello di un provvedimento impositivo nazionale per recuperare un'esenzione fiscale considerata, invece, Aiuto di Stato, il giudice amministrativo sarà tenuto a giudicare sul contrasto tra la scelta agevolativa nazionale e quei requisiti che, in via interpretativa, sono stati riconosciuti come caratteri dell'Aiuto di Stato incompatibile per l'ordinamento europeo. L'attenzione, quindi, si concentra sul rapporto tra la norma nazionale di riconoscimento dell'agevolazione e il divieto del relativo provvedimento di concessione da un lato, e il divieto europeo con il relativo arricchimento di caratteri qualificanti secondo la consolidata interpretazione della giurisprudenza europea dall'altro. Un impegno importante e responsabile per un giudice amministrativo che dovrà mettere a confronto i caratteri della misura nazionale di agevolazione fiscale con quelli che la giurisprudenza europea ha riconosciuto come identificativi del vietato aiuto di Stato. Un impegno, in questo caso, giustificato dalla natura tributaria dell'agevolazione che dovrà, quindi, essere declinata in ragione delle relative caratteristiche. Proprio su queste, poi, sarà chiamato a decidere il giudice amministrativo e su queste

dovrà dimostrare di avere conoscenza ed esperienza necessarie per giudicare la compatibilità europea di agevolazioni fiscali nazionali.

8. I limiti della perdita della giurisdizione generale del giudice tributario per le violazioni nazionali degli Aiuti di Stato

L'ampia previsione, che la legge del 2012 dà alla competenza esclusiva del giudice amministrativo, si fonda sull'esplicita indicazione delle due categorie di atti con riferimento alla violazione e al recupero di Aiuti di Stato, Così, per effetto della deroga alla giurisdizione generale in materia tributaria, sarà il giudice amministrativo a decidere sulla legittimità di quegli atti, con una ampia responsabilità di cognizione e di decisione. A maggior ragione, arricchita dai precedenti della giurisprudenza europea e dagli esiti applicativi della Commissione europea. Quelli cui l'Agenzia tributaria dimostra, pur sempre, di riferirsi, nella visione integrata dell'ordinamento europeo, anche in materia tributaria

9. Responsabilità del giudice tributario nel caso sia stata rimessa controversia che rientrerebbe tra quelle di giurisdizione amministrativa

Il modello, adottato dal legislatore nazionale, fin dal 2012, traccia, in misura normativamente definita, il confine delle due giurisdizioni, quella amministrativa e quella tributaria. Come tale, si affida all'ampia indicazione delle due grandi categorie di atti o provvedimenti dell'Agenzia tributaria le cui relative controversie sono rimesse al giudice amministrativo. Una soluzione che, normativamente definita, potrebbe, a sua volta, non essere né agevolmente, né sicuramente applicata. Il ricorso potrebbe, infatti, essere rimesso, per dubbi interpretativi o per difficoltà d'identificazione degli atti destinati al giudizio esclusivo del giudice amministrativo, al giudice tributario, invece che a quello amministrativo. Di fronte ad un'investitura diretta, anche senza, peraltro, traccia nel ricorso del contribuente, il giudice tributario avrà sostanzialmente due opzioni che potrà verificare, anche alla luce delle controdeduzioni eventualmente fornite dall'Agenzia delle Entrate. Potrà, infatti, o convincersi della sua piena competenza o riconoscere la pienezza della giurisdizione amministrativa, rimettendo poi gli atti al giudice competente.

Entrambe le scelte si rimettono al diritto nazionale e al riparto di competenze da questo decise. Nel primo caso, poi, sarà il giudice tributario o a decidere consapevolmente, senza incertezze, sul ricorso presentato o a farsi interprete di eventuali dubbi di applicazione della norma agevolativa italiana, proprio in riferimento alla corretta interpretazione delle norme europee sul divieto degli Aiuti di Stato. In questo caso, potrà il giudice tributario nazionale rimettere alla Corte di giustizia il giudizio interpretativo e applicativo della norma nazionale di agevolazione: se questa rappresenti un potenziale pericolo di violazione del divieto europeo di Aiuti di Stato anche fiscali.

10. Carattere residuale della giurisdizione tributaria in materia di Aiuti di Stato fiscali

Per effetto della riforma normativa del 2012, la giurisdizione tributaria è stata privata della cognizione di atti o provvedimenti che, sostanzialmente, esauriscono i potenziali contenziosi o per la concessione di aiuti in contrasto con il divieto europeo o per il recupero di quelli riconosciuti incompatibili.

Così, la giurisdizione tributaria è diventata residuale. Come tale, eterogenea, eventuale e non sistematica, chiamata a svolgere la propria cognizione in limitati settori. Quelli in cui non si sarebbe potuta affermare la giurisdizione amministrativa. Una soluzione, però, con esiti diversi a seconda dell'interpretazione adottata per definire l'ambito di giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, così come normativamente stabilita.

Una giurisdizione tributaria che, così, da residuale è diventata eventuale e, quindi, asistematica. Con l'intento, comunque, di poter affermare, anche in questo caso, la responsabilità della cognizione tributaria proprio per quegli aspetti del contenzioso per Aiuti di Stato fiscali che non rientrino nella giurisdizione del giudice amministrativo.

Un impegno non facile, a fronte della varietà e dell'eterogeneità delle potenziali controversie tributarie in materia di Aiuti di Stato che potrebbero sfuggire alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo. Non resta che affidarsi ad una definizione in negativo, cioè a quella che permetta di attribuire al giudice tributario quelle controversie che non riguardino né la concessione di Aiuti di Stato, anche fiscali, in contrasto con il divieto europeo, né il recupero di quelli riconosciuti incompatibili con l'ordinamento europeo.

Se ne trae una visione eterogenea per diversi aspetti: per il carattere nazionale od europeo delle linee di demarcazione degli atti impugnabili davanti ai giudici tributari; per il coinvolgimento o meno degli organi europei; per il coinvolgimento degli organi europei senza quello diretto dei contribuenti nazionali.

11. La cognizione del giudice tributario

11.1. La corretta e fondata applicazione nazionale dell'agevolazione tributaria

Nel quadro residualmente definito, la cognizione del giudice tributario si può quindi, affidare al giudizio sull'applicazione nazionale dell'agevolazione tributaria. Quella che richiede il pieno rispetto dei requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali adottati dal legislatore nazionale.

Il primo collegamento è quello del rispetto dell'autorizzazione della Commissione europea. Un confronto non solo formale, nella corrispondenza delle previsioni legislative nazionali con i caratteri dell'Aiuto di Stato, così come interpretato, ma anche con le relative interpretazioni ed attuazioni.

Si tratta di una responsabilità europea che coinvolge la stessa Agenzia delle entrate, tenuta a fornire agli uffici operativi indicazioni applicative della norma agevolativa. Una responsabilità coerente con la pienezza del ruolo europeo dell'Agenzia e, quindi, nel rispetto dell'ordinamento europeo e delle relative interpretazioni.

Una responsabilità che coinvolge anche il giudice tributario. Nel suo ruolo europeo sarà tenuto a decidere sull'interpretazione delle norme agevolative nazionali che l'Agenzia è tenuta ad adottare in coerenza con la propria responsabilità applicativa. Quella che si manifesta, poi, sia nelle indicazioni interpretative generali, sia in quelle specifiche. Tutte efficaci dal momento che su loro si fonda e con loro si legittima un atto di autorità dell'Agenzia delle entrate.

In questo caso emerge la distanza tra il giudizio di ammissibilità europea, che la Commissione garantisce, e quello di applicazione nazionale, che rimane, evidentemente, di responsabilità interna. Tale giudizio resta estraneo a quello europeo. Può, però, eventualmente, essere sottoposto al controllo giudiziario nazionale dal contribuente che non condivida l'interpretazione amministrativa che non gli abbia riconosciuto il beneficio dell'agevolazione. In questo caso, evidente la responsabilità del giudice tributario

nell'esercizio della cognizione generale che l'ordinamento nazionale gli attribuisce. Il percorso giudiziario si afferma come nazionale e con pienezza della relativa giurisdizione tributaria. Una cognizione che, naturalmente, non potrebbe disattendere né le interpretazioni europee, né gli eventuali effetti nazionali, con piena responsabilità del giudice tributario interno. Questi, infatti, potrà ben utilizzare i criteri interpretativi offerti dalla Corte di giustizia oppure, se ne valuta ancora le incertezze applicabili al caso nazionale, potrà chiedere alla Corte un giudizio interpretativo. Questo, però, in relazione non più alla difformità dell'atto impositivo, ma all'efficacia della scelta normativa, alla luce delle interpretazioni adottate dalla Corte di giustizia.

La Commissione europea non rimarrà però inerte: una volta autorizzata la misura agevolativa nazionale, potrà, a sua volta, chiedere di verificare fondamento ed effetti dell'interpretazione nazionale offerta dall'Agenzia e dalla quale, poi, potrà aver tratto origine la controversia. Una procedura che, indipendentemente dall'esito del giudizio, riguarderà appunto la conformità dell'interpretazione offerta dall'Agenzia a quella che la Commissione europea riterrà, poi, conforme ai caratteri e ai requisiti adottati dalla Corte di Giustizia. In definitiva, l'eventuale giudizio attivato davanti ai giudici tributari nazionali dipende da un atto dell'Agenzia tributaria che neghi al contribuente l'agevolazione fiscale autorizzata dalla Commissione europea. Un giudizio dell'Autorità nazionale, nella convinzione che l'operato del contribuente non corrisponda, nel caso specifico, alla corretta interpretazione della norma agevolativa. In questo caso, non c'è il pericolo di un rinnovato Aiuto di Stato ma solo la responsabilità, tutta nazionale, della corretta interpretazione delle norme agevolative nazionali nella visione europea.

11.2. La difforme applicazione del regime nazionale di agevolazione da parte del contribuente

Nel caso in cui, invece, il contrasto interpretativo e applicativo con il contribuente assuma un rilievo decisamente nazionale, l'intervento dell'Agenzia sarà necessariamente sollecitato da una difforme applicazione, nel caso specifico da parte del contribuente, di norme che regolano i diversi settori. Quelle che erano state attuate dalla normativa nazionale senza contrasti interpretativi e applicativi rispetto a quanto previsto dai diversi settori agevolativi per i quali l'ordinamento europeo non impone la preventiva autorizzazione della Commissione europea. Quelli che invece il contribuente

ha disatteso beneficiando di un regime agevolativo non conforme alle stesse previsioni nazionali. Sarà quindi l'Agenzia, nella sua generale attività di controllo del legittimo e corretto operato dei contribuenti, a recuperare l'importo fiscale che questi non abbiano pagato. Di conseguenza, il giudice tributario nazionale, eventualmente coinvolto dai contribuenti, dovrà giudicare sulla legittimità degli atti nazionali di recupero e, di conseguenza, sulla piena responsabilità dei beneficiari nazionali che abbiano applicato in maniera o con criteri difformi da quelli apposti e previsti dalla norma nazionale di attuazione, a sua volta conforme al modello ed ai requisiti europei. Un giudizio naturalmente e coerentemente nazionale, quello del giudice tributario, in quanto affidato sempre più alla verifica, nelle condizioni dei contribuenti, dei requisiti scelti dall'ordinamento nazionale per non sottoporre al preliminare giudizio la scelta esonerativa nazionale.

12. La cognizione del giudice tributario. La possibile applicazione fiscale settoriale tipica da Aiuto di Stato

Il timore, invece, potrebbe sorgere nel momento in cui l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate facesse nascere il dubbio che fosse proprio l'interpretazione a esporre l'esenzione nazionale, in precedenza giudicata compatibile con l'ordinamento europeo, al sospetto di aiuto di stato. Un'occasione per riconoscere, di nuovo, la competenza della Commissione europea, questa volta di propria iniziativa e conoscenza, per attivare, eventualmente, una procedura di infrazione nei confronti dello Stato che abbia adottato un criterio interpretativo pubblico che possa confliggere con l'interpretazione degli Aiuti di Stato adottato dalla Commissione europea.

13. La cognizione del giudice tributario. Accertamenti fondati su di un'interpretazione amministrativa difforme dal giudizio di ammissibilità della Commissione europea

Le conseguenze saranno diverse a seconda delle varie interpretazioni amministrative nazionali. L'esito, però, sarà, pur sempre, lo stesso. Quello di un accertamento nei confronti di un contribuente che aveva operato nella completa fiducia della praticabilità dell'esenzione nazionale, dopo l'autorizzazione della Commissione europea.

La responsabilità dell'Agenzia delle Entrate, in questo caso, non sarebbe tanto di perseguire una scelta del contribuente, nazionale, considerata o

giudicata difforme da quella ritenuta coerente con l'ordinamento europeo, come nel caso precedente, quanto di applicare la norma nazionale. Ciò, secondo un'interpretazione che potrebbe risultare difforme da quella adottata dalla Commissione europea per approvare la misura agevolativa nazionale. Tutto, sempre, basato su di una rilevata difformità interpretativa da parte dell'Agenzia tributaria con quanto considerato dalla Commissione Europea per autorizzare la misura agevolativa nazionale. Una difformità che potrebbe essere ampia e differenziata, a seconda che si concentri sui profili soggettivi o su quelli sostanziali del beneficiario o riguardi anche la territorialità della prestazione.

Sulla difformità, poi, l'Agenzia tributaria fonderà il proprio esito accertativo, con emissione di un relativo atto, per contestare le scelte agevolative compiute dal contribuente. Un contrasto concentrato proprio sulla soluzione autorizzatoria della Commissione europea. Come tale, quindi, fondato non su di una presunta violazione del vincolo europeo degli Aiuti di Stato, da parte del contribuente beneficiario dell'agevolazione fiscale nazionale, ma su di una diversa interpretazione amministrativa dell'efficacia di una norma agevolativa nazionale, pur giudicata ammissibile dalla stessa Commissione europea.

Per contrastare, quindi, la pretesa impositiva fondata su di un'interpretazione amministrativa divergente da quella su cui è basata l'autorizzazione della Commissione europea, il contribuente dovrà presentare un ricorso. Gli argomenti riguarderanno, appunto, gli elementi di fatto, di diritto e di territorialità sulla base dei quali l'Agenzia tributaria ha fondato il proprio accertamento. Quelli, sulla base dei quali l'Agenzia nazionale contesti al contribuente la non debenza di un'esenzione. Per questo, l'Agenzia potrebbe far valere criteri interpretativi che, proprio perché già affermati e sostenuti, servissero a fondare, come parte convenuta, il dubbio sull'interpretazione e sull'applicazione delle norme europee.

Il contribuente potrà, da parte sua, sostenere la presenza dei requisiti soggettivi od oggettivi che, a seconda delle previsioni nazionali, caratterizzano l'agevolazione nazionale. Si aprirà, così, un confronto processuale interno, con piena giurisdizione tributaria perché riconducibile ad un confronto interpretativo e applicativo tutto nazionale. Come tale, concentrato sulla legittimità dell'atto di accertamento rispetto al quale, poi, i vizi sono dichiaratamente nazionali. Un riscontro che certo riconosce la piena efficacia e quindi la compatibilità europea dell'agevolazione. Di conseguenza, la contestazione si concentra solo sull'applicazione e non sulla compatibilità europea della misura agevolativa nazionale.

Di qui, quindi, un impegno interpretativo dei giudici tributari con la responsabilità per condividere o per affermare il dubbio, proprio sulla misura agevolativa che la Agenzia delle Entrate ha dimostrato di voler contestare. Nel caso specifico, con riferimento all'applicazione delle condizioni soggettive ed oggettive nelle quali si è trovato il contribuente.

Il giudice tributario ben può essere investito, nel rispetto della sua generale competenza giudiziaria, della non corretta applicazione delle norme nazionali che, sostanzialmente, introducono un'agevolazione. Una controversia tutta nazionale che riguarda appunto la corretta applicazione di norme nazionali di esonero per le quali la Commissione europea ha, pur sempre, riconosciuto la piena ammissibilità nazionale.

In coerenza, spetta al giudice tributario accettare l'interpretazione acquisita e consolidata della giurisprudenza europea, con la consapevolezza coerente di potersene avvalere e con la conseguenza ultima di farne un'interpretazione applicabile al caso specifico. Nel caso d'incertezza il giudice potrà decidere, a sua volta, di richiedere alla Corte di Giustizia europea l'interpretazione corretta delle norme sugli Aiuti di Stato, sulla scorta della giurisprudenza adottata e confermata dalla Corte.

14. La cognizione del giudice tributario nazionale. Le controversie per l'applicazione ex lege delle norme agevolative

La legittimazione dei giudici tributari per le controversie relative ad Aiuti di Stato fiscali si pone al di là della giurisdizione esclusiva che la legge assegna al giudice amministrativo per due grandi categorie di atti: quelli di beneficio e quelli di recupero.

Il ruolo del giudice tributario, quindi, va riconosciuto per risolvere le controversie fondate sulla corretta e fondata applicazione di norme agevolative nazionali. Quelle che non necessitano né di riconoscimento dell'Agenzia delle Entrate, né di un relativo provvedimento autorizzatorio.

Infatti, l'applicazione di norme di esenzione fiscale nazionale avviene, in larga parte, *ex lege*. Ciò, nel senso che la fruibilità di un'agevolazione non necessita di un provvedimento nazionale che giudichi la compatibilità o meno dell'agevolazione. Una volta garantita la conformità europea della misura agevolativa nazionale, le eventuali controversie ne riguarderanno l'efficacia interna. Così, assicureranno, una volta di più, l'autonomia dei giudici nazionali rispetto alla Commissione e ai giudici europei.

Ai giudici tributari spetteranno, dunque, le cognizioni relative alle controversie sorte tra contribuenti e Agenzia fiscale, in relazione alle eventua-

li difformità applicative che questa abbia rilevato nell'operato dei contribuenti. Tali, quella dei soggetti beneficiari, della delimitazione dell'oggetto specifico, del periodo di beneficio. L'atto dell'Agenzia si fonda e si giustifica o con un'interpretazione della norma agevolativa difforme rispetto a quella adottata dal contribuente, sedicente beneficiario, o con un'applicazione ritenuta non corretta della realtà di fatto e di diritto nella quale opera il contribuente.

Così, le riscontrate violazioni della previsione nazionale di esenzione, che l'Agenzia imputa al contribuente, vengono rimesse al giudice tributario nazionale. Questo sarà investito della controversia attivata dal contribuente sulla difformità interpretativa e applicativa decisa dell'Agenzia per giustificare un accertamento a recupero dei tributi che il contribuente abbia ritenuto di non dover pagare. Il giudice tributario avrà così una giurisdizione piena che riguarderà la corretta interpretazione ed applicazione della norma agevolativa nazionale per giustificare, quindi, la presunta violazione da parte del contribuente.

Il confronto giudiziale che ne sortisce è e rimane di diritto interno perché riguarda interpretazione ed applicazione di norme nazionali. Rimane estraneo il diritto europeo, assunto nella fase procedimentale di autorizzazione della Commissione europea; quella che ogni Stato deve osservare per poi poter applicare, legittimamente, l'agevolazione nazionale anche fiscale.

Remota, di conseguenza, la responsabilità europea del giudice tributario. Infatti, la misura agevolativa nazionale è già stata esaminata ed autorizzata dalla Commissione cui spetta il compito di una valutazione, di un giudizio generale sull'ammissibilità o meno.

D'altra parte, lo stesso contribuente ha ritenuto di potersi avvalere legittimamente della norma nazionale di agevolazione fiscale, non pagando il tributo nazionale. L'Agenzia, da parte sua, è pur sempre tenuta alla piena ed efficace osservanza delle disposizioni nazionali. In questo caso, di quella agevolativa che, regolarmente e legittimamente adottata, secondo l'ordinamento nazionale è stata poi ritenuta conforme a quello europeo nel giudizio della Commissione europea.

Così, nel caso di applicazione *ex lege* delle agevolazioni fiscali nazionali, si confermano l'attualità e l'efficacia della giurisdizione nazionale tributaria senza alcuna interferenza né della Commissione europea, né, tantomeno, della Corte di Giustizia.

15. La cognizione del giudice tributario nazionale. Gli interventi normativi nazionali senza autorizzazione

15.1. Quelli annoverati dall'ordinamento

Con il tempo, si sono moltiplicate le deroghe all'obbligo procedimentale imposto dall'ordinamento europeo ai Governi nazionali: quello di rimettere la misura agevolativa al giudizio della Commissione europea prima che abbia attuazione nell'ordinamento nazionale. Spetta, così, alla Commissione un giudizio di conformità dell'agevolazione nazionale al rispetto del divieto, così come interpretato ed applicato dalla giurisprudenza del Tribunale e della Corte di Giustizia europea. Questi hanno confermato come le deroghe all'obbligo generalizzato di controllo e di autorizzazione da parte della Commissione europea siano tanto più importanti quanto più assunte a giustificazione normativa della compatibilità della misura agevolativa nazionale. Un elenco di deroghe che, già arricchito nel tempo, continua, tuttora, con evidenti effetti, a moltiplicare l'ambito dei settori di agevolazione in cui il legislatore nazionale può procedere senza preventiva autorizzazione europea. Così si accentua la disomogeneità dei settori coinvolti cui corrisponde, poi, anche la varietà dei requisiti e, in ultima analisi, l'esame e il controllo europeo e successivo.

Tali sono gli aiuti destinati a: sviluppo economico o di Regioni a basso tenore di vita o con gravi forme di sottoccupazione o di talune attività; promozione di progetti economici di interesse europeo o per porre rimedio a turbamenti dell'economia di uno Stato membro; promozione della cultura o della conservazione del patrimonio; promozione delle piccole e medie imprese; ricerca e sviluppo, tutela dell'ambiente, formazione e occupazione, R&S, cultura e conservazione del patrimonio. Inoltre, la libertà d'iniziativa normativa nazionale può riguardare anche categorie di aiuti determinate dal Consiglio europeo, su proposta della Commissione, nonché di quelle indicate come orizzontali. Cioè quelle che, pur prive di una connotazione specifica, si caratterizzano per la speciale competenza degli Organi europei in materia di Aiuti di Stato.

15.2. Quelli adottati dal Consiglio

Ad integrazione poi degli ambiti normativamente indicati, il Consiglio dei ministri UE a maggioranza qualificata e su proposta della Commissione, può autorizzare, ulteriori categorie di Aiuti. Una scelta politicamente

ispirata che, però, secondo la Corte di Giustizia “è subordinata all’esistenza e al peso di un certo numero di condizioni, segnatamente sociali, che possono essere prese in considerazione e possono giustificare il fatto di passare oltre l’incompatibilità”. Così, si può ben comprendere la scelta della Commissione europea che, con decisione del 20.12.2006, su aiuto n. 497/2006, ha escluso che costituisse aiuto rilevante per il divieto europeo quello concesso ad un’impresa che gestiva il teatro comunale di una piccola cittadina Ceca. Infatti, non era soddisfatta la condizione dell’incidenza sul commercio intracomunitario.

Così, per effetto della deroga in questione” il Consiglio ha la facoltà di allargare il ventaglio dell’Art. 167 TFUE “, in coerenza con la responsabilità dell’Unione di “contribuire al pieno sviluppo delle culture degli Stati membri nel rispetto delle loro diversità nazionali e regionali, evidenziando, nel contempo, il retaggio culturale comune”. Infatti, il Consiglio ha un ampio potere di individuare nuove categorie di aiuti sulla base di criteri generali e non semplicemente di dichiararli compatibili con il mercato comune. Tra tali misure rientrano quelle volte: alla promozione dei livelli occupazionali, in GUCE, C 334, del 12.12.1995; a elevare le competenze lavorative attraverso la competenza professionale in GUCE C 343, del 11.11.1998; alle piccole o medie imprese, in GUCE C 213, del 23.07.1996; a favorire la R&S, in GUCE, C 72, del 1702.1996; alla tutela dell’ambiente in GUCE, C 72 del 10.03.1994. 224

È importante menzionare nella categoria di aiuti “eccezionalmente” sottratti alla notifica, anche gli aiuti cd. “de minimis”, in GUCE 68, del 06.03.1996. La Commissione, muovendo sempre dall’assunto che ogni aiuto di per sé è idoneo a determinare un impatto sensibile sulla concorrenza tra gli Stati membri, ha valutato che gli aiuti di minima entità, destinati frequentemente alle PMI e spesso gestiti da enti locali o territoriali, non rientrino nel novero degli aiuti ex art. 107 TFUE, qualora non superino una determinata soglia. Di conseguenza, sono sottratti all’obbligo di notifica preventiva di cui all’art. 108 TFUE.

Infine, si può comprendere il mancato conferimento alla Commissione europea del potere di interpretazione degli Aiuti autorizzati con decisione del Consiglio con la conseguente impossibilità di verificare la compatibilità rispetto agli scambi tra Stati membri. Una valutazione di questo tipo sarebbe invero illogica, tenuto conto del fatto che la natura degli aiuti concessi nel rispetto dell’art. 107, n. 3 lett e) è già stata accertata ed approvata da tutte le parti e, quindi, non appare necessaria una nuova verifica della compatibilità con il mercato europeo.

16. Ampiezza ed eterogeneità delle deroghe all'obbligo della comunicazione alla Commissione europea e garanzia della compatibilità

Il quadro attualmente offerto dall'ordinamento europeo è ampio quanto indifferenziato. Un corollario di una scelta dell'Unione di continuare ad ampliare il novero delle misure agevolative, anche fiscali, che, senza l'autorizzazione della Commissione europea, possono essere adottate ed applicate dagli Stati senza timore d'infrazione europea.

D'altra parte, la Corte di Giustizia, escludendo che la Commissione europea possa esaminare autonomamente ogni singolo aiuto, ne ha caratterizzato e delimitato la competenza alla valutazione del regime di agevolazione e al rispetto delle condizioni che abbiano portato all'approvazione dello stesso. Un impegno non facile, affidato, oltre che alla giurisprudenza anche agli interventi della stessa Commissione europea, come appare nell'ultima comunicazione. Questa offre un sicuro arricchimento interpretativo. Nello stesso tempo si pone come un supporto per le scelte applicative proprio nei settori in cui agli Stati è lasciata piena responsabilità delle scelte, senza preventivo controllo da parte della Commissione europea.

La certezza ed il legittimo affidamento sono, invece, garantiti dal giudice nazionale. Questo, in casi specifici relativi all'esenzione fiscale, dovrà valutare le circostanze su cui le imprese beneficiarie hanno fondato il loro convincimento nell'applicare disposizioni nazionali di agevolazione fiscale non sottoposte preventivamente all'autorizzazione europea. Così, si moltiplicano, però, le difficoltà di verificare, poi, la corretta applicabilità della norma di agevolazione sul piano nazionale. Più specificatamente, quelle di misurare l'effettività dei requisiti richiesti a caratterizzare la misura agevolativa nazionale che, senza l'obbligo di preventiva comunicazione e autorizzazione della Commissione europea, è, quindi, riconosciuta senza difficoltà tra misure fiscali non pericolose per l'ordinamento europeo.

Resta, comunque, nella cognizione tributaria nazionale il controllo della conformità al regime nazionale di attuazione dell'operatività adottata da chi si consideri diretto e legittimo beneficiario dell'agevolazione fiscale sottratta all'autorizzazione della Commissione europea. Un confronto tanto vario quanto eterogeneo, in rapporto, appunto, alla varietà dei requisiti che le norme europee richiedono per la libera applicabilità nazionale delle misure agevolative, riguardando prima di tutto da un lato, la possibilità che le norme nazionali di agevolazione regolino la disciplina dei settori che vengono coinvolti, non conformandosi ai caratteri e ai requisiti che

l'ordinamento europeo ha adottato. Quelli per consentire il passaggio delle misure agevolative specifiche negli ordinamenti nazionali, senza preventivo controllo della Commissione europea.

Evidente, in questo quadro, la responsabilità dei legislatori nazionali di adeguare la disciplina interna ai caratteri che qualificano le scelte europee adottate per escludere le agevolazioni fiscali nazionali dalla preventiva autorizzazione europea. Proprio la eventuale difformità tra queste e le scelte normative nazionali adottate per dare attuazione ai regimi di esenzione fiscale dei diversi settori di attività produttive, vale come violazione dei vincoli europei. Come tali sarà rimessa al controllo della Commissione europea il cui giudizio verrà imposto allo Stato nazionale. Questo, a sua volta, potrà, a tutela della conformità europea delle proprie scelte agevolative, contraddire le interpretazioni della Commissione europea. Potrà attivare, di conseguenza, un eventuale giudizio della Corte di Giustizia sulla presunta violazione nazionale degli obblighi di comunicazione nazionale alla Commissione europea.

In questo quadro europeo, il coinvolgimento dei giudici tributari nazionali potrebbe essere solo eventuale. Dipenderà dalla capacità dell'Agenzia delle Entrate di rilevare le eventuali difformità europee della disciplina agevolativa nazionale. Sarebbe un'iniziativa coraggiosa, con una responsabilità europea ben oltre i naturali vincoli di osservanza dell'ordinamento interno che il modello nazionale impone all'Agenzia. D'altra parte, se questa non assumerà iniziativa, l'interesse del contribuente di continuare a beneficiare del regime nazionale di esenzione, anche se adottato senza preventiva autorizzazione della Commissione, ne escluderà l'altro: quello di rivolgersi al giudice nazionale, a maggior ragione senza un atto di recupero dell'Agenzia nazionale.

17. Il ruolo della Commissione nel controllo del rispetto del divieto di Aiuti di Stato attuati senza autorizzazione

Non è facile riuscire a garantire la corretta ed efficace interpretazione delle norme europee che, nella varietà dei settori d'intervento che l'ordinamento stabilisce, consentano al sistema tributario nazionale di offrire un regime agevolato ai propri contribuenti senza attendere l'autorizzazione della Commissione

In questo caso l'iniziativa non potrà che essere della Commissione europea. Questa, nell'ordinaria funzione di controllo, anche ed eventualmente su sollecitazione di terzi, dovrà verificare se la mancata richiesta di autoriz-

zazione da parte dello Stato nazionale corrisponda alla fondata interpretazione e alla corretta applicazione delle norme europee. Quelle che consentono ad ogni Stato di applicare norme agevolative fiscali, senza preventiva autorizzazione. La Commissione europea, quindi, potrà, eventualmente, riscontrare che l'iniziativa statale di agevolazione fiscale non era da considerarsi legittima dal momento che, a suo parere, non presentava i requisiti richiesti dalle norme europee. Quelli che legittimano l'applicazione immediata del regime agevolativo senza preventivo controllo della Commissione. Questa potrà disporre, per conseguenza, la sospensione dell'efficacia del regime agevolativo nazionale in attesa di verificare se sussistano le condizioni per autorizzare o meno l'applicabilità della misura fiscale nazionale di agevolazione.

A quest'iniziativa della Commissione europea può, naturalmente, far riscontro, poi, una replica da parte del Governo nazionale. Questo non potrà che confermare la scelta agevolativa adottata e la legittimità dell'iniziativa normativa nazionale senza la preventiva autorizzazione europea. Un intervento governativo, questo, per supportare l'esistenza del regime agevolativo nazionale con requisiti richiesti normativamente corrispondenti a quelli previsti in sede europea. Di conseguenza, legittimarne l'applicazione diretta. Di qui un confronto che potrebbe portare addirittura a un rifiuto di autorizzazione europea. Rifiuto che obbligherebbe poi il Governo nazionale a procedere avanti il Tribunale prima e la Corte di Giustizia poi se volesse confermare la propria fiducia nell'agevolazione fiscale che aveva in precedenza adottata. Il tutto, nell'ambito pur sempre di un procedimento europeo che veda contrapposti Commissione europea e singoli Stati con evidente estraneità dei Giudici tributari nazionali.

RAFFAELLO LUPI

AIUTI DI STATO, DIALOGHI INTRAISTITUZIONALI E RUOLO DEI GIUDICI

Abstract

IT: La contrarietà ai principi europei di libera circolazione e di concorrenza riguarda in prima battuta gli aiuti di stato ad personam, destinati specificamente a singole imprese, comprese eventuali agevolazioni tributarie. Può crearsi però un problema quando discipline legislative generali hanno l'effetto sostanziale di alterare la concorrenza solo per alcune imprese. In questo caso i principi europei devono essere coordinati con la legislazione nazionale, disapplicandone gli effetti contrari alla libertà di circolazione. Si tratta di uno strumento diverso rispetto all'illegittimità costituzionale generale del provvedimento legislativo sottostante, che resta in vigore nella misura in cui non distorce la libertà di concorrenza. Anche agli aiuti di stato si applicano insomma i principi generali sul rapporto tra illegittimità costituzionale e disapplicazione. Quest'ultima deve essere direttamente effettuata dagli organi nazionali, eventualmente d'iniziativa degli operatori lesi dall'aiuto di stato illegittimo. Qualora il beneficiario neghi la contrarietà del beneficio ricevuto ai principi europei, la giurisdizione dovrebbe seguire quella regolatrice dell'aiuto, mentre in Italia viene demandata al giudice amministrativo.

EN: Most of European rules about state aids , even granted through tax exemptions, have been conceived with reference to individual measures, for specific companies. However, a problem can arise when general legislative provisions have the substantial effect of a state aid for some companies and not for others. In this case, according to European principles, national legislation should not be applied when his effects are contrary to freedom of economic competition. The underlying rules remains in force to the extent that they does not interfere with european principles. This disapplication must be carried out directly by the national bodies, possibly on the initiative of the operators harmed by the state aid. If the beneficiary denies that the benefit received is contrary to European principles, the jurisdiction should be that regulating the aid. In this perspective, litigations regarding state aids granted through tax exemption should be decided by tax courts. Instead, Italian law , since 2012, adopted a different solution, handling in the same way all sorts of state aids. In fact, since it's needed to argue with EU offices about freedom of competition, the italian choice for the administrative judge seems reasonable

ES: La mayoría de las normas europeas sobre ayudas estatales, incluso concedidas mediante exenciones fiscales, han sido concebidas con referencia a medidas individuales, para empresas específicas. Sin embargo, puede surgir un problema cuando las disposiciones legislativas generales tienen el efecto sustancial de una ayuda estatal para algunas empresas y no para otras. En este caso, según los principios europeos, la legislación nacional no debe aplicarse cuando sus efectos sean contrarios a la libertad de competencia económica. Las normas subyacentes siguen vigentes en la medida en que no interfieran con los principios europeos. Esta inaplicación debe ser realizada directamente por los organismos nacionales, eventualmente por iniciativa de los operadores perjudicados por las ayudas estatales. Si el beneficiario niega que el beneficio recibido sea contrario a los principios europeos, la jurisdicción debería ser la que regula la ayuda. En esta perspectiva, los litigios sobre ayudas estatales concedidas mediante exención fiscal deberían ser decididos por los tribunales fiscales. En cambio, la legislación italiana, desde 2012, adoptó una solución diferente, tratando de la misma manera todo tipo de ayudas estatales. De hecho, dado que es necesario discutir con las oficinas de la UE sobre la libertad de competencia, la elección italiana del juez administrativo parece razonable.

SOMMARIO: 1. Concorrenza economica e integrazione politica – 2. Il mercato come valore e sua combinazione con altri valori e principi – 3. Necessità di ulteriori forme di controllo sociale combinate con quella dei consumatori (contestualizzazione della concorrenza) – 4. Osmosi tra ordinamento europeo e nazionale: diritto comune europeo e disapplicazione vs incostituzionalità – 5. Aiuti di stato ad personam, sussidi legislativi generali e riduzione di tributi – 6. Aiuti di stato, disapplicazione unionale e ruolo della commissione – 7. Aiuti di stato derivanti da leggi generali: esperienze e reazioni empiriche interne ed europee – 8. Aiuti di stato tra giurisdizione “per materia” e giurisdizione generale amministrativa.

1. Concorrenza economica e integrazione politica

Queste brevi riflessioni richiameranno concetti del bagaglio cultural-esperienziale del lettore, coordinandoli tra loro e riducendo all'essenziale i riferimenti a materiali normativi, influenzati dalle esigenze di comunicazione politica e dai condizionamenti casistici che diremo.

Prendiamo le mosse dalla nascita dell'unione europea come integrazione economica, ispirata però da disegni molto più ambiziosi. Quando il processo europeista fu lanciato, nelle discussioni che portarono alla firma, nel 1957, dei trattati di Roma sul Mercato comune europeo (MEC), era ancora fresco il ricordo dei tragici conflitti della prima metà del ventesimo secolo. Già durante la seconda guerra mondiale, studiosi sociali e politici

come Jean Monnet, Altiero Spinelli, Robert Schuman, immaginavano l'unione economica, e in prospettiva politica, dell'Europa, per evitare ulteriori tragedie come quelle che stavano accadendo sotto i loro occhi. Già nel *Manifesto di Ventotene* e nelle dichiarazioni di Jean Monnet del 1943, secondo cui *ci sarà mai pace in Europa se gli stati si ricostituiranno su una base di sovranità nazionale...passando per una federazione o una entità europea che ne faccia una comune unità economica* si rilevano anticipazioni fondamentali su quanto sarebbe accaduto e sta accadendo, anche sugli aiuti di stato. Alla nobiltà e meritevolezza degli obiettivi riassumibili nella formula *dove passano le merci non passano gli eserciti* si accompagna l'eccezionalità del periodo storico in cui queste proposte venivano formulate. Accanto all'obiettivo di non far parlare di nuovo le armi, relativamente a portata di mano nel contesto europeo del c.d. *dopoguerra*, se ne intravedeva uno più difficile; in un mondo che, dopo la seconda guerra mondiale, appariva diviso in due grandi blocchi, l'unificazione europea cercava anche di superare il complesso d'inferiorità degli stati del vecchio continente. Questi ultimi avvertivano infatti l'inadeguatezza geopolitica delle proprie modeste dimensioni individuali rispetto alle due superpotenze. Per contare di più, anche nell'ambito del blocco occidentale, in cui l'originario nucleo dei paesi fondatori si collocava, bisognava fare gruppo, e anche questo spingeva ad unirsi.

Erano queste le motivazioni che innescarono un percorso istituzionale senza precedenti nella storia dell'uomo; solo la raffinata secolare tradizione culturale europea poteva concepire un disegno politico così ambizioso, fronteggiandone le difficoltà, prima di tutto concettuali, di cui diremo ai prossimi paragrafi.

2. Il mercato come valore e sua combinazione con altri valori e principi

Il suddetto disegno politico europeo richiede, come punto fermo, che esista un mercato, senza particolari combinazioni con l'intervento dei pubblici poteri. Ad essi non è richiesta alcuna intensità minima o massima, con possibilità che nell'Unione coesistano paesi con vari livelli di intervento dello stato nei settori potenzialmente di mercato, ma "socialmente sensibili" (ad esempio sanità, istruzione, previdenza). Nell'Unione si possono quindi trovare paesi con elevata spesa pubblica, ed elevata tassazione, e paesi a bassa tassazione e modesta spesa pubblica. Questa necessità di un mercato, e quindi di un'economia mista, ha reso possibile l'ingresso nell'Unione di Polonia, Ungheria, Romania, Bulgaria, repubbliche baltiche, Ceca

e slovacca, solo dopo la caduta del comunismo. Nella misura in cui i bisogni economici sono soddisfatti attraverso dipendenti pubblici, e risorse prodotte “in economia”, i condizionamenti europei sono minori. Il settore pubblico è infatti sottratto alla concorrenza, che si limita all’acquisto di beni strumentali e merci necessarie alle funzioni pubbliche. Maggiore è invece il condizionamento Europeo nella misura in cui l’intervento pubblico è esternalizzato su privati, con appalti di servizi e concessioni pubbliche.

C’è consenso generalizzato sulla necessità che il libero scambio economico avvenga in un quadro di trasparenza e correttezza, senza che gli Stati ostacolino la circolazione delle merci, delle persone, dei capitali, delle aziende. Tuttavia, estremizzando la prospettiva della concorrenza economica, ed elevandone la portata rispetto ad altre esigenze, è possibile intromettersi negli aspetti più diversi e di dettaglio della vita sociale. Ce lo insegnano l’esperienza di vita degli ultimi decenni e la cronaca quotidiana, in cui vediamo regolamentazioni europee sul cibo, gli imballaggi, gli impianti elettrici, le caratteristiche delle abitazioni, gli stabilimenti balneari e via enumerando. Quest’ingerenza dirigista in nome del mercato, come una nuova metafisica, provoca insofferenze, talvolta etichettate come *sovranismi*, nocive alle suddette apprezzabili finalità di unione politica. A queste insofferenze contribuiscono carenze di dialogo tra istituzioni nazionali ed europee, ed una comunicazione politica spesso contingente e contraddittoria; basta pensare al periodo del rigore dei conti, del *fiscal compact* sull’irraggiungibile rapporto tendenziale del 60 per cento tra debito e PIL, rispetto all’attuale euforia del PNR, cioè della *difficoltà di spendere*; quest’ultima mette per ora all’angolo gli euroscettici, almeno finché i debiti non dovranno essere restituiti o comunque sarà impossibile aumentarne l’importo.

3. Necessità di ulteriori forme di controllo sociale combinate con quella dei consumatori (contestualizzazione della concorrenza)

Sul piano strutturale, al di là delle contingenze della comunicazione politica, l’idea di mercato e concorrenza risente molto di un contesto preindustriale, dove produzioni artigianali erano facilmente controllabili dal consumatore nel rapporto qualità-prezzo; è quanto avviene anche oggi a proposito di attività, come la ristorazione, facilmente valutabili con formule tipo *si mangia bene e si spende poco* oppure al contrario *si spende troppo per come si mangia*. Questo tipo di controllo sociale diventa però sempre più raro davanti alle merci e alle prestazioni complesse dell’odierna produzione tecnologica di serie. Già l’utente di molti cibi dell’industria alimentare ha

meno parametri di valutazione della qualità di quanto consuma rispetto a quanto paga. A maggior ragione questa difficoltà sussiste per l'industria farmaceutica, elettronica, aeronautica, chimica, informatica, infrastrutturale, dei trasporti internazionali e tanti altri che marciano verso l'integrazione e l'istituzionalizzazione produttiva. In moltissimi settori industriali europei ci sono stati, dai tempi dei trattati di Roma ad oggi, processi di concentrazione aziendale molto intensi. Quest'accorpamento aziendale riflette sia le economie di scala, sia gli elevati costi di ricerca, nei settori più innovativi, con buona pace del controllo sociale derivante dalla concorrenza; quest'ultima si è invece espansa in settori con tecnologie "mature", attorno alle quali è più facile costruire organizzazioni *ex novo* come il trasporto aereo o la grande distribuzione. Ci sono stati anche settori, come la distribuzione dell'energia elettrica, in cui la concorrenza è stata sotto molti aspetti *forzata* in fasi limitate e terminali della filiera verso il consumo, proprio dalla regolazione europea, con ricadute di efficienza per lo meno discutibili.

In sintesi però, al netto di queste compensazioni tra settori diversi, i margini di controllo concorrenziale, basati sul confronto qualità-prezzo da parte dei clienti, si sono nel complesso fortemente ridotti, rispetto ai tempi in cui si avviò l'Unione Europea. Era una tendenza inevitabile, per gli effetti combinati di processi spontanei di mercato, e che spinge a ipotizzare altre forme di sorveglianza. Esse coinvolgono varie altre categorie di interessati a vario titolo (*stakeholders*), emergenti sempre più spesso anche nella normativa europea. Si tratta di autorità pubbliche di vigilanza, associazioni di categoria, comprese quelle dei consumatori, mezzi di comunicazione, sindacati dei lavoratori, movimenti per varie finalità di promozione sociale, (si pensi alla *sostenibilità*), a clienti e fornitori. Si ripresenta il filo conduttore di molti miei testi (L'era aziendale, disponibile in open access sul web), secondo cui il controllo sociale svolto dai consumatori, benchè da preservare ove possibile, va affiancato da un controllo sociale generalizzato dei costi e benefici collegati alle varie attività produttive. Si tratta di un controllo necessariamente svolto da tutti gli interessati al tema, costituenti l'opinione pubblica di settore, e di cui fanno parte anche le istituzioni europee.

Tutto ciò induce a un'interpretazione evolutiva degli originari istituti dei trattati europei, senza i formalismi cui faremo spesso riferimento in questo scritto, anche a proposito di aiuti di stato. Non si tratta di ridimensionare, ma di riposizionare, l'entusiasmo dei padri fondatori per l'idea di mercato, come controllore indiretto dei nazionalismi e fattore di coesione tra i popoli europei. Si tratta di adattare concetti elaborati ai tempi della divisione del mondo in blocchi, uno dei quali negava l'idea stessa di mercato, alla

globalizzazione, alla caduta del comunismo, alla crisi del liberismo di inizio terzo millennio, ad una sempre maggiore integrazione e osmosi tra sfera economica e sfera politico-giuridica.

A questo scopo serve una combinazione di numerosi valori, politicamente coloriti, con principi, dal fondamento logico neutro, come il contraddittorio, l'empirismo del giudizio di fatto, la certezza dei rapporti giuridici etc. (pagg.60-61 di Studi sociali e diritto, in Accesso aperto su Roma3 press). In questa prospettiva tutti i valori, anche quelli più apprezzabili, persino la salute, la vita, la dignità, l'inclusione sociale e tanti altri cui oggi fanno riferimento i c.d. *diritti fondamentali*, vanno mediati con altri valori, e coi principi, ivi inclusa la semplicità, la certezza dei rapporti giuridici, (Studi sociali e diritto, cit. par. 1.2 ss.). La concorrenza, e i principi di libertà di movimento indicati sopra si collocano tra i valori, come il desiderio di mantenere le competenze tecnologiche a gestire determinate produzioni o il contenimento del *dumping sociale* da parte di altri paesi. Questa relativizzazione dei valori è abbastanza intuitiva, e non li sminuisce in nulla. Serve invece la mediazione reciproca, cui fa spesso riferimento la corte di giustizia col principio di proporzionalità, rilevante tanto per i valori quanto per i principi.

4. Osmosi tra ordinamento europeo e nazionale: diritto comune europeo e disapplicazione vs incostituzionalità

Sono intuitive, dietro gli entusiasmi degli obiettivi politici indicati al paragrafo precedente, le difficoltà ordinamentali che ne circondano la realizzazione. Basti pensare alla difficoltà di un'unione politica senza un'opinione pubblica comune, ma con tante opinioni pubbliche esclusivamente nazionali. L'altra caratteristica essenziale del gruppo sociale, di cui l'unione europea deve fronteggiare la mancanza, è un governo. E' infatti singolare un governo europeo fatto di governi nazionali, ognuno con le proprie necessità di consenso elettorale e comunicazione politica. Quest'esigenza di comunicazione politica si ritrova anche nella normativa comunitaria, con la sua necessità di ricordare di continuo i suddetti obiettivi di nobile respiro. Troviamo poi, nella commissione europea, una sorta di amministrazione con funzioni regolatorie, ma non operativa e fortemente burocratizzata rispetto alla supervisione degli organi politici, cioè i singoli commissari e il loro staff; l'Unione Europea sembra essere un esempio di separazione tra la politica, cioè governi e commissari, e l'amministrazione, cioè gli uffici dell'Unione. Questi ultimi, consapevoli della difficoltà di realizzare i grandi

obiettivi europei, oggetto di comunicazione politica, sembrano compensare con un certo autoreferenziale accanimento sui tecnicismi di dettaglio. La posizione della giurisdizione è la meno singolare, anche se priva di specifiche corrispondenze nei diritti pubblici degli Stati nazionali; lo vedremo tra un attimo, confrontando la disapplicazione del diritto europeo con l'istituto dell'illegittimità costituzionale del diritto interno. I trattati europei ricordano per molti aspetti le costituzioni nazionali, col loro bilanciamento tra diverse enunciazioni di valori politico sociali, che spesso le porta a essere in varia misura contraddittorie e lacunose, come le c.d. leggi manifesto del diritto interno. Anche a proposito degli aiuti di Stato ritroveremo molti aspetti di queste ambiguità e contraddizioni, inevitabili nell'ambizioso programma economico-politico di cui al par.1. Uno degli equivoci più diffusi, di cui vedremo esempi anche a proposito degli aiuti di stato, è affrontare il diritto europeo con attrezzature mentali elaborate secondo la gerarchia delle fonti tradizionale, concepita nel diritto interno. Quest'ultimo si ispira a un criterio positivistico di gerarchia delle fonti, in ordinamenti giuridici concepiti come autosufficienti. L'ordinamento europeo è invece da sempre caratterizzato da una strutturale incompletezza, intesa come *non autosufficienza* rispetto agli ordinamenti interni, che gli si conformano in un modo particolare. L'insieme dei due costituisce cioè un ordinamento plurilivello, sia normativo sia giurisdizionale, dove si avvertono molto meno i formali rapporti gerarchici degli ordinamenti nazionali. Quest'insieme si caratterizza per controlli e contrappesi, divisioni di compiti e di ruoli, tipici del diritto amministrativo, coi riflessi indicati all'ultimo paragrafo.

Quanto sopra rende necessario, come ci ricorda il costante riferimento della giurisprudenza unionale al principio di proporzionalità, combinare principi e regole europei con altri valori; ad esempio la libera circolazione dei tecnici e dei professionisti, medici, ingegneri o avvocati, va combinata con la necessità di una loro seria preparazione professionale. I principi dell'Unione Europea vanno quindi coordinati col diritto interno, attraverso l'istituto della disapplicazione parziale di quest'ultimo. Ciò comporta una delicata opera combinatoria che ricorda, come vedremo tra un attimo, il *diritto dei giuristi*. Il diritto dell'Unione è infatti *prevalente* (c.d. *primazia* su cui *infra*), ma non autosufficiente, e quest'osmosi spinge inevitabilmente alle ibridazioni che, prima delle codificazioni ottocentesche, caratterizzavano il diritto dei giuristi; è una specie di nuovo pragmatico diritto comune, all'interno di un'Unione dove la *common law* è assolutamente minoritaria negli ordinamenti interni. Il diritto dei giuristi non va confuso con un fantomatico diritto dei giudici, come nelle spiegazioni che sostituiscono sem-

plicisticamente la consuetudine o le sentenze nel ruolo svolto dalla legislazione nei sistemi di diritto continentale o *della politica* (Su questa tendenza Lupi, *Studi sociali e diritto*, cit. pagg 56-57). E' più corretto parlare di *diritto dei giuristi* in quanto il giudice, per le ragioni indicate a pagg.87/88 di *Studi sociali e diritto*, non elabora spiegazioni generali, preoccupandosi piuttosto di giustificare la decisione nel caso particolare. Quest'ultima è un'incombenza diffusasi soprattutto nella mentalità *post codificazione* cioè nel positivistico *diritto della politica*; la relativa mentalità è stata un fattore di deresponsabilizzazione, un invito a *non pensare*, chiosando piuttosto contingenti scelte legislative, senza interrogarsi sul loro senso. In parallelo il *diritto della politica* ha innescato un inconveniente opposto, variamente combinato col primo, cioè quello di spingere il giurista a *scendere in politica*, cioè sul terreno dei valori, trascurando le spiegazioni giuridico sociali necessarie alla pubblica opinione e agli stessi governanti. Le motivazioni delle sentenze sono state finalizzate, in questo contesto positivistico, a un controllo di legalità, intesa come conformità dei vari provvedimenti alle indicazioni legislative, nella suddetta prospettiva del *diritto della politica*. La motivazione delle sentenze viene quindi vissuta col relativo fastidio, anche da parte dei giudici, di chi deve faticare per razionalizzare come il proprio bagaglio cultural esperienziale generale è stato riferito a un caso particolare. Sono quindi comprensibili e diffuse, persino nella giurisprudenza Unionale, le motivazioni poco impegnative che, attraverso riferimenti e formule variamente interpretabili, cercano di evitare fraintendimenti e precedenti non voluti. Ciò è particolarmente frequente nella misura in cui le casistiche giurisprudenziali riguardano tematiche di portata molto vasta, che richiederebbero distinzioni e precisazioni eccessive rispetto al tempo disponibile per risolvere la singola questione. Rinvio ai par.2.3 e 3.3 del citato *Studi sociali e diritto* sulla difficoltà del diritto della politica e del *diritto dei giudici*, che con esso si collega, di elaborare soddisfacenti spiegazioni giuridico-sociali degli istituti esaminati. Per questo nel diritto dell'Unione Europea è particolarmente importante il ritorno a un diritto dei giuristi, utile prima di tutto per un'opinione pubblica desiderosa di spiegazioni sociali, nonché per i decisori politici, e gli incaricati di pubbliche funzioni, incluse quelle giudiziarie.

Trasferire sul diritto dell'Unione schemi mentali e modi di ragionare del diritto interno rischia quindi di produrre formalismi, controproducenti rispetto agli ambiziosi obiettivi politico sociali di cui al par.1. Un esempio è cercare di trasferire nel diritto dell'unione l'idea di illegittimità costituzionale, tipica dei diritti interni e di quello italiano in particolare; applicare ad

un contesto di *Diritto Sconfinato* (M.R: Ferrarese, Il diritto sconfinato, Bari-Roma 2006) quest' istituto, tipico della particolare gerarchia delle fonti italiana impedisce infatti le contaminazioni indispensabili alla suddetta flessibile combinazione di regole, principi e valori in parte diversi. Quello unionale è infatti un ordinamento di ordinamenti, dove i principi europei trovano applicazione diretta, combinandosi con le regole nazionali. E' il già indicato criterio di *primazia*, piuttosto che di *gerarchia*, dove l'intelaiatura degli istituti rimane di diritto interno, ma viene corretta disapplicandone gli aspetti contrari al diritto dell'unione. Le innumerevoli, specifiche e imprevedibili casistiche rilevanti per il diritto dell'Unione, e le sue decine di stati membri, sarebbero infatti ingestibili replicando su scala europea i criteri interni dell'incostituzionalità. Si subisserebbe in questo caso la corte di Giustizia con continui ipotetici e generici quesiti di legittimità comunitaria di normative nazionali; queste ultime devono invece essere adattate ai principi comunitari, in prima battuta a cura delle istituzioni degli stati membri, organi anch'essi dell'unione. Inoltre, quest'ipotetica trasposizione su scala europea dell'incostituzionalità travolgerebbe le normative nazionali a 360 gradi, anche quando non danno luogo in concreto a conflitti coi principi europei. Questi inconvenienti sono invece evitabili con l'istituto della disapplicazione, in base al diritto comunitario, delle regole interne. Ciò direttamente a cura delle istituzioni degli stati membri, rivolgendosi a quelle comunitarie solo in casi particolari di dubbio e di livello decisionale. Vedremo anche in materia di aiuti di stato la necessità, per giungere a soluzioni praticabili, di leggere la normativa comunitaria nella cornice di questa combinazione tra ordinamenti.

5. Aiuti di stato ad personam, sussidi legislativi generali e riduzione di tributi

Mettendosi dal punto di vista delle esigenze di cui al par.1, il classico aiuto di stato è il sussidio, cioè l'erogazione finanziaria deliberata con riferimento a uno specifico beneficiario. A tale erogazione corrisponde un sicuro onere per il bilancio pubblico, e un sicuro vantaggio competitivo del beneficiario rispetto ai concorrenti. La fonte, legislativa, regolamentare o addirittura amministrativa, ove concepibile, fa relativamente poca differenza, in quanto potrebbe trattarsi di c.d. *leggi provvedimento*, anch'esse a vantaggio di beneficiari specifici. Queste erogazioni possono essere esaminate direttamente, dalle istituzioni europee e dai concorrenti, valutandosene gli effetti. In questa cornice, relativa a singoli interventi di aiuto, si comprende

la valorizzazione da parte dell'art.107 del TUFUE del ruolo della commissione. Ad essa compete infatti la decisione sulla contrarietà dell'aiuto alle libertà comunitarie, sotto i vari profili rilevanti a questo scopo.

Concettualmente diversi sono invece gli aiuti regolati da disposizioni generali interne, applicabili ad una molteplicità di operatori; si tratta qui di regimi giuridici ad applicazione generale, che in alcuni casi possono avere impatti economici contrari alla libera concorrenza all'interno dell'unione e in altri casi no, per varie ragioni, quantitative, territoriali e settoriali.

Quest'ultima caratteristica è riferibile anche alla maggior parte delle riduzioni di imposte, cui troppo semplicisticamente gli economisti riferiscono il concetto di spese fiscali (c.d. *tax expenditures*). Queste ultime non sono infatti sussidi incondizionati, ma sono subordinati alla realizzazione del relativo presupposto economico d'imposta. Esso deve quindi essere *capiente* rispetto all'agevolazione, che altrimenti si riduce o non scatta affatto. Molte delle cosiddette spese fiscali quindi si *autofinanziano* grazie all'attività economica che creano, senza effetti contrari. Si pensi ad esempio ad un ipotetico esonero da imposte sul reddito dell'aerolinea un tempo definita compagnia di bandiera italiana, da anni stabilmente in perdita. Qui l'agevolazione sarebbe stata del tutto indifferente sul piano della concorrenza, alterata invece da un ipotetico esonero dalle relative imposte sui consumi (IVA o accise). Anche le agevolazioni per i nuovi investimenti esteri, o per i c.d. *impatriati*, acquisiscono nuovo imponibile, operando al margine, cioè senza toccare i presupposti d'imposta precedenti; casomai, nel diritto europeo, sarebbe violato il divieto di concorrenza fiscale dannosa verso un altro Stato membro, alla cui sfera impositiva sarebbero sottratte attività economiche. Anche qui c'è in senso ampio una alterazione della concorrenza, ma non un classico aiuto di Stato come concepito sopra.

Con queste distinzioni e sfumature, gli aiuti di stato in forma di sussidi o quelli in forma di riduzione di imposte, possono essere oggetto di una serie di considerazioni comuni, indicate ai paragrafi seguenti.

6. Aiuti di stato, disapplicazione unionale e ruolo della commissione

Nello spirito dei principi di cui al par.1, si comprende la preoccupazione sostanzialistica di salvaguardare la concorrenza individuando gli aiuti in senso puntuale, cioè come erogazioni a specifici beneficiari, in grado di turbare i mercati. Penso agli aiuti ad *personam*, anche erogati a seguito di provvedimenti amministrativi, dov'è efficace anche il *private enforcement*,

dove i concorrenti delle imprese beneficiarie fanno valere il danno provocato dall'aiuto. Queste provvidenze "ad personam", erogate per esigenze di sostegno settoriale, sono infatti quelle maggiormente dannose per la concorrenza, come nella vicenda Lucchini (sentenza Corte di Giustizia 18 luglio 2007, C119/05). Questi casi classici di aiuto selettivo, anche a seguito di procedimenti amministrativi interni, spiegano l'attribuzione alla Commissione europea della relativa valutazione, come prevede l'art. 108 TFUE.

Se si passa alle disposizioni legislative generali, dirette a una pluralità di beneficiari, la concorrenza può essere turbata solo in alcuni casi. La formulazione dell'art.108 può qui spostare l'intervento della commissione dall'analisi del singolo aiuto economico a quella dei regimi generali che lo prevedono. L'intervento della commissione passerebbe cioè dal piano concreto dell'aiuto a quello astratto di un determinato regime legislativo generale. Questo passaggio rischia di contraddire quanto indicato al par.4 sulla disapplicazione specifica come coordinamento tra principi unionali e diritto interno. Si ripresenterebbero cioè così per gli aiuti di stato gli inconvenienti di quella ipotetica legittimità costituzionale europea indicata al par.4. Il principio generale di combinazione tra ordinamenti, e di *primazia* spingono invece verso la disapplicazione del diritto interno a favore di quello europeo, in relazione all'effetto della misura in concreto. Se si guardasse all'istituto legislativo interno, esso andrebbe caducato, oppure legittimato, in ogni caso, come se fosse una legge nazionale. Non si distinguerebbero cioè i casi in cui manca la lesione concreta alla concorrenza, che pure in altre applicazioni della stessa disposizione sarebbe lesa. Quanto indicato sopra, sul carattere interstiziale e combinatorio tra diritto europeo e diritti interni, spinge piuttosto a valutare se l'aiuto di stato, applicato a una tipologia di fattispecie, minacci di turbare la concorrenza. Una stessa disposizione legislativa interna potrebbe quindi dar luogo in certi casi ad aiuti illegittimi, e in altri no.

Sulla competenza esclusiva della commissione a giudicare della conformità dell'aiuto di Stato occorrono quindi riflessioni più articolate. E' senza dubbio ragionevole che la commissione sia l'organo comunitario cui in prima battuta si rivolge chi ritiene lesa la sua posizione concorrenziale per via dell'aiuto di stato. Si tratta dell'organo chiamato a valutare la conformità di un ipotetico aiuto di stato a un tipologia di fattispecie. Tuttavia nulla vieta che già organi nazionali, tenuti ad applicare il diritto comunitario, possano essere investiti di una siffatta rimostranza, disapplicando l'aiuto di Stato. Qualora il beneficiario sia di parere contrario rispetto ai propri organi nazionali, sarà lui a rivolgersi agli organi europei. La commissione

ha cioè l'ultima parola in via amministrativa sulla natura di aiuto di Stato o meno degli effetti di un certo provvedimento nazionale, su un determinato caso di specie. Chi dissente dalla valutazione della commissione potrà poi rivolgersi alla Corte di giustizia, secondo la sua naturale funzione nell'ordinamento unionale.

Se invece si ritenesse la commissione direttamente ed esclusivamente investita di qualsiasi valutazione siffatta, essa sarebbe prima di tutto ingolfata da una casistica sterminata, risolvibile solo con sfuggenti valutazioni relative agli innumerevoli mercati dei diversi beni e servizi, nei loro riflessi dei vari Paesi dell'unione, e negli scambi tra l'uno e l'altro. La risposta della commissione, in questo modo oberata, rischierebbe di riguardare non tanto l'applicazione concreta della normativa censurata, ma la normativa in sè. Si arriverebbe quindi al suddetto giudizio astratto di *legittimità costituzionale unionale* che dal par.4 abbiamo con varie argomentazioni già escluso. Anche sul piano pratico, se vogliamo davvero che la commissione svolga efficacemente la propria supervisione della concorrenza, senza derogare al criterio della disapplicazione casistica di cui al par.4, occorre una scrematatura dei relativi interventi, cioè un coordinamento con le autorità nazionali e le altre istituzioni dell'unione. Nell'ottica del sindacato dei concreti effetti distorsivi quali – quantitativi, anziché della legislazione in astratto, la disapplicazione diretta dell'aiuto potrebbe avvenire già d'iniziativa delle autorità nazionali, tenute ad osservare il diritto europeo direttamente, eventualmente su istanza dei concorrenti danneggiati.

In altri termini la competenza esclusiva della commissione, immaginata per gli aiuti personalizzati su singoli beneficiari, va adattata agli ipotetici aiuti seriali derivanti da disposizioni legislative, cercando i casi in cui essi distorcono o minacciano di distorcere la concorrenza.

Pur respingendo in questi casi, come indicato sopra, un giudizio astratto sulla legislazione nazionale di riferimento, occorre evitare interventi ripetitivi della commissione su applicazioni seriali delle disposizioni suscettibili di avere tali effetti. L'unica soluzione appare la collaborazione tra organismi europei e nazionali, dove i primi definiscono, evitando cause seriali, tipologie generali in cui la legislazione esaminata può dare luogo ad aiuti di Stato illegittimi. Sarebbero poi le autorità nazionali a riscontrare la presenza o meno di tali caratteristiche nei casi concreti; si potrebbe immaginare poi, a garanzia, un ulteriore sindacato unionale su singoli casi in cui le autorità nazionali hanno applicato male le suddette indicazioni tipologiche fornite a monte. Si tratta di un dialogo tra istituzioni interne ed europee, che include il dialogo tra corti di cui si parla spesso negli ultimi anni. Senza però

limitarsi alle corti, quest'interazione tra Europa e paesi membri coinvolgerebbe anche le istituzioni amministrative preposte al recupero. Quest'organica articolazione funzionale di competenze sembra però intimorire la prassi burocratica, domestica ed europea. Si preferisce infatti da una parte dirigersi agli istituti legislativi, unitari, piuttosto che ai loro variegati effetti sulla concorrenza. Questi ultimi, in parallelo, vengono standardizzati con le deresponsabilizzanti soglie "de minimis" indicate ai prossimi paragrafi.

7. Aiuti di stato derivanti da leggi generali: esperienze e reazioni empiriche interne ed europee

L'osmosi tra ordinamento europeo ordinamenti nazionali, ipotizzata al paragrafo precedente, sembra ostacolata dalla diffusa tendenza a porsi davanti all'ordinamento comunitario con l'attrezzatura mentale dei vari diritti interni; al loro interno, ed in particolare nel contesto italiano, le amministrazioni non amano valutare e distinguere, assumendosi responsabilità. C'è invece un desiderio di regole da applicare con un certo meccanicismo, e proprio per questo senza rispondere dei risultati. Al sogno del *potere senza responsabilità*, si sostituisce il *dovere*, per definizione *senza responsabilità*, fatto di regole precise da applicare senza chiedersene la ragione.

L'esperienza pratica degli aiuti di stato, ed il loro esame, trova inevitabilmente comodo basarsi sul dato oggettivo della legislazione istitutiva, piuttosto che sulle sue variegate ricadute economico sociali sugli scambi. Talvolta queste prospettive coincidono, come quando i regimi legislativi riguardano un numero relativamente modesto di operatori; essi si trovano infatti tutti presumibilmente nella stessa situazione, come avvenne per le ex aziende municipalizzate a proposito dell'esenzione dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche di cui alla decisione della commissione 2003/193/CE; in questo campo un esempio dell'atteggiamento giurisprudenziale a mettere in secondo piano l'impatto sulla concorrenza si ha nella sentenza della cassazione tributaria 19/11/2010 n. 23414 (essa dà rilevanza oggettiva solo alle eventuali franchigie *de minimis* con onere della prova a carico del beneficiario dell'aiuto).

Apprezzabili distinzioni, anziché riferimenti ad istituti legislativi tout court si trovano nella giurisprudenza della corte di Giustizia sulle fondazioni bancarie (Causa C-222/04), in cui si ritrova la disapplicazione selettiva di cui al par.4. Assai più variegata era la platea di riferimento delle agevolazioni tributarie sulle cooperative, dove pure è avvenuto un costruttivo dialogo tra la giurisprudenza interna e comunitaria (vedasi sentenza C79

– 08 dell’otto settembre 2011), sempre secondo la combinazione di cui ai parr.3-4. L’impatto della polverizzazione e della confusione, nell’affrontare potenziali agevolazioni seriali e diffuse sul territorio, si vede a proposito dell’agevolazione IMU sugli ordini religiosi, non commerciali, ma con attività commerciali collaterali. Questa distinzione tra attività d’impresa o meno può essere semplicistica, in quanto alcune misure di incentivazione (come quella italiana sui c.d. *impatriati*) ledono il principio di concorrenza indirettamente, diminuendo il costo del lavoro a favore dell’impresa che impiega appunto uno di tali soggetti.

Nell’esperienza concreta, valori, principi ed esigenze economiche contingenti si combinano variamente, a rischio continuo di confusioni e sovrapposizioni tra ruoli, connaturati al carattere combinatorio del diritto europeo di cui abbiamo detto dal par.2 in poi. Da una parte c’è il desiderio di singole istituzioni, come la commissione europea, di poter esercitare un controllo generale di possibili aiuti di stato; è un atteggiamento comprensibile in quanto anche provvedimenti diretti alla generalità degli operatori economici, possono avere effetti distorsivi in concreto; ciò dipende dalla struttura dei singoli mercati e dalla possibilità di indurre i consumatori a soddisfare gli stessi bisogni con strumenti diversi (è un aspetto del relativismo del concetto stesso di *settore economico*). Ne risente il dialogo tra istituzioni interne ed europee, con veri e propri equivoci come quelli del *bail-in* bancario in cui la commissione europea ritenne aiuto di stato l’uso di risorse mutualistiche (fondo di garanzia depositi), venendo smentita prima dal tribunale e poi dalla Corte di Giustizia con la sentenza C-425/19P. Gli equivoci sono incrementati anche dall’uso strumentale dei principi unionali da parte di varie categorie di attivisti nazionali; ricordo le agevolazioni sugli utili destinati a riserve indivisibili delle cooperative e l’ICI degli enti ecclesiastici, con attività scolastica e di ospitalità.

Davanti a questi accavallamenti, una scorciatoia empirico pratica per evitare o gestire potenziali aiuti legislativi ad applicazione seriale si ritrova nella franchigia di tolleranza “de minimis”; essa ammonta a 200 mila euro nell’arco triennale per ogni impresa, stabiliti dal regolamento UE n. 1407/2013. Questa franchigia supera infatti tutte le complicazioni relative all’accertamento della natura concreta dell’aiuto. Anche al di sotto della franchigia, tuttavia, gli aiuti possono di fatto interferire sulla concorrenza tra piccole attività economiche transfrontaliere, ad esempio turistiche. All’opposto, tra attività di maggiori dimensioni, sono sostanzialmente irrilevanti ai fini della concorrenza anche somme molto maggiori. Il semplicistico limite indifferenziato di 200 mila euro per la generalità delle imprese

dimostra il desiderio sia comunitario sia degli stati membri di evitare impatti “massivi” dei propri provvedimenti su operatori medio piccoli. Regole precise, ad applicazione meccanica, rendono più facile “stare a posto”, evitando accuse di negligenze, ma sono anche causa di rigidità poco compatibili con le necessità combinatorie del progetto europeo. Si tratta di una reazione pragmatica e per questo, al di sopra della soglia, non si deve presumere *a contrario*, l’esistenza di un aiuto di stato, ma semplicemente riproporre le consuete valutazioni in concreto sull’esistenza delle condizioni per la disapplicazione. In questo spirito, il principio di non discriminazione, dovrebbe essere una chiave di lettura per la giurisprudenza, come indicato al paragrafo seguente.

8. Aiuti di stato tra giurisdizione “per materia” e giurisdizione generale amministrativa

L’aiuto di stato può essere erogato secondo diverse modalità, come sussidi, prestiti, aumenti di capitale o riduzioni di imposte. Ciascuna di tali modalità è accompagnata da procedimenti contenziosi, amministrativi e giurisdizionali, in linea di principio applicabili anche all’eliminazione dell’aiuto.

In linea logica, quindi, il recupero dell’aiuto dovrebbe seguire, in chiave restitutoria, le ordinarie modalità di gestione/erogazione dell’aiuto medesimo, ripristinando la situazione precedente. Se l’aiuto di stato fosse veicolato come un finanziamento a tasso zero o una partecipazione societaria pubblica (sottoscrizione di capitale), il recupero dovrebbe seguire in linea logica la giurisdizione civile, visto che né la banca né il sottoscrittore del capitale hanno poteri autoritativi di recupero; residualmente opera anche il c.d. “private enforcement” cioè la possibilità dei controinteressati di rivolgersi agli organi interni o comunitari (commissione e CGUE) per far cessare l’aiuto (avanzando magari in via giurisdizionale verso il beneficiario una pretesa risarcitoria). Ciò ovviamente salve differenti previsioni legislative specifiche, da adottare caso per caso, su procedure di recupero “ad hoc”, affidate a un soggetto diverso dall’originario erogante. Una simile ripartizione per materia, che considera i recuperi di aiuti di stato in quanto tali, sottraendoli agli ordinari procedimenti connessi alla tipologia di aiuto, è ipotizzabile anche nella giurisdizione, come oggi in Italia, dal 2012. Anche se cioè il recupero viene disposto dall’erogante, o dall’autorità amministrativa competente, in caso di autoliquidazione da parte del beneficiario (per le imposte il contribuente), la giurisdizione viene oggi demandata in Italia al giudice amministrativo in base all’art. 133, comma 1 del codice del processo ammi-

nistrativo. Fino a quest'intervento normativo, invece, la giurisdizione per materia assorbiva quella sull'aiuto di stato, e interagiva con le istituzioni dell'Unione, com'è probabilmente per altri paesi europei; in quest'ottica è stato abrogato l'art.47 bis del dpr 546 che presupponeva la giurisdizione per materia delle commissioni tributarie sugli aiuti in forme di riduzione di imposte, disciplinandone alcuni aspetti della tutela cautelare.

Gli effetti dovrebbero essere indicativamente i seguenti. Se c'è un atto di recupero basato solo sull'illegittimità dell'aiuto rispetto al diritto dell'Unione, la giurisdizione spetta al tar. Questo anche se il recupero viene dall'agenzia delle entrate, delle dogane o da un comune.

Se il giudice tributario si trova davanti atti di mero recupero, con una motivazione basata solo sull'illegittimità dell'aiuto, l'errore del contribuente impugnante è palese e la corte tributaria dovrebbe declinare la giurisdizione, con *traslatio iudicii* verso il giudice amministrativo. Più complessa è la situazione in cui argomentazioni sulla contrarietà al diritto europeo sono calate in atti basati anche su altre argomentazioni di diritto nazionale o su carenti presupposti fattuali dell'aiuto. Queste tematiche miste, in cui coesistono questioni di fatto, di diritto interno e ipotetiche illegittimità unionali, potrebbero essere risolte sospendendo il processo se il tema europeo appare pregiudiziale o assorbendolo in altri aspetti logicamente precedenti di fatto o di diritto interno (la mancanza dei requisiti in fatto del preteso aiuto ne assorbirebbe infatti la questione di legittimità unionale). Altrimenti, l'illegittimità dell'ipotetico aiuto può rafforzare sentenze che ne escludono la spettanza per altre ragioni, affermando *ad colorandum* che "una diversa interpretazione darebbe luogo a un aiuto di stato". Quando argomentazioni sull'aiuto di stato sono presenti in accertamenti tributari basati su altri motivi, i margini per la giurisdizione tributaria restano forti. Se quest'ultima ritenesse fondati solo gli argomenti di diritto europeo, si porrebbero invece delicati problemi di giurisdizione. Qualora le argomentazioni di diritto europeo fossero state compiutamente inserite nell'atto impositivo, potrebbe ipotizzarsi una sua conversione in atto di recupero, con trasferimento del giudizio di fronte al TAR. In caso di non autosufficienza di tali argomentazioni, per il modo in cui esse fossero state sviluppate nell'atto impositivo, esso andrebbe annullato per difetto di motivazione, qualunque fossero le convinzioni del giudice sulla presenza di un aiuto di stato.

MASSIMO SCUFFI

IL RUOLO DEL GIUDICE NAZIONALE NELL'APPLICAZIONE DELLA NORMATIVA SUGLI AIUTI DI STATO: profili sostanziali e processuali negli orientamenti della giurisprudenza italiana

Abstract

IT: Gli aiuti di natura fiscale sono la tipologia più importante tra gli aiuti pubblici: essi rivestono le forme più svariate (agevolazioni, sovvenzioni, riduzioni della base imponibile, esenzioni, crediti di imposta, regimi di dilazione) e sono diretti ad alleviare gli oneri che normalmente gravano sul bilancio delle imprese, implicando una rinuncia parziale o totale alla potestà impositiva dello Stato. Il giudice nazionale non ha alcun potere “valutativo” sulla “compatibilità” dell’aiuto: questo compito ricade esclusivamente sotto il “controllo centralizzato” della Commissione.

Al giudice compete invece una funzione interpretativa “in concreto” (in via autonoma ovvero richiedendo l’intervento chiarificatore della Corte di Giustizia con lo strumento del rinvio pregiudiziale o della stessa Commissione con i previsti mezzi di “collaborazione informativa”): funzione che consiste nella verifica “fattuale” (oggettiva) della presenza dell’aiuto vietato o della eventuale ricorrenza di condizioni esonerative (regolamenti di esenzione o de minimis)

I progetti di aiuto devono essere preventivamente notificati alla Commissione e la loro attuazione è sospesa (clausola di standstill) fino a che ne venga accertata la compatibilità.

Se l’aiuto è attuato prima dell’approvazione o non viene notificato è considerato illegale ed al giudice spetterà – innanzitutto – tutelare i diritti dei terzi lesi da quella esecuzione che agiranno con azioni di concorrenza sleale e risarcimento del danno.

Le azioni risarcitorie rientrano di regola nella giurisdizione del giudice ordinario ma i criteri liquidatori restano alquanto generici ed andrebbero integrati con le più raffinate metodologie valutative adottate per il danno antitrust (Sistema But for – Before and after theory – Yardstick theory)

Qualora poi la Commissione concluda che l’aiuto concesso è incompatibile con il mercato unionale e quindi ingiunga allo Stato membro di recuperarlo, l’intervento del giudice nazionale avrà luogo su un secondo fronte riguardante le azioni /eccezioni di resistenza promosse dai beneficiari per contestare la legittimità della pretesa di rimborso avanzata dall’autorità nazionale.

In conclusione il ruolo istruttorio del giudice nazionale resta “autonomo” ma al tempo stesso “complementare” a quello della Commissione.

L'esercizio delle funzioni di indagine comporta l'esigenza di dotare i giudici di strumenti adeguati e meccanismi tecnici di sostegno tra i quali vanno annoverate le disposizioni di soft law riportate nella Comunicazione C/305 2021 della Commissione.

I mezzi di cooperazione per agevolare i compiti del giudice nazionale nel rispetto dei principi di "leale cooperazione" sono principalmente i seguenti:

- trasmissione di "informazioni" in fatto ai giudici nazionali;
- trasmissione di "pareri" giuridico-economici;
- presentazione di "osservazioni" in qualità di *amicus curiae*.

La materia decidendi che ha maggiormente coinvolto la giurisdizione italiana – ha interessato gli atti di recupero degli aiuti fiscali illegittimamente erogati.

Le procedure di recupero sono suscettibili di diversificazione processuale, potendo concorrere – se l'aiuto non ha natura fiscale ricadendo nella sfera di competenza del giudice tributario – anche la giurisdizione del giudice ordinario o del giudice del lavoro.

Proprio per evitare frammentazioni di competenza ed assicurare certezza giuridica agli operatori economici è stata scelta la strada di attribuzione delle relative controversie alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo

L'esigenza di garantire una esecuzione "effettiva ed immediata" nelle procedure di recupero ha poi indotto il legislatore italiano a prevedere misure cautelari ad hoc e corsie accelerate per ridurre al minimo i tempi di eventuale sospensione degli atti impugnati.

Unico limite al recupero è rappresentato dalla "impossibilità assoluta" (difficoltà "impreviste e imprevedibili" all'esecuzione) mentre restano irrilevanti le regole nazionali sui termini di prescrizione o decadenza come pure l'incolpevole affidamento (a meno che non trovi causa diretta nel comportamento della Commissione).

EN: Tax aid is the most important type of public aid: it takes on the most varied forms (tax breaks, subsidies, tax base reductions, exemptions, tax credits, deferral regimes) and is aimed at alleviating the burden that normally weigh on the budget of companies, implying a partial or total renunciation of the taxing power of the State.

The national judge has no "assessment" power on the "compatibility" of the aid with the competition rules of EU market: this task falls exclusively under the "centralized control" of the European Commission.

The judge, on the other hand, has a "concrete" interpretative function (in an autonomous way or by requesting the clarifying intervention of the Court of Justice with the instrument of the preliminary reference or contacting the Commission itself by the foreseen means of "informative collaboration") consisting in a "factual" (objective) verification of the existence of prohibited aids or the possible occurrence of exemption conditions (i.e. general exemptions Regulations or *de minimis*).

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

National aid projects must be notified in advance to the Commission and their implementation is suspended (standstill clause) until compatibility is ascertained.

If the aid is implemented before approval or is not notified, it is considered illegal and it will be up to the judge – first of all – to protect the rights of third parties harmed by that execution who will be entitled to take legal actions of unfair competition and compensation for damages.

In principle, claims for damages fall within the jurisdiction of the ordinary judge, but the liquidation criteria remain rather generic and should be integrated with the more refined evaluation methodologies adopted for antitrust damages (System But for – Before and after theory – Yardstick theory)

If the Commission then concludes that the aid granted is incompatible with the EU market and therefore orders the Member State to recover it, the intervention of the national judge will take place on a second side involving the actions/objections brought by the aid beneficiary before the Court to challenge the legitimacy of the reimbursement claimed in advance by the national authority.

In conclusion, the preliminary investigation of the national judge remains “independent” but at the same time “complementary” to that one of the Commission.

The performing of investigative functions entails the need to equip judges with adequate tools and technical support mechanisms, including the soft law provisions of the Communication C/305 2021 of the Commission.

The means of cooperation to facilitate the tasks of the national judge in compliance with the principles of “loyal cooperation” are mainly the following:

- transmission of factual “informations” to national Courts;
- transmission of legal-economic “opinions”;
- presentation of “observations” as *amicus curiae*.

The deciding matter which mainly involved the Italian case law concerned tax recovery deeds of tax aids unlawfully paid.

The recovery procedures in Italy are susceptible to procedural diversification, being able to compete – if the aid is not of a fiscal nature as it falls within the sphere of competence of the tax judge – also to the jurisdiction of the ordinary judge or the labor judge.

Just to avoid fragmentation of competence and to ensure legal certainty for economic operators, the legislator assigned the related disputes to the exclusive jurisdiction of the administrative judge

Besides, in order to guarantee an “effective and immediate” execution in the recovery procedures the Italian legislator provided for precautionary measures ad hoc and accelerations to minimize the risk for any suspension of the contested act.

The only limit to the recovery is represented by the “absolute impossibility” (“unforeseen and unforeseeable” difficulties in execution) while the national statutes on limitation or forfeiture remain irrelevant in the litigation so that the “blameless trust” unless it does not find direct cause in the behavior of the Commission.

ES: Las ayudas fiscales son el tipo de ayuda pública más importante: adoptan las más variadas formas (reducciones, subvenciones, reducciones de la base imponible, exenciones, créditos fiscales, regímenes de aplazamiento) y tienen como objetivo aliviar los gastos que normalmente pesan sobre el presupuesto de empresas, implicando una renuncia parcial o total a la potestad tributaria del Estado.

El juez nacional no tiene ningún poder de “evaluación” sobre la “compatibilidad” de la ayuda: esta tarea recae exclusivamente bajo el “control centralizado” de la Comisión.

El juez, en cambio, tiene una función interpretativa “concreta” (de forma autónoma o solicitando la intervención aclaratoria del Tribunal de Justicia con el instrumento de la cuestión prejudicial o de la propia Comisión con los medios previstos de “información y colaboración”): función que consiste en la verificación “fáctica” (objetiva) de la presencia de ayudas prohibidas o de la posible aparición de condiciones de exención (regulaciones de exención o de minimis)

Los proyectos de ayuda deben notificarse previamente a la Comisión y su ejecución se suspende (cláusula de suspensión) hasta que se compruebe su compatibilidad.

Si la ayuda se ejecuta antes de su aprobación o no se notifica, se considera ilegal y corresponderá al juez – en primer lugar – proteger los derechos de los terceros perjudicados por esa ejecución, quienes actuarán con acciones de competencia desleal e indemnización por daños y perjuicios.

Como regla general, las acciones por daños caen dentro de la competencia del juez ordinario, pero los criterios de liquidación siguen siendo bastante genéricos y deberían integrarse con las metodologías de evaluación más refinadas adoptadas para los daños antimonopolio.

Si la Comisión concluye entonces que la ayuda concedida es incompatible con el mercado de la UE y, por tanto, ordena al Estado miembro su recuperación, la intervención del juez nacional se producirá en un segundo frente, relativo a las acciones/ objeciones de resistencia interpuestas por los beneficiarios ante cuestionar la legitimidad de la solicitud de devolución presentada por la autoridad nacional.

En conclusión, la función de instrucción del juez nacional sigue siendo “independiente” pero al mismo tiempo “complementaria” de la de la Comisión.

El ejercicio de funciones de investigación entraña la necesidad de dotar a los jueces de herramientas y mecanismos de apoyo técnico adecuados, incluidas disposiciones de derecho indicativo. informado en la Comunicación C/305 2021 de la Comisión.

Los medios de cooperación para facilitar las tareas del juez nacional en cumplimiento de los principios de “cooperación leal” son principalmente los siguientes:

- transmisión de “información” fáctica a los tribunales nacionales;
- transmisión de “opiniones” jurídico-económicas;
- presentación de “observaciones” como *amicus curiae*.

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

El asunto decisivo – que afectaba principalmente a la jurisdicción italiana – se refería a los actos de recuperación de ayudas fiscales pagadas ilegalmente.

Los procedimientos de recuperación son susceptibles de diversificación procesal, pudiendo competir – si la ayuda no es de carácter fiscal al ser competencia del juez fiscal – también la competencia del juez ordinario o del juez laboral.

Precisamente para evitar la fragmentación de la competencia ed para garantizar la seguridad jurídica de los operadores económicos, se ha elegido la vía de atribuir los litigios conexos a la competencia exclusiva del juez administrativo.

La necesidad de garantizar una ejecución “efectiva e inmediata” de los procedimientos de recuperación llevó al legislador italiano a prever medidas cautelares carriles rápidos y ad hoc minimizar los plazos para cualquier suspensión de los actos impugnados.

El único límite al cobro está representado por la “imposibilidad absoluta” (dificultades “imprevistas e imprevisibles” en la ejecución), mientras las normas nacionales sobre plazos de prescripción o decomiso siguen siendo irrelevantes y la inocente expectativa de que no existe una causa directa en el comportamiento de la Comisión.

SOMMARIO: 1. Aiuti di Stato fiscali tra regole di concorrenza e selettività – 2. Il ruolo del giudice nazionale – 3. Il dialogo del giudice nazionale con la Corte di Giustizia e la Commissione: la cooperazione informativa – 4. Le procedure di recupero – 5. Le eccezioni opponibili – 6. La tutela risarcitoria

1. Aiuti di Stato fiscali tra regole di concorrenza e selettività

Il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), al fine di assicurare un regime che garantisca che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno (rappresentando obbiettivo primario dell'Unione europea la realizzazione di una sana, leale, efficace competizione tra le imprese) contiene una dettagliata disciplina delle regole di concorrenza suddivisa in due sezioni (del capo I del Titolo VI):

a. Le regole di concorrenza applicabili alle imprese, cioè rivolte a quei comportamenti autonomi imputabili alle stesse che si traducano in *intese restrittive, pratiche concordate ed abusi di posizione dominante* (artt. 101 e 102 TFUE) cui si aggiunge una apposita disciplina per le imprese pubbliche (art. 106);

b. Le regole di concorrenza applicabili agli Stati, che sono rivolte agli interventi pubblici a favore delle imprese e sono sussunte nella disciplina di controllo dei c.d. *aiuti di Stato* (art. 107, 108, 109 TFUE).

Anche queste ultime disposizioni sono preordinate alla realizzazione di un regime di concorrenza “non falsata” in quanto dirette ad evitare che il

sostegno finanziario pubblico intervenga ad alterare la *competizione ad armi pari* tra imprese all'interno del mercato comune.

Infatti, a sensi dell'art. 107 n. 1 TFUE, "sono *incompatibili* con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli 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"¹.

Gli aiuti di natura fiscale sono la tipologia più importante tra gli aiuti pubblici: essi rivestono le forme più svariate (agevolazioni, sovvenzioni, riduzioni della base imponibile, esenzioni, crediti di imposta, regimi di dilazione) e sono diretti ad alleviare gli oneri che normalmente gravano sul bilancio delle imprese, implicando una rinuncia parziale o totale alla potestà impositiva dello Stato.

Per verificare se ci si trova al cospetto di un aiuto di Stato – che incontra i divieti del Trattato – è stato elaborato il criterio c.d. VIST (*vantaggio, incidenza, selettività, trasferimento*) che concerne il soggetto erogante, i mezzi impiegati, la destinazione delle risorse, il potenziale effetto correlato.

Devono in pratica ricorrere "cumulativamente" quattro elementi e cioè:

- a) deve trattarsi di *vantaggi economici* concessi direttamente od indirettamente all'impresa beneficiaria mediante erogazione di risorse statali (sovvenzioni e finanziamenti) senza contropartita (cioè con sacrificio gravante sul solo bilancio pubblico) ovvero di rinuncia ad entrate (esoneri ed agevolazioni fiscali) con alleggerimento degli oneri che normalmente gravano su un'azienda;
- b) deve derivare un *pregiudizio o distorsione alla concorrenza* stante il rafforzamento della posizione dell'impresa beneficiaria a danno dei concorrenti che sopportano i costi evitati dalla prima con ripercussioni sugli scambi commerciali;
- c) le misure adottate devono essere caratterizzate da *selettività*, cioè non rappresentare strumenti di politica economica generale bensì *misure specifiche* essenzialmente rivolte a favorire determinati settori indu-

¹ Per il legislatore europeo la nozione di impresa – quale beneficiaria dell'aiuto – è molto flessibile, comprendendo qualsiasi entità – privata o pubblica – che esercita una attività economica indipendentemente dallo *status* giuridico.

Una impresa non deve essere necessariamente guidata dal profitto, (una ONLUS ad esempio) ma è sufficiente che operi in un mercato in cui esista concorrenza tra imprese stesse.

Molto estesa è anche la nozione di soggetto erogatore degli aiuti che ricomprende qualsiasi ente centrale, regionale o locale ovvero qualsiasi organismo istituito dalla pubblica amministrazione per gestire risorse pubbliche.

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

striali e/o produzioni, collocando l'impresa beneficiaria in una posizione finanziaria più favorevole rispetto alle altre che si trovino in analoga "situazione fattuale e giuridica";

d) le misure debbono consistere in *trasferimenti di pubbliche risorse*, essere concessi cioè dallo Stato o comunque da enti pubblici e/o territoriali in relazione a risorse statali.

È peraltro il principio di "selettività" a giocare un ruolo decisivo nel determinare la legittimità della misura stante la natura stessa di questo tipo di aiuti; in linea di massima le misure ritenute selettive sono quelle non fruibili da tutti i soggetti che siano – come si è detto – in una "situazione fattuale e giuridica analoga".

Solo in due casi le misure – ancorchè con effetto limitato a talune imprese – non ricadono nella nozione di selettività.:

- a) quando il beneficiario della misura non si trova in una posizione comparabile con quella dei soggetti esclusi,
- b) quando il trattamento differente possa essere giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema².

² Molteplici spunti di interesse hanno presentato – da questo punto di vista – i rapporti tra la c.d. "fiscalità regionale di vantaggio" e la disciplina degli aiuti di Stato, che ha interessato il fronte del *federalismo fiscale*.

Con due importanti precedenti la Corte di Giustizia (sent. 6 settembre 2006, C-88/03 *Azzorre* e sent. 11 settembre 2008 C-428/06 a C-434/06 *Territorio Historico*.) si era pronunciata sulla "selettività" di misure fiscali di portata generale non implicanti concessione di vantaggi a determinate imprese bensì esplicanti la loro influenza esclusivamente in territorio dotato di autonomia impositiva.

La Corte europea prendeva in considerazione l'ente impositore nel suo grado di "autonomia" rispetto al potere statale, dettagliando i criteri che debbono ricorrere per escludere la natura "selettiva" delle agevolazioni concesse in ambito locale e spiegando che la sussistenza di una "sufficiente autonomia" dell'ente infrastatale rispetto al governo centrale richiedeva un *triple-test* di verifica:

a. *autonomia "istituzionale"* (l'ente regionale che ha emanato la norma deve essere dotato, a livello costituzionale, di un proprio statuto, politico e amministrativo, indipendente da quello del governo centrale); b. *autonomia "procedurale"* (la normativa deve essere adottata senza che il governo centrale abbia la possibilità di intervenire direttamente sul suo contenuto);

c. *autonomia "economica"* (l'onere che l'ente subisce dall'adozione della misura non può essere "compensato" da contributi o sovvenzioni provenienti da altre regioni o dal governo centrale)

Queste regole sono state applicate nei confronti delle c.d. *tasse sul lusso* istituite dalla Regione Sardegna (L.R. 11 maggio 2006 n. 4) che aveva invocato come esimente proprio la "sufficiente autonomia" (incentrata sul potere di istituire tributi propri) per giustificare la "disparità di trattamento" tra imprese residenti e non residenti, solo queste ultime venen-

2. Il ruolo del giudice nazionale

Per comprendere il ruolo che il giudice nazionale è chiamato a svolgere in questa materia occorre partire da talune premesse.

Il Regolamento 1/2003 del 16 dicembre 2002 concernente l'applicazione delle regole di concorrenza di cui agli artt.81 ed 82 del Trattato (oggi 101 e 102 del TULF), dando attuazione a quel complesso disegno di "decentramento" che passa sotto il nome di "*modernizzazione*" del diritto della concorrenza, aveva eliminato l'obbligo di notifica delle intese restrittive della concorrenza alla Commissione europea per ottenerne l'esenzione chiamando l'organo giudiziario a fare applicazione nella sua "unitarietà" della *regola e dell'eccezione* (art.101 par.3 TFUE)³.

Viceversa, in tema di aiuti di Stato (che pure coinvolge il settore della concorrenza) rimane immutato il regime di *controllo centralizzato* che consente al giudice nazionale – nelle relative dispute a salvaguardia dei diritti privati – di interpretare la nozione di aiuto (autonomamente ovvero richiedendo l'intervento chiarificatore della Corte di Giustizia con lo strumento del *rinvio pregiudiziale* ex art.267 TFUE o della stessa Commissione con i previsti mezzi di "*collaborazione informativa*"⁴) ma gli preclude di valutarne la "*compatibilità*" con il mercato unionale in base ai criteri enunciati ai numeri 2 e 3 dell'art.107: compito questo che spetta in prima battuta *solo ed esclusivamente* alla Commissione, *dominus* di ogni iniziativa in tal senso sotto il controllo degli organi di giustizia europea.

Quanto alle *deroghe*(art.109 TFUE)poichè il *Regolamento generale di esenzione* per categorie (Reg.651/2014)e il regolamento relativo agli aiuti *de minimis* (Reg.1407/2013)hanno effetto diretto nei sistemi giuridici degli

do assoggettate alla c.d. "imposta di scalo".

La Corte di Giustizia – rilevando che veniva a determinarsi un "*vantaggio*" economico concorrenziale per le imprese residenti a seguito dall'aggravio dei costi che andavano a sopportare le imprese non residenti che si trovavano in situazione "*fattuale e giuridica*" analoga, stabiliva perciò che una normativa tributaria quale quella in oggetto(nelle more peraltro abrogata) rappresentava un aiuto di Stato vietato (CGUE, sent.17 novembre 2009 C-169/08.)

³ Tale regime di "*eccezione legale*" – fondato sul *controllo "a posteriori"* delle intese in caso di contestazione giudiziaria – è basato sull'ordinario riparto dell'onere della prova ed ha rafforzato il "ruolo" del giudice nazionale nell'applicazione delle regole europee della concorrenza, in linea con il principio di "sussidiarietà" in virtù del quale la Unione deve intervenire soltanto se e nella misura in cui gli obbiettivi dell'azione prevista non possano essere realizzati dagli Stati membri.

⁴ Cfr. Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali 2021/C 305/01(su cui *infra*).

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

Stati membri è possibile che i giudici nazionali – nella inerente conflittualità – si trovino a dover valutare l'applicabilità meno di tali scriminanti a determinate misure di aiuto.

Resta così fermo il principio secondo il quale il giudice nazionale non ha alcun potere “valutativo” sulla “compatibilità” dell'aiuto ma gli compete una funzione interpretativa “in concreto” volta alla verifica “fattuale” (*oggettiva*) della presenza dell'aiuto stesso e della eventuale ricorrenza di condizioni esonerative.

In conclusione il *ruolo istruttorio* del giudice nazionale è “autonomo” ma al tempo stesso “*complementare*” a quello della Commissione, sviluppandosi lungo due direttrici che ricalcano i principi espressi nell'art. 108 n. 3 TFUE, il quale impone agli Stati membri due obblighi precisi:

1. la preventiva notifica alla Commissione degli aiuti progettati, cioè gli aiuti “nuovi” perchè per quelli già esistenti (in esecuzione prima dell'entrata in vigore del Trattato che sono costantemente monitorati nella loro compatibilità comunitaria e possono in ogni momento essere dichiarati illegittimi con ordine di cessazione) quest'obbligo non sussiste.
2. la sospensione della loro attuazione fino a che ne venga accertata la compatibilità e vengano autorizzati con apposita decisione (*positiva*); altrimenti, se la misura viene da subito attuata in violazione di detta clausola di salvaguardia, l'aiuto è considerato illegale.

Consegue che se l'aiuto non è notificato oppure l'autorità nazionale vi ha dato attuazione prima dell'approvazione in violazione della clausola di sospensione (*stand still*), l'autorità giudiziaria potrà essere chiamata a tutelare i diritti dei concorrenti e dei terzi lesi dall'esecuzione illegale dell'aiuto.

Laddove poi la Commissione concluda che l'aiuto concesso è incompatibile con il mercato unionale e quindi ingiunga allo Stato membro interessato di recuperarlo, l'intervento dei giudici nazionali avrà luogo su un secondo fronte aperto dalle azioni di resistenza promosse dai beneficiari per contestare la legittimità della pretesa al fine di opporsi alla richiesta di rimborso dell'autorità nazionale.

Resta naturalmente fermo – anche in questo caso – il principio ribadito in numerose pronunzie della Suprema Corte⁵, secondo il quale il giudice nazionale non ha alcun potere “valutativo” stante la obbligatorietà e/o automaticità del recupero attuato con i mezzi previsti dall'ordinamento nazionale.

⁵ *Ex multis* Cass. 27 aprile 2012 n.6546

3. Il dialogo del giudice nazionale con la Corte di Giustizia e la Commissione: la cooperazione informativa

L'esercizio di queste funzioni di indagine comporta l'esigenza di dotare i giudici di strumenti adeguati e meccanismi pratici di sostegno per le valutazioni tecnico – economiche che sono chiamati a compiere al riguardo.

Sono stati così delineati dalla Commissione mezzi di agevolazione dei compiti del giudice nazionale nella applicazione delle disposizioni unionali sugli aiuti di Stato in osservanza del dovere di “*leale cooperazione*” sancito dall'art.4.3 del Trattato secondo cui la Commissione è sempre tenuta ad assistere le giurisdizioni nazionali quando applicano il diritto europeo.

I mezzi e le modalità di assistenza trovano fonte dettagliata nelle regole di *soft law* contenute nella Comunicazione C/305 2021 della Commissione relativa all'applicazione della normativa sugli aiuti di stato da parte dei giudici (che ha sostituito la precedente Comunicazione C/85 del 2009)

Entrambe le Comunicazioni si ispirano negli strumenti adottati alla Comunicazione sulla cooperazione antitrust⁶

La Comunicazione non incide sui diritti e gli obblighi dei governi dell'Unione o delle persone fisiche o giuridiche.

IL documento non è infatti vincolante⁷ ed i giudici possono discostarsene (anche se il materiale acquisito mantiene comunque una indubbia valenza probatoria).

La Comunicazione piuttosto ha lo scopo di indirizzare i giudici, siccome appartenenti a diversi Stati membri, verso una “linea comune” di applicazione delle norme interne, inducendoli a limare orientamenti e prassi che potrebbero creare ostacoli a un efficace *enforcement* della disciplina sugli aiuti di Stato.

I mezzi di cooperazione codificati nella Comunicazione sono i seguenti:

a-la trasmissione di informazioni ai giudici nazionali(par.5.1.1.1.)

b-la trasmissione di pareri attinenti l'applicazione di norme sugli aiuti di stato(par.5.1.1.2.)

c-la presentazione di osservazioni in qualità di amicus curiae (par.5.1.1.3)

d-lo sportello unico e la pubblicazione (par.5.1.2)

⁶ Comunicazione della Commissione relativa alla cooperazione tra la Commissione e le giurisdizioni degli Stati membri dell'UE ai fini dell'applicazione delle regole di concorrenza(artt.101 e 102 del Trattato)poi trasfusa nel Reg.UE 1/2003

⁷ Le comunicazioni sono atti non vincolanti per gli eventuali destinatari; caso mai vincolano la stessa Commissione che si “autolimita” nella sua discrezionalità.

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

Il ricorso agli strumenti di assistenza forniti dalla Commissione naturalmente non pregiudica l'obbligo o la facoltà dei giudici nazionali (a seconda dello stadio di giudizio) di proporre una questione pregiudiziale di interpretazione alla Corte di giustizia (art.267 TFUE)⁸.

Gli effetti sono peraltro diversi perchè le risposte fornite dalla Commissione in sede di cooperazione informativa non sono vincolanti per il giudice nazionale che dovrà invece conformarsi alla pronuncia resa dalla Corte di Giustizia.

Sotto il profilo del contenuto – poi – la risposta della Commissione è di regola più ampia rispetto alla pronuncia della Corte vincolata al quesito ricevuto e può concernere anche questioni di fatto.

Anche i tempi di trasmissione sono diversificati: più brevi quelli della Commissione (1 mese per le informazioni e 4 mesi per i pareri) rispetto a quelli della Corte e non comportano la sospensione obbligatoria del giudizio.

I rimedi possono essere utilizzati in “sequenza alternativa” nel senso che la mancata risposta della Commissione potrà indurre a proporre alla Corte la stessa questione tramite rinvio pregiudiziale.⁹

⁸ La Corte di Cassazione – ad esempio-intervenendo sulle agevolazioni pretese dalle fondazioni bancarie nei confronti dell'A.F. (esonero della ritenuta d'acconto sui dividendi e riduzione della metà dell'IRPEG quali benefici riconosciuti ad enti di interesse pubblico e con finalità sociali privi di scopo di lucro) sollevava “d'ufficio” questione di compatibilità di tale regime ipotizzando un possibile contrasto del sistema normativo interno con la disciplina sugli aiuti di Stato

Veniva così proposto quesito interpretativo alla Corte di Giustizia la quale rispondeva che la fondazione bancaria poteva essere qualificata come impresa a sensi dell'art.107 n.1 TFUE e dunque le agevolazioni delle quali fruiva potevano rientrare nel concetto di aiuti di Stato (CGUE sent.10 gennaio 2006 C-222/04 *Cassa di risparmio di Firenze* +2).

⁹ Così – in tema di agevolazioni fiscali fruite dalle cooperative – la Corte di Cassazione, alla luce dell'affievolimento della mutualità e del sistema di vigilanza derivante dalla riforma societaria che nel frattempo aveva radicalmente modificato la disciplina giuridica di tali enti, richiedeva alla Commissione informazioni sugli elementi occorrenti per valutare la compatibilità di tali misure fiscali con il regime degli aiuti di Stato.

Poichè la interrogazione rimaneva inesausta per lungo tempo, la Corte alla fine – quale giudice di ultima istanza – formulava con rinvio pregiudiziale apposito quesito alla Corte di Giustizia per conoscere se le misure agevolative spettanti alle cooperative fossero da considerare aiuti di Stato.

E la Corte europea rispondeva affermando che – in linea di principio – la selettività andava esclusa per le cooperative che non si trovavano in situazione analoga – in fatto e diritto-alle altre società commerciali (lucrative) ma che bisognava comunque guardare alla preminenza delle persone sul capitale cioè alla superiorità dell'interesse economico dei soci. (CGUE, sent.8 settembre 2011 in cause riunite da C-78/08 a C-80/08)

Le modalità di cooperazione si possono preliminarmente raggruppare in due macro categorie: *informazioni e pareri*.

a) INFORMAZIONI

Le *informazioni* sono richieste dai giudici che si trovano in difficoltà nella qualificazione della misura nazionale e vogliono trarre indicazioni utili sugli orientamenti della Commissione al riguardo.

Così se sia pendente un procedimento riguardante una misura di aiuto, se sia stato notificato il relativo progetto, se sia stata già avviata una indagine, se sia stata adottata qualche decisione.

I giudici possono chiedere anche la trasmissione di documenti che siano in possesso della Commissione contenenti “dati di fatto” ovvero statistiche, studi di mercato ed analisi economiche.

L'unico limite è la tutela della “riservatezza” dovendo la Commissione rispettare l'obbligo del segreto di ufficio nella divulgazione delle informazioni, specialmente quelle riguardanti imprese, rapporti commerciali, costi (art.339 TFUE).

Non si tratta peraltro di un divieto assoluto perchè il “principio di leale cooperazione” impone la trasmissione di qualsiasi informazione alle giurisdizioni nazionali e quindi anche riservate purchè il giudice si impegni (facendo applicazione della base giuridica nazionale) a garantirne la protezione.

Il rifiuto di fornire informazioni può essere solo giustificato quando la trasmissione possa ostacolare il funzionamento e l'indipendenza dell'Unione pregiudicando l'assolvimento dei compiti della Commissione (ad esempio informazioni riguardanti il processo decisionale interno)

Il parallelo nella normativa nazionale si rinviene nell'art.213 cpc sulla richiesta di informazioni alla PA relativamente ad atti o documenti in suo possesso disposta dal giudice di ufficio quando sia necessario farne acquisizione al processo.

b) PARERI

L'obbligo di collaborazione della Commissione si esprime anche attraverso la richiesta di *pareri*, cioè opinioni tecniche sulle questioni riguardanti l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato.

Le richieste potranno riguardare questioni economiche, di fatto o di diritto, relative agli aiuti di stato che si presentino nei procedimenti nazionali.

Sotto il profilo interno la norma di riferimento istruttorio va rinvenuta nell'art.7 del Dlgs 546/92 che al II° comma stabilisce che il giudice tributario, quando occorra acquisire elementi conoscitivi di particolare complessi-

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

ta può richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o ad altri enti pubblici.

La Comunicazione elenca in proposito una casistica per trasmettere le richieste alla Commissione ma ovviamente i giudici nazionali non potranno chiedere alla un parere (neppure in via incidentale) sulla compatibilità di una determinata misura con il mercato interno.

La Commissione potrà al massimo trasmettere notizia dell'*iter* del procedimento in corso e dei tempi previsti per l'adozione della decisione

c) OSSERVAZIONI ED *AMICUS CURIAE*

Innovativa rispetto alla precedente Comunicazione del 2009 (ma già richiamata nella Comunicazione sulla cooperazione antitrust) è la possibilità rimessa alla Commissione di presentare di propria iniziativa *osservazioni* al giudice nazionale: in forma scritta ma anche in forma orale, in tal caso preavvertendo il giudice dell'intervento perchè lo consenta e possa pianificare il corso del procedimento.

È questa la figura dell'*amicus curiae*, soggetto neutrale ed obbiettivo al servizio del solo pubblico interesse (e non delle parti in causa) che si presenta come strumento evolutivo di attuazione del dialogo tra Commissione e giudici nazionali.

Viene così superata l'impostazione "unidirezionale" propria della precedente Comunicazione che contemplava la sola possibilità per il giudice nazionale di promuovere la collaborazione della Commissione

L'*amicus curiae* è istituito mutuato dal diritto anglosassone (dove era già presente sin dal medioevo avanti al *King's bench*) e si identifica--come si è detto--in soggetto collaborante con la giustizia senza altro interesse che quello di evitargli errori nella decisione¹⁰

Le osservazioni presentate dalla Commissione nell'ambito dei procedimenti giudiziari nazionali servono a garantire una applicazione coerente

¹⁰ Questo tipo di intervento è tuttora frequente negli Stati Uniti nei procedimenti in cui siano coinvolti interessi pubblici specie attinenti i diritti civili ma si rinviene anche nell'ordinamento costituzionale italiano dove questa figura è stata introdotta con le norme integrative procedurali del 2020 (Delibera 8 gennaio 2020)

Sono definiti "*amici curiae*" (che differiscono tecnicamente dagli interventori in giudizio) "le formazioni sociali senza scopo di lucro e i soggetti istituzionali, portatori di interessi collettivi o diffusi attinenti alla questione di costituzionalità".

Questi possono presentare alla Corte costituzionale (senza partecipazione all'udienza) "un'opinione scritta e con decreto del Presidente, sentito il giudice relatore, sono ammesse le opinioni che offrono elementi utili alla conoscenza e alla valutazione del caso, anche in ragione della sua complessità".

della normativa sugli aiuti di stato e la necessità di questo contributo è espressamente prevista dalla Comunicazione nelle ipotesi ivi elencate.

d) SPORTELLO UNICO E TRASMISSIONE DELLE SENTENZE

A completamento di una cooperazione destinata ad essere la più efficace possibile la Comunicazione ha poi previsto la istituzione di uno “sportello unico telematico” sul quale indirizzare informazioni e richieste dei giudici nazionali (che possono utilizzare liberamente la loro lingua) ed un sito web per l’inserimento dei pareri e le osservazioni della Commissione nonché delle sentenze pronunziate dai giudici interessati

La coerenza nell’applicazione delle norme sugli aiuti di Stato esige – come si è visto – che la Commissione assista i giudici trasmettendo, a loro richiesta, informazioni o pareri o presentando osservazioni in qualità di *amicus curiae* nell’ambito dei giudizi nazionali.

Il dovere di leale cooperazione implica peraltro che anche gli Stati membri, comprese le loro autorità giudiziarie, vadano a coadiuvare le istituzioni dell’Unione al fine di farne conseguire gli obiettivi.

Ecco dunque che la Comunicazione prescrive allo scopo che i giudici nazionali trasmettano alla Commissione copia delle sentenze pronunziate a seguito della ricezione di osservazioni e pareri da pubblicare anche sul sito web, prevedendo la istituzione di punti di coordinamento e reti tra giudici che si occupano della materia a livello nazionale ed europeo.

Viene in tal modo implementata – anche per questo aspetto – la condivisione delle reciproche conoscenze al fine di attuare le migliori “pratiche operative”.

4. Le procedure di recupero

La materia *decidendi* che ha maggiormente coinvolto le giurisdizioni nazionali ed in particolare – quella italiana – ha riguardato gli atti di recupero degli aiuti fiscali illegittimamente erogati.

Le decisioni di Commissione che dichiarano la *incompatibilità* di un aiuto, adottando le conseguenti statuizioni sulla restituzione delle somme, hanno efficacia “diretta” nell’ordinamento nazionale e sono “vincolanti” nel senso che impongono allo Stato membro di eliminare l’atto (amministrativo o negoziale) o la norma di legge che prevede l’aiuto vietandone la concreta erogazione e disponendone il recupero, pena l’assoggettamento a procedura di infrazione in caso di inadempimento.

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

L'obbligo di restituzione è disciplinato dal Regolamento di procedura¹¹ il quale, stabilisce che alla decisione della Commissione con la quale viene imposto allo Stato membro interessato di recuperare l'aiuto illegittimo deve essere data esecuzione "*immediata ed effettiva*" attraverso le procedure di recupero previste dalla legge dello Stato oppure con misure (amministrative o legislative) da adottare *ad hoc* per ristabilire la concorrenza violata.

La esecuzione immediata ed effettiva va garantita con mezzi di recupero efficienti che debbono essere adeguati allo scopo per non incorrere nelle censure della Commissione.¹²

La Commissione mantiene infatti sempre il potere di valutare se le misure interne di recupero sono concretamente idonee per garantire "effettivamente" l'esecuzione e sanare – anche *a posteriori* – le distorsioni alla concorrenza generate dagli aiuti illegittimi.

Una volta, dunque, emanati dallo Stato interessato gli atti per procedere al recupero dell'aiuto illegittimo nei confronti del beneficiari che ne hanno fruito, può aprirsi dinanzi al giudice nazionale, in caso di opposizione, un contenzioso destinato ad affrontare i motivi di doglianza da costoro dedotti per resistere all'intimata restituzione

Trattandosi, in genere, di atti di recupero di *agevolazioni* ed *esenzioni* fiscali emessi dall'Amministrazione finanziaria (ingiunzioni o accertamenti) la competenza resta devoluta alle Corti di giustizia tributaria (che hanno sostituito le vecchie Commissioni tributarie)¹³ aventi giurisdizione generale su tutti gli atti impositivi a sensi dell'art. 2 Dlgs 546/92.

¹¹ Reg. UE 2015/1589 (già Reg.99/659/CE)

¹² Sul piano della "*adeguatezza*" delle misure interne, ad esempio, le procedure di recupero adottate in tema di "*moratoria fiscale*" (esenzione per un triennio dall'imposta sui redditi delle ex-municipalizzate) venivano ritenute inadeguate così come modulate (dichiarazione integrativa ed autoliquidazione) e l'Italia veniva condannata per inadempimento per non aver adottato provvedimenti idonei (CGUE, sent.1° giugno 2006 C-207/05)

Altrettanto dicasi per il recupero degli aiuti concessi sotto forma di incentivi fiscali alle nuove società ammesse alla *quotazione in borsa* (riduzione delle aliquote dell'imposta sui redditi con aumento consequenziale dell'utile dell'impresa per un triennio) dove l'A.F. aveva assunto iniziative giudicate insufficienti quali appositi "codici" per consentire il versamento spontaneo (CGUE sent. 22 dicembre 2010 C-304/09).

Questi inconvenienti sono stati oggi risolti grazie alla legge 234/2012 che ha stabilito una disciplina unitaria per il recupero prevedendo l'adozione di un decreto ministeriale entro 2 mesi dalla decisione della Commissione avente efficacia di titolo esecutivo.

¹³ Art.1 L.31 agosto 2022 n.130

Le procedure di recupero sono comunque suscettibili di diversificazione processuale, potendo concorrere – se l'aiuto non ha natura fiscale – anche la giurisdizione del giudice ordinario o del lavoro.

Proprio per evitare *frammentazioni di competenza* ed assicurare certezza giuridica agli operatori economici in un campo particolarmente complesso quale quello degli aiuti di Stato è stata da ultimo prescelta dal legislatore la strada di attribuzione delle relative controversie alla *giurisdizione esclusiva* del giudice amministrativo¹⁴.

L'esigenza di garantire una esecuzione "effettiva ed immediata" per il ripristino della concorrenza violata aveva già indotto il legislatore italiano¹⁵ a prevedere misure cautelari *ad hoc* sia nei giudizi civili sia nei giudizi innanzi agli organi della giustizia tributaria aventi ad oggetto le procedure volte al recupero degli aiuti.

Onde impedire arresti generici ed inopportuni l'esercizio del potere "sospensivo" è stato così limitato dall'art. 47 bis Dlgs 546/92 al solo caso in cui il giudice nutra gravi riserve sulla validità dell'atto comunitario (*fumus*) provvedendo contestualmente ad effettuare rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia (con richiesta di trattazione d'urgenza) e accertando gli estremi dell'urgenza di evitare un danno grave ed irreparabile (*periculum*).

¹⁴ Gli articoli 49 e 50 della L.24 dicembre 2012 n.234 in vigore dal 19 gennaio 2013(*Norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea*)sono confluite nell'.art.133, comma 1, lett. z-sexies, del Codice del processo amministrativo (Dlgs 2 luglio 2010 n.104)

La competenza esclusiva assegnata al giudice amministrativo in tema di aiuti di Stato riguarda:

a.le *controversie relative agli atti e ai provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'obbligo di notifica (aiuti illegali)*

b.le *"controversie aventi ad oggetto gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di aiuti di Stato illegali concessi alle imprese.*

Il sindacato del giudice amministrativo sembra dunque circoscritto ai soli provvedimenti di "concessione" o di "recupero" poichè la disposta "espansione" va inquadrata nella "giurisdizione di atti" piuttosto che in una "giurisdizione esclusiva per materia" che incontrerebbe limiti di costituzionalità.

Ne consegue che può legittimamente supporre la permanenza di residualità decisionali in capo al giudice tributario (ed ordinario) ove la cognizione esuli dalla stretta impugnazione di atti "concessori" o "recuperatori", entrando in gioco altri elementi quali questioni di natura negoziale o che discendono direttamente dalla legge.

¹⁵ L.6 giugno 2008 n.101 che ha preso spunto dalla Comunicazione della Commissione del 2007 intitolata "Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di stato illegali ed incompatibili"

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

La misura nazionale va comunque negata se non sia impugnata in sede europea ovvero – ove impugnata – non sia stata colà richiesta (o rigettata) la parallela misura d'urgenza¹⁶.

Inoltre per garantire una rapida definizione del contenzioso è stata istituita una “corsia acceleratoria” mediante fissazione del termine di 60 gg dall'ordinanza di sospensione per definire nel merito la controversia tributaria (elevato a 90 gg per i giudizi civili): date oltre le quali il provvedimento sospensivo è destinato a perdere “efficacia”.

Unica limite al recupero è la “impossibilità assoluta” di dare esecuzione alla decisione della Commissione¹⁷ ravvisabile nei soli casi di difficoltà “impreviste e imprevedibili” o nei casi in cui vi siano conseguenze non considerate dalla Commissione stessa¹⁸, essendo del tutto irrilevanti addotte difficoltà “giuridiche, politiche e pratiche”¹⁹.

5. Le eccezioni opponibili

Le opposizioni dei soggetti passivi per resistere agli atti impositivi di recupero delle agevolazioni illegittimamente fruite si muovono di regola su più fronti.

Va segnalata, innanzitutto, l'incidenza del tempo sul rapporto dedotto in giudizio.

¹⁶ Unica eccezione di diritto interno riguarda la sospensione cautelare consentita al cospetto di *errore evidente* nell'individuazione del legittimato passivo o nel calcolo della somma da restituire.

¹⁷ CGUE, sent. 20 settembre 2007, C-177/07, *Commissione/Spagna* e sent. 13 novembre 2008, C-124/07, *Commissione/Francia*.

¹⁸ CGUE, sent. 1° giugno 2006, C 207/05, *Commissione/Italia* e sent. 6 dicembre 2007, C-280/05, *Commissione/Italia*.

¹⁹ In questo contesto si colloca la vicenda delle esenzioni fiscali (ICI) riconosciute dallo Stato italiano agli enti ecclesiastici per le attività prive di natura commerciale svolte negli immobili di appartenenza che la Commissione riteneva costituire aiuti di stato vietati dal legislatore europeo.

La Commissione peraltro – vista la assoluta impossibilità di recupero (poichè le banche dati fiscali e catastali non consentivano di identificare né il tipo di attività svolta negli immobili, né di calcolare in modo oggettivo l'imposta da recuperare) stabiliva che l'Italia non fosse tenuta a procedere al recupero stesso.

Il Tribunale UE ribadiva la radicale impossibilità di dare esecuzione all'obbligo di recupero dell'ICI (sentenze gemelle T 219/13 e T-220/13) ma la Corte di Giustizia annullava la decisione rilevando che non erano stati opportunamente ricercati “mezzi alternativi” al di là delle segnalate difficoltà organizzative (CGUE sent. 6 novembre 2018 C622/16 P a C624/16 P).

La Cassazione ha avuto modo di precisare che è fuori luogo richiamare le regole nazionali sulla *prescrizione o decadenza* (quale-ad esempio – il termine quinquennale per la notifica dell’avviso di accertamento ex art.43 Dpr 600/73), dovendosi invece fare riferimento ai principi discendenti dal Regolamento di procedura (cit.)

Il Regolamento ha infatti fissato il termine per l’esercizio da parte della Commissione dei poteri di recupero in 10 anni dalla notifica della decisione “negativa” (essendo quello il momento in cui l’aiuto erogato è qualificabile come illegittimo)²⁰ e l’art.288 del TFUE impone l’obbligatorietà della decisione, in tutti i suoi elementi, per i destinatari da essa designati, senza alcun potere discrezionale di revoca²¹.

Le regole di prescrizione dell’ordinamento interno si applicano invece per le azioni risarcitorie conseguenti ad aiuti di stato illegittimi con le quali si faccia valere contro lo Stato l’illecito eurounitario (vedi oltre)²²

Invero il diritto interno – anche con riguardo agli spazi temporali – resta “*recessivo*” rispetto a quello europeo posto che l’interesse primario da tutelare è quello di evitare la distorsione della concorrenza e quindi occorre rimuovere i fattori critici nei termini scanditi dalla disciplina europea.

Anche i valori *c.d. irrinunziabili* nell’ordinamento interno subiscono gli effetti del “primato” del diritto europeo” che vede persino superato il principio di “*autorità della cosa giudicata*” quando contrasti con il principio di “*effettività*”.²³

²⁰ *Ex multis* Cass.25 luglio 2022 n.23058

²¹ *Ex multis* Cass. 16 maggio 2012 n.7659

²² Cass.16 ottobre 2020 n.22631

²³ Cass.29 dicembre 2010 n.26286 e 16 maggio 2012 n.7659.

Emblematico il caso *Lucchini*, impresa siderurgica presentatrice di domanda di agevolazioni finanziarie per l’ammodernamento di taluni impianti che le autorità competenti istruivano come progetto di aiuto notificato alla Commissione la quale –con decisione poi divenuta definitiva – lo dichiarava incompatibile con il mercato comune non ravvisando i presupposti per accordare deroghe.

Prima di tale decisione la società aveva peraltro citato in giudizio le autorità italiane perchè fosse accertato il diritto all’erogazione dell’aiuto che veniva riconosciuto con sentenza confermata in doppio grado e passata in giudicato sulla base della quale venivano versate – in forza di decreto ingiuntivo di pagamento – le somme reclamate.

Il governo italiano –su sollecitazione della Commissione per il recupero dell’aiuto illegittimo –revocava il precedente deliberato ed ordinava la restituzione della somma erogata ma il giudice amministrativo – avanti al quale veniva impugnato dalla Lucchini il provvedimento ablatorio – lo annullava assumendo che la PA nel rimuovere i propri atti invalidi incontrava, comunque, il “limite del giudicato”.

Il Consiglio di Stato –adito dal Ministero dell’industria Italiano contro la sentenza del

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

Rimanendo nell'alveo delle eccezioni opponibili dal soggetto passivo viene talora dedotta ad esimente dell'obbligo di restituzione l'“*incolpevole affidamento*” del beneficiario che abbia creduto nella legittimità delle agevolazioni ottenute in base alla normativa interna.

Sul punto la Suprema Corte—seguendo la rigida interpretazione adottata dalla giurisprudenza europea—ha peraltro precisato che spetta all'operatore economico—per quanto in perfetta buona fede—rendersi parte diligente verificando la regolarità ed il rispetto delle procedure destinate ad accertare la compatibilità della concessione dell'aiuto con le norme comunitarie che lo prevedono e ne regolano il regime²⁴.

In realtà la causa dell'affidamento va rinvenuta esclusivamente nell'ordinamento europeo(l'unico che deve essere applicato e rispettato)ed—in ispecie—in un comportamento “direttamente imputabile” alla Commissione quale—ad esempio—l'eccessivo ritardo nella procedura di verifica dell'aiuto e/o il *modus operandi* che lasci intendere un orientamento decisorio favorevole all'aiuto ingenerando nel beneficiario il “legittimo affidamento” di considerarsi definitivamente in salvo da ogni declaratoria di incompatibilità.’

6. La tutela risarcitoria

Nell'ambito del ruolo che svolgono in questa materia i giudici nazionali non è escluso che essi vengano chiamati a pronunziarsi anche sulle domande di risarcimento dei danni causati dall'aiuto di Stato illegale proponibili sia nei confronti dell'autorità statale che esso aiuto abbia erogato sia nei confronti del beneficiario del medesimo.

È principio consolidato che gli Stati membri sono tenuti-*in primis*—a compensare i danni prodotti agli individui da violazioni del diritto comunitario(sia quali perdite patrimoniali sia quali impedimenti al miglioramento della situazione economica), purchè:

TAR Lazio—sottoponeva, quindi, alla Corte di Giustizia quesito pregiudiziale per risolvere il contrasto fra la disposizione comunitaria che escludeva la legittimità dell'aiuto ed il giudicato nazionale che sanciva invece il diritto a riceverlo.

Il contrasto veniva superato dalla Corte di Giustizia (sent.18 luglio 2007 C-119/05) con l'affermazione della *primauté* assoluta del diritto europeo la cui applicazione non doveva incontrare ostacoli “di alcun tipo” dal diritto nazionale, essendo fatto obbligo al giudice nazionale di disapplicare la disciplina di diritto interno per garantire la piena efficacia della disposizione europea.

²⁴ Cass.25 marzo 2003 n.4353

- a) la disposizione infranta sia preordinata a conferire posizioni di diritto in capo ai singoli;
- b) la violazione sia *grave e manifesta*;
- c) sussista un nesso di *causalità "diretta"* tra la violazione ed il danno.²⁵

Legittimato attivo può essere dunque il terzo che lamenti contro lo Stato un danno (ad esempio la sopravvenuta insolvenza) per l'indebito vantaggio concesso al beneficiario che abbia portato ad escluderlo dal mercato.

Ma anche il beneficiario potrebbe in ipotesi promuovere – a motivo dell'obbligo di restituzione dell'aiuto – una azione di risarcimento del danno direttamente contro lo Stato, basandosi su ragioni di "*affidamento*" analoghe a quelle adottabili per opporsi all'azione di recupero (vedi *supra*).

Come già si è detto, resta però arduo invocare un legittimo affidamento sulla legalità della misura erogata a meno che si dimostri di aver ricevuto "*assicurazioni incondizionate e concordanti da fonti autorizzate ed affidabili*"²⁶ gravando piuttosto sul richiedente un onere di diligenza nel verificare che lo Stato abbia correttamente notificato l'aiuto e non l'abbia erogato prematuramente.²⁷

Vi possono essere, poi, circostanze che inducono il terzo a reclamare i danni contro lo stesso beneficiario soprattutto da parte dei concorrenti la cui posizione sul mercato venga pregiudicata dall'illegale sostegno ricevuto dal primo.

Rilevano in tal caso le disposizioni interne in materia di *responsabilità extracontrattuale* (atteso che il diritto europeo non offre sufficienti appigli giuridici in tal senso)²⁸.

Una forma di tutela esperibile dal terzo potrebbe così trovare inquadramento nella disciplina della concorrenza sleale per il caso di impiego di mezzi non conformi ai principi della *correttezza professionale* ed idonei a danneggiare l'altrui azienda (art.2598 n. 3 cc), in tale categoria rientrando anche quegli atti di concorrenza che si traducono in violazioni di norme di diritto pubblico.

Esempio del genere si rinviene nella peculiare casistica che ha accompagnato la vicenda TDM²⁹.

²⁵ CGUE, sent.19 novembre 1991 C-6/90 e C-9/90 *Francovich* e sent. 5 marzo 1996 C-46/93 e C-48/93 *Brasserie du Pêcheur*

²⁶ Cfr. CGUE sent.349/2019 richiamata da T.A.R. Palermo 16 marzo 2021 n.875

²⁷ Cass.19 febbraio 2019 n.4861

²⁸ CGUE sent.11 luglio 1996 C-39/94 *Sfei*

²⁹ La *Traghetti del Mediterraneo* citava in giudizio la soc. *Tirrenia* imputata di atti di concorrenza sleale e violazione delle regole della concorrenza per le ridotte tariffe che applicava, inferiori al prezzo di costo grazie alle *sovvenzioni pubbliche* di cui godeva.

Il ruolo del giudice nazionale nell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato

La Comunicazione del 2021 cit. si occupa solo incidentalmente delle domande di risarcimento del danno e – sul presupposto che la parte lesa pretenda il lucro cessante derivante dall'aiuto illegale devoluto a terzi – segnala al giudice nazionale taluni criteri per determinarne il *quantum*: il calcolo dei guadagni ritraibili dalle altrui "opportunità commerciali" ovvero –in caso di perdita globale di quote di mercato-il differenziale del reddito effettivo rispetto a quello ottenibile se l'aiuto non fosse stato concesso.

Resta ferma ogni più ampia liquidazione per i casi estremi di abbandono dell'attività di impresa(ad esempio per insolvenza) ed il ricorso a "stime ragionevoli" ove sia consentito dalle norme procedurali interne (come in Italia il criterio equitativo ex art.2056 cc)

Si tratta-come si vede – di criteri alquanto generici che il giudice potrebbe, all'occorrenza, integrare con le più raffinate metodologie e tecniche disponibili per la valutazione del danno antitrust nel *private enforcement* a seguito delle infrazioni agli artt.101 e 102 del TFUE ³⁰

La domanda risarcitoria di TDM veniva respinta dalle Corti di merito sul rilievo della legittimità di tali sovvenzioni perseguenti obbiettivi di interesse generale.

Parimenti la Corte di Cassazione –nonostante sollecitata a sottoporre alla Corte di Giustizia le pertinenti questioni interpretative-escludeva che la fattispecie rientrasse nell'ambito degli aiuti di Stato, alla luce delle deroghe consentite al divieto generale, per favorire lo sviluppo economico di regioni svantaggiate o di soddisfare domande di beni e servizi che il gioco della libera concorrenza non consentiva di esaudire.(Cass.19 aprile 2000 n.5087)

Il curatore di TDM – nel frattempo fallita – a questo punto citava in giudizio lo Stato Italiano per ottenerne la condanna al risarcimento del danno a titolo di responsabilità "extracontrattuale" per gli errori di interpretazione commessi dal giudice di legittimità e per la violazione dell'obbligo del rinvio impostogli quale giudice di ultima istanza.

In quella sede il Tribunale adito rimetteva alla Corte del Lussemburgo la questione della compatibilità della limitazione della responsabilità del giudice italiano ai soli casi di *dolo* e *colpa grave*, con esclusione di ogni altra ipotesi di colpa.

Ed il giudice europeo nell'occasione stabiliva l'importante principio secondo il quale siffatta limitazione era da considerarsi inoperante ogni qual volta risultasse commessa – nella interpretazione delle norme giuridiche o nella valutazione delle prove e dei fatti operate da un organo giurisdizionale – una violazione "manifesta" del diritto europeo.

Regola poi estesa anche alla "manifesta" violazione di diritto interno con la L.27 febbraio 2015 n.18 ampliativa della responsabilità civile dei magistrati per non creare discriminazioni tra i soggetti danneggiati.

³⁰ Nel *Draft di orientamento* sulla quantificazione del danno predisposto dalla DG concorrenza nel giugno 2011 (cui ha fatto poi seguito la direttiva 104/2014 CE recepita dal Dlgs 3/217 in materia di azioni di risarcimento del danno per violazione delle norme antitrust comunitarie) sono richiamati una serie di meccanismi valutativi essenzialmente riconducibili al metodo c.d "contro – fattuale" del *but for* e in quelli che vanno sotto il nome di *Before and after theory* e *Yardstick theory*:

Va infine precisato che tutte le azioni risarcitorie (contro lo Stato) se proposte in via autonoma rientrano nella giurisdizione dell'AGO.

Solo se il danno lamentato è fatto valere contro la PA come “*conseguenza immediata e diretta*” dell'illegittimità del provvedimento impugnato e dunque in “ stretto collegamento “ con esso la tutela risarcitoria può essere attratta avanti al GA³¹.

-Il primo presuppone il confronto tra la situazione patrimoniale del danneggiato come si presenta a seguito dell'illecito e quella-puramente ipotetica-che si sarebbe determinata in sua assenza.Lo scenario descritto è lo “stato del mondo” che si sarebbe realizzato qualora non si fosse verificato il comportamento vietato.

-Il secondo – di comparazione *storica* – postula la messa a confronto dei profitti realizzati prima (*before*) e dopo (*after*) l'illecito a condizione che i due periodi di riferimento (*base period* e *damage period*) siano attendibilmente e sufficientemente raffrontabili in assenza di fattori estranei alla azione anticoncorrenziale altrui che abbiano in ipotesi concorso alla compressione delle *performances* economiche della vittima.

-Il terzo – di comparazione *ideale*-impone il confronto tra i profitti realizzati dall'impresa danneggiata dopo l'illecito con quelli di altra impresa con analoghe caratteristiche ma rimasta immune da pratiche anticoncorrenziali.

³¹ Cass.SSUU. 24 settembre 2018 n.22435 in sede di regolamento di giurisdizione.

ENNIO ATTILIO SEPE

CONTROLLO SUGLI AIUTI DI STATO E GIUDICE NAZIONALE

Absract

IT: La relazione è divisa in due parti: la prima affronta la disciplina europea sugli aiuti di Stato, esaminando il ruolo della Commissione ed, in particolare, quello dei giudici nazionali con riferimento alle azioni di “private enforcement” a salvaguardia dei diritti dei singoli ed all’azione di “public enforcement” della Commissione; la seconda parte evidenzia quali siano, in osservanza del principio di autonomia procedurale e processuale, le modalità con le quali è data esecuzione a tali azioni nell’ordinamento italiano.

EN: The report is divided into two parts: the first deals with the European legislation on state aid, examining the role of the Commission and, in particular, that of national judges with reference to “private enforcement” actions to safeguard the rights of individuals and to the “public enforcement” action of the Commission; the second part highlights which are, in observance of the principle of procedural and procedural autonomy, the ways in which such actions are implemented in the Italian legal system.

ES: El informe se divide en dos partes: la primera trata de la legislación europea en materia de ayudas de Estado, examinando el papel de la Comisión y, en particular, el de los jueces nacionales en referencia a las acciones de “ejecución privada” para salvaguardar los derechos de las personas ya la acción de “ejecución pública” de la Comisión; la segunda parte destaca cuáles son, en observancia del principio de autonomía procesal y procesal, las formas en que tales acciones se implementan en el ordenamiento jurídico italiano.

SOMMARIO: 1. Ruolo della Commissione e dei giudici nazionali – 2. Individuazione del giudice competente per le controversie sugli aiuti di Stato – 3. Azioni per violazioni dell’art. 108, par. 3, TFUE – 3.1. Misure di fonte negoziale – 3.2. Misure di fonte amministrativa – 3.3. Misure di fonte legale – 4. Azioni di recupero – 4.1. Interessi – 4.2. Prescrizione – 5. Provvedimenti cautelari – 6. Violazioni dei giudici nazionali – 7. Azioni risarcitorie.

1. Ruolo della Commissione e dei giudici nazionali

Secondo una giurisprudenza consolidata, l'attuazione del sistema di controllo degli aiuti di Stato incombe, da un lato, alla Commissione e, dall'altro, ai giudici nazionali con ruoli "distinti ma complementari". Se la Commissione ha la competenza in via esclusiva a valutare la compatibilità degli aiuti di Stato con il mercato, i giudici nazionali provvedono alla salvaguardia dei diritti dei singoli in caso di inadempimento dell'obbligo di previa notifica degli aiuti alla Commissione¹, sia per quanto concerne gli atti di esecuzione, sia per quanto concerne il recupero degli aiuti finanziari concessi in violazione del dell'art. 108, par. 3, del TFUE ed eventuali misure provvisorie. Essi sono anche chiamati a conoscere delle domande di risarcimento dei danni causati a motivo dell'illegittimità dell'aiuto. Pertanto l'intervento dei giudici nazionali assume rilevanza non soltanto per garantire un'adeguata tutela agli amministrati in caso di inosservanza delle norme del Trattato, ma anche a potenziare il controllo sul rispetto di tali norme, rafforzando l'azione di *public enforcement* della Commissione.

Tale locuzione è riferita alle controversie davanti ai giudici nazionali relative ad ordini di recupero, mentre con l'espressione *private enforcement* si qualificano quelle controversie che traggono origine dalla violazione degli obblighi imposti dall'art. 108, par. 3, e comprendono un ben più vasto ventaglio di azioni. In questo ambito, infatti, i giudici interni saranno chiamati a provvedere: a) sul recupero degli aiuti b) sul recupero degli interessi; c) sull'adozione di misure cautelari; d) sulle azioni di risarcimento del danno; e) sulla richiesta da parte di terzi di rimborso delle imposte versate in conseguenza di un aiuto illegale. Non hanno invece il potere di dichiarare che una misura di aiuto di Stato è compatibile con l'art. 107, par. 2 o 3, TFUE².

In ogni caso la decisione della Commissione è sempre vincolante (salva la possibilità di un rinvio pregiudiziale di interpretazione o di validità). Anche se essa dichiara l'aiuto compatibile, il giudice può trarre le conseguenze dall'iniziale illegalità, in quanto la compatibilità non sana la illegalità³. Così, in assenza di decisioni della Commissione, non può limitarsi semplicemente a sospendere il giudizio interno senza disporre misure provvisorie,

¹ CG, 1991, C-354/90, *Fédération du commerce extérieur des produits alimentaires...*

² CG, 2008, C-199/06, *CELF*

³ CG, 2010, C-1/09, *CELF*

nell'attesa che si concluda il procedimento avanti la Commissione, perché ciò equivarrebbe ad una decisione di rigetto di tali misure⁴.

Occorre altresì sottolineare che l'applicazione delle norme unionali in materia di aiuti di Stato si fonda su un obbligo di leale collaborazione tra la Commissione e i giudici dell'Unione, nell'ambito della quale ciascuno agisce in funzione del ruolo assegnatogli dal Trattato. Nell'ambito di tale cooperazione, i giudici nazionali devono adottare tutte le misure generali o particolari idonee ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione ed astenersi da quelle che possono compromettere la realizzazione degli obiettivi del Trattato, come emerge dall'art. 4, par. 3, TUE.

2. Individuazione del giudice competente per le controversie sugli aiuti di Stato

In virtù del principio di autonomia procedimentale e processuale che disciplina l'attuazione delle norme in materia di aiuti di Stato, spetta all'ordinamento nazionale stabilire le regole relative all'individuazione del giudice che ha competenza giurisdizionale sulle controversie relative a tale materia e le procedure con le quali esse si svolgono.

La norma cardine dell'ordinamento italiano per la individuazione del giudice è l'art. 133, comma 1, lett. z-sexies, c.p.a., come novellato dall'art. 49, legge n. 234/2012, che attribuisce, in via esclusiva, alla cognizione del giudice amministrativo *“le controversie relative agli atti ed ai provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e le controversie aventi ad oggetto gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'ha concesso”*. Inoltre l'art. 50 della legge citata recita: *“I provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea possono essere impugnati davanti al tribunale amministrativo regionale competente per territorio”*.

Con tali disposizioni, era intenzione del legislatore ridurre ad unità la cognizione delle suddette controversie, tant'è che la stessa legge ha provveduto ad abrogare le disposizioni in vigore precedentemente che affidavano la materia del recupero degli aiuti di Stato alle giurisdizioni civile e

⁴ Ibidem

tributaria (di cui agli artt. 1 e 2, d. l. n. 59/2008), e favorire l'uniformità dell'interpretazione giurisprudenziale.

Tuttavia la questione della giurisdizione in materia di aiuti di Stato si presenta ben più complessa di quanto la lettera della norma lascia intendere, ove si tenga conto dei principi costituzionali sanciti dall'art. 103 Cost. e della conseguente giurisprudenza costituzionale che ha evidenziato quali sono i limiti che circoscrivono la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.

La Consulta, con sentenza n. 204 del 2004, nel delineare la linea di confine fra giudice ordinario e giudice amministrativo, ha rifiutato una distinzione fondata semplicemente su "*blocchi di materie*", ribadendo il ruolo primario di riparto costituito dalla consistenza delle posizioni giuridiche azionate in giudizio, che rappresenta un preciso limite costituzionale alla discrezionalità del legislatore nella individuazione delle materie oggetto di giurisdizione speciale.

Le "*particolari materie*" cui si riferisce l'art. 103 comma 1, Cost. devono essere intese tali in quanto partecipino della stessa natura di quelle devolute alla giurisdizione generale di legittimità, contraddistinta dalla circostanza che la pubblica amministrazione agisca come autorità. Si tratta di materie caratterizzate per "*la inscindibilità delle questioni di interesse legittimo e di diritto soggettivo e, per la prevalenza delle prime*".

Tanto più evidente appare il contrasto con la giurisprudenza costituzionale, ove si consideri che tale attribuzione di giurisdizione è prevista non già in relazione a particolari materie ma in funzione di particolari effetti giuridici, in conformità con la giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia che ricollega la nozione di aiuto non a determinati tipi di atti giuridici, ma soltanto alle conseguenze in termini di vantaggi economici a favore di talune imprese o produzioni.

Pertanto non è possibile adire il giudice amministrativo laddove si presenti una situazione nella quale non è ravvisabile l'esercizio di poteri autoritativi da parte della pubblica amministrazione prevalenti sui diritti soggettivi dei singoli.

Le controversie attribuite dall'art. 133, lett. *z-sexies*, c.a.p. al giudice amministrativo riguardano due gruppi di atti e provvedimenti: quelli che concedono aiuti di Stato in violazione dell'art. 108, par. 3, TFUE, e quelli adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'art. 16, Reg. (UE) n. 1589/2015 del Consiglio.

3. Azioni per violazioni dell'art. 108, par. 3, TFUE

Il primo gruppo comprende i casi nei quali un'autorità nazionale ha concesso l'aiuto prima dell'approvazione da parte della Commissione o senza rispettare la clausola di *standstill*.

È frequente il caso di aiuti di Stato attuati nell'ordinamento nazionale senza la previa notifica del progetto alla Commissione per ottenerne l'autorizzazione e senza osservare la clausola di sospensione che impone agli Stati l'obbligo di sospendere l'esecuzione degli aiuti fino a quando non vengono autorizzati.

Come evidenziato, spetta al giudice nazionale assicurare che la misura illegale non sia attuata.

Tutti i soggetti interessati, concorrenti del beneficiario e terzi titolari di un interesse qualificato, potranno adire l'autorità giudiziaria per provocare una pronuncia che invalidi gli atti giuridici con i quali la misura è stata erogata, se necessario, farne dichiarare il contrasto con il diritto europeo e, quindi, ottenere la disapplicazione di eventuali norme di legge che la prevedono.

A seguito della sentenza *Streekgewest*⁵ si è ampliata la possibilità di adire il giudice nazionale ai fini di tutela del singolo, a prescindere dalla esistenza di una sua legittimazione quale concorrente pregiudicato dall'alterazione delle regole di mercato, nel senso che la sua legittimazione può anche discendere dall'assoggettamento ad un tributo di scopo ambientale utilizzato per il finanziamento di una misura agevolativa determinata, purché sussista un vincolo di destinazione cogente fra il tributo e l'aiuto, che si realizza quando il tributo venga necessariamente destinato al finanziamento dell'aiuto e incide direttamente sulla sua entità⁶

La individuazione della giurisdizione avanti la quale incardinare la controversia dipende – secondo quanto già osservato – dalla natura degli atti che erogano gli aiuti.

La fonte dell'aiuto può essere un atto negoziale, un atto amministrativo, o direttamente la legge.

Gli strumenti mediante i quali si procede alla soppressione degli aiuti, sono quelli previsti dal diritto nazionale, che dovranno assicurare l'effettivo rispetto del divieto di aiuti in violazione delle norme europee.

⁵ CG, 2005, C-174/02.

⁶ CG, 2016, C-449/14 P, *DTS*.

È giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia, vincolante per i giudici nazionali, l'affermazione dell'invalidità degli atti di esecuzione adottati in violazione del divieto sancito dall'art. 108, par.3, TFUE⁷.

3.1. Misure di fonte negoziale

Ove si tratti di situazioni giuridiche soggettive, nascenti da atti negoziali, attribuiti alla cognizione del giudice ordinario, è da ritenere esperibile un'azione di nullità assimilabile a quella prevista dall'art. 1418 c.c. avanti al giudice ordinario, non sembrando, peraltro, sussistere difficoltà a considerare le norme del Trattato in materia di aiuti di Stato come norme di ordine pubblico inderogabili. Peraltro l'art. 1421 c.c. consente a ciascuno che vi abbia interesse di far valere la nullità di un contratto.

3.2. Misure di fonte amministrativa

Se si è in presenza di un provvedimento amministrativo, espressione di un potere autoritativo dell'amministrazione, caratterizzato da una stretta connessione tra situazioni di interesse legittimo e diritto soggettivo, la rimozione dell'atto potrà avvenire a seguito di richiesta di annullamento rivolta al giudice amministrativo in via esclusiva, stante la illegittimità dell'atto di concessione dell'aiuto per violazione del diritto unionale.

Nel caso in cui l'autorità amministrativa provveda all'annullamento del provvedimento di concessione d'ufficio, in via di autotutela, il ritiro dell'atto non dovrebbe essere subordinato alla sussistenza delle "ragioni di interesse pubblico" previste dall'art. 21-*nonies* n. 1990/241 che, per costante giurisprudenza amministrativa, non possono consistere nel ripristino della legalità amministrativa, dovendosi escludere tale limitazione in virtù del principio dell'effettività, che non tollera ostacoli contrari al rispetto del divieto di aiuti di Stato. Tant'è che dalla Corte di giustizia non è stata considerata ostativa all'applicazione del diritto europeo la esistenza di preclusioni sostanziali o processuali previste dal diritto nazionale (come il giudicato del giudice nazionale: CG, 2007, C-119/5, *Lucchini*; oppure la scadenza del termine per la revoca dell'atto amministrativo: CG, 1997, C-24/95, *Alcan*)

Tuttavia, se il provvedimento che ha concesso l'aiuto è stato revocato per inadempimento degli obblighi assunti per ottenere la concessione del contributo o del finanziamento, la situazione soggettiva del beneficiario integra

⁷ CG, 2019, C-387/17, *FTM*; 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce*.

un diritto soggettivo, in quanto la controversia attiene alla fase esecutiva e paritaria del rapporto intercorso fra le parti ⁸

3.3. Misure di fonte legale

Anche nel caso in cui il finanziamento è riconosciuto direttamente dalla legge, essendo demandato all'amministrazione soltanto il compito di verificare l'effettiva esistenza dei relativi presupposti, senza procedere ad alcun apprezzamento discrezionale, si è in presenza di un diritto soggettivo perfetto⁹.

Gli aspetti più problematici, in punto di giurisdizione, riguardano i regimi non generali delle esenzioni e delle riduzioni fiscali, che rappresentano questioni ricorrenti in materia di aiuti di Stato.

Premesso che nessun dubbio sussiste in ordine alla loro natura di aiuti, secondo la costante giurisprudenza della Corte di giustizia, un primo aspetto critico concerne il rilievo che le agevolazioni fiscali, in quanto fondate sulle specifiche leggi che le prevedono, non integrano "*atti che concedono aiuti*", non nascendo da specifici atti giuridici di natura provvedimentoale o negoziale.

In secondo luogo, è da rilevare che, derivando direttamente dalla legge, prescindono da atti dell'amministrazione finanziaria, che, se esistenti, hanno una funzione soltanto ricognitiva del diritto del contribuente ¹⁰

Pertanto gli atti che negano o revocano l'agevolazione, anche mediante atti di accertamento o di rettifica, non parrebbero appartenere alla giurisdizione del giudice amministrativo, bensì a quella del giudice tributario, nella cui cognizione rientrano anche i dritti soggettivi.

I concorrenti, quali soggetti controinteressati non legittimati a partecipare al processo tributario, potranno esperire un'azione di accertamento avanti il giudice ordinario per la tutela anche provvisoria dei loro diritti.

4. Azioni di recupero

Il secondo gruppo di atti e provvedimenti previsto dall'art. 49, legge 234/2012 è quello che discende da una decisione di recupero di cui all'art. 16, Reg. UE n. 1589/2015 (già art.14, Reg. CE n. 659/1999).

⁸ Cass., S.U., ord. 1776/2013; Cons. St., A.P., 6/2014.

⁹ Cass., S.U., ord. 150/2013.

¹⁰ Cass., sent. 1004/2001.

Non si pone alcun dubbio sulla giurisdizione allorché si tratti di provvedimenti adottati a seguito di una decisione negativa della Commissione. Infatti, l'atto di recupero *ex art. 48*, legge cit., è un decreto del Ministro o dell'ente territoriale competenti, cui va riconosciuta la natura di un vero e proprio provvedimento amministrativo, caratterizzato da quell'intreccio di interessi, pubblici e privati, che giustifica la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.

L'art. 48 così dispone, al comma 1: “*La società Equitalia Spa (oggi Agenzia delle Entrate-Riscossione) effettua la riscossione degli importi dovuti per effetto delle decisioni di recupero di cui all'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 (oggi Reg. UE n.1589/2015)...*”; al comma 2: “*A seguito della notifica di una decisione di recupero, con decreto da adottare entro due mesi dalla data di notifica della decisione, il Ministro competente per materia individua, ove necessario, i soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, accerta gli importi dovuti e determina le modalità e i termini del pagamento. Il decreto del Ministro competente costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati*”; al comma 3: “*Nei casi in cui l'ente competente è diverso dallo Stato, il provvedimento di cui al comma 2 è adottato dalla regione, dalla provincia autonoma o dall'ente territoriale competente: Le attività di cui al comma 1 sono effettuate dal concessionario per la riscossione delle entrate dell'ente territoriale interessato*”.

La soluzione adottata da tale articolo, con l'introduzione di una disciplina unitaria per il recupero dell'aiuto illegale, ha dato risposta alle censure che venivano mosse al legislatore italiano che tendeva ad emanare di volta in volta disposizioni dedicate al recupero di ogni specifico aiuto, spesso non in linea con l'esigenza di una esecuzione “*immediata ed effettiva*”, imposta dall'art. 16, Reg. n. 1589/2015. Esempio la vicenda per il recupero delle agevolazioni concesse alle *ex* municipalizzate giudicate incompatibili con decisione della Commissione 5 giugno 2002, n. 2003/193/CE: per dare completa attuazione a tale decisione si sono susseguiti tre interventi legislativi, l'ultimo dei quali ancora nel 2008 (d.l. n. 185) ha disposto di seguire le “*le ordinarie procedure di accertamento e riscossione previste per le imposte sui redditi*”, con buona pace del rispetto del principio dell'immediatezza.

Pertanto, nel caso la Commissione ritiene le misure incompatibili con il mercato comune e, quindi, si pronuncia negativamente ai sensi dell'art. 16 citato, emette una decisione con la quale impone allo Stato membro di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario (“*decisione di recupero*”).

Se la valutazione di compatibilità è riservata esclusivamente alla competenza della Commissione, spetta all'ordinamento nazionale stabilire le modalità con le quali deve darsi esecuzione alla decisione di recupero in virtù del principio dell'autonomia procedurale degli Stati membri, ricorrendo alla disapplicazione delle norme nazionali laddove esse rendono praticamente impossibile la tutela dei principi europei. L'unico limite a garanzia di tale ordinamento attiene alle modalità procedurali dell'azione che non devono essere meno favorevoli di quelle previste in situazioni analoghe dal diritto interno (principio dell'equivalenza) e non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento europeo (principio dell'effettività).

Perché il recupero sia integrale, all'aiuto vanno aggiunti gli interessi calcolati in base ad un tasso adeguato stabilito dalla Commissione, con decorrenza dalla data in cui l'aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario, fino alla data del recupero *ex art. 16, par. 2, Reg. (CE) n. 1589/2015*.

Avendo il par. 3 dello stesso articolo disposto che il rimborso deve essere effettuato "*senza indugio*", con procedure dello Stato membro che garantiscano "*l'esecuzione immediata ed effettiva*" della decisione della Commissione, il comma 2 dell'art 48 della legge n. 234/2012 prevede l'adozione del decreto ministeriale di recupero entro due mesi dalla notifica della decisione della Commissione, nel quale vanno indicati i soggetti tenuti alla restituzione, gli importi dovuti, le modalità e i termini del pagamento. Il decreto, avente efficacia di titolo esecutivo, è affidato, oggi, all'Agenzia dell'Entrate-Riscossione per gli importi da recuperare. Nei casi in cui l'ente competente è diverso dallo Stato, il provvedimento che abilita alla riscossione è adottato dall'ente territoriale competente (regione, provincia o altro ente).

Questione controversa è la soluzione del problema se la ripetizione dell'aiuto è ammissibile soltanto dopo la decisione della Commissione che ne ha accertato la illegittimità. Essa è insorta con la disciplina introdotta dal Reg. (CE) n. 659/1999 (sostituito dal Reg UE. 1585/2015), recante le modalità di applicazione dell'art 88 del TCE (riprodotto dall'art. 108 del TFUE).

D'altra parte si è osservato che negare il recupero in assenza di una decisione della Commissione potrebbe apparire contrario con il principio del primato dell'effettività del diritto europeo. Senza contare che la soluzione negativa non appare nemmeno in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia.

Ad escludere tale possibilità v'è chi fa valere esigenze di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento dei singoli.

Legittimato all'azione di recupero è, dunque, l'ente concedente. Nel caso che questo non abbia disposto d'ufficio la restituzione, è difficile immaginare uno strumento che consenta ad un terzo (d esempio, un concorrente) di costringere l'amministrazione ad attivarsi.

È prevista la legittimazione di un soggetto diverso ad esperire l'azione di "ripetizione" dell'aiuto, già regolarmente versato, quando il soggetto sia destinatario di un tributo di scopo servito al finanziamento della misura, formandone parte integrante¹¹.

Dal che consegue che l'esame di un aiuto non può essere disgiunto dalle sue modalità di finanziamento¹².

4.1. Interessi

Secondo il disposto dell'art. 16, par. 2, Reg. (UE) n. 1589/2015 del Consiglio, recante modalità di applicazione dell'art. 108 TFUE, all'aiuto da recuperare, a seguito della decisione della Commissione, vanno aggiunti gli interessi calcolati in base ad un tasso adeguato stabilito dalla stessa, con decorrenza dalla data in cui l'aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario, fino alla data del recupero.

Il Reg. (CE) n. 794/2004 della Commissione di esecuzione regolamento del Consiglio, nel capo V, disciplina, all'art. 9, il metodo di fissazione del tasso d'interesse in percentuale annua, da fissare anticipatamente ogni anno, e, all'art. 11, il metodo di applicazione con il regime dell'interesse composto, in luogo di quello a tasso semplice vigente in precedenza.

È sorta questione se il nuovo regime di interesse si applicasse solo in relazione alle decisioni di recupero notificate successivamente alla data di entrata in vigore dell'atto normativo del suddetto Regolamento, il cui art. 13 stabilisce che "*gli articoli 9 e 11 si applicano a tutte le decisioni notificate successivamente alla data di entrata in vigore del presente regolamento*".

La questione si è posta con riferimento al recupero degli aiuti di Stato qualificati come indebiti dalla decisione della Commissione del 5 giugno 2002, n. 2003/193/CE, avendo l'art. 24, comma 2, del d.l. n. 185/2008, convertito, disposto che il recupero degli aiuti e relativi interessi va effettuato secondo quanto già liquidato dall'Agenzia, ai sensi dell'art. 1 del d.l.

¹¹ CG, *Strekgewest*, cit.

¹² CG, 2005, C-128/03 e C-12 9/03, *AEM Torino*.

n.10/2007, convertito, che per la determinazione degli interessi richiama le disposizioni del Reg. (CE) n. 794/2004.

La Corte di giustizia, richiesta dalla S.C. di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulla questione, con sentenza *AZA*¹³ ha dichiarato che le disposizioni regolamentari europee non ostavano ad una normativa nazionale, come l'art. 24, d.l. n. 185/2008 che preveda, tramite un rinvio al regolamento n. 794/2004, l'applicazione di interessi composti al recupero di un aiuto di Stato, sebbene la decisione che ha ritenuto detto aiuto incompatibile con il mercato comune, disponendone il recupero, sia stata adottata e notificata allo Stato membro interessato anteriormente all'entrata in vigore del regolamento.

Pertanto la Corte di cassazione, con sent. n. 23949/2016, in un primo tempo, ha precisato che, con tale decisione, la Corte di giustizia ha statuito che il regime degli interessi composti, previsto dall'art. 24, d.l. n. 185/200 non contrastava con il diritto comunitario soltanto se applicato dalla data di entrata in vigore di detta norma e non anche per il periodo anteriore (cioè dalla fruizione del beneficio fino a questa data), in relazione al quale dovrebbe applicarsi invece l'ordinario criterio degli interessi semplici. Successivamente, con ord. n. 10686/2019, ha statuito che l'art. 13 del Reg. n. 794/2004 non introduce una norma di irretroattività applicabile alla normativa nazionale. Il d. l. n. 185/2008 non ha alcun effetto retroattivo, limitandosi ad applicare una normativa nuova agli effetti futuri di una situazione sorta sotto l'impero della disciplina precedente. Del resto la Corte di giustizia 3 settembre 2015 si limita a considerare corretta l'applicazione del tasso d'interesse composto previsto dall'art. 24, comma 4, d.l. n. 185/2008, previa verifica da parte del giudice del rinvio. Pertanto gli interessi composti decorrono sin dalla data in cui l'aiuto illegittimo è stato messo a disposizione del beneficiario, tranne che si tratti di situazioni "acquisite", da intendere quelle in senso stretto esaurite (cioè i casi in cui l'auto illegittimo sia già stato definitivamente acquisito alla data di entrata in vigore della nuova disciplina) o quelle allorché sia stato già emesso l'avviso di accertamento, idoneo a ingenerare il legittimo affidamento del contribuente nell'applicazione della normativa previgente¹⁴.

¹³ CG, 2015, causa C-89/14, *AZA*.

¹⁴ Cass., sent. n. 23949/2016

4.2. Prescrizione

Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di legittimità¹⁵, agli effetti del recupero degli sgravi contributivi integranti aiuti di Stato incompatibili col mercato comune, vale il termine ordinario di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., decorrente non dalla data della fruizione dell'aiuto, ma dalla data della notifica alla Repubblica Italiana della decisione unionale di recupero.

Infatti, ai sensi degli artt. 16 e 17 del Reg. (UE) n. 1589/2015, siccome interpretati dalla giurisprudenza comunitaria, le procedure di recupero sono disciplinate dal diritto nazionale, nel rispetto del principio di equivalenza fra le discipline, comunitaria e interna, nonché del principio di effettività del rimedio.

Il periodo limite decennale *ex art.* 17 cit. riguarda l'esercizio dei poteri della Commissione circa la verifica di compatibilità dell'aiuto e l'eventuale decisione di recupero.

Secondo Cass. 15207/2012, il termine ordinario di prescrizione stabilito dall'art. 2946 c.c., cui è soggetta l'azione di recupero, appare idoneo a garantire, da una parte, sia l'interesse pubblico di assicurare l'effettività del diritto comunitario mediante il ripristino dello "*status quo ante*" alla violazione della concorrenza, e, dall'altra, l'interesse privato ad evitare l'esposizione ad iniziative senza limiti di tempo.

Con riferimento al credito erariale per il recupero di aiuti di Stato, è stato giudicato inapplicabile il termine quinquennale di decadenza di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973, sia perché contrastante con il principio di effettività del diritto comunitario, sia perché l'azione di recupero di aiuti di Stato è vicenda giuridica diversa dal potere di accertamento in materia fiscale¹⁶.

5. Provvedimenti cautelari

Il potere del giudice nazionale di adottare misure provvisorie è di primaria importanza per salvaguardare i diritti dei singoli.

Fino a quando la Commissione non abbia ancora adottato alcuna decisione, egli ha il compito di pronunciare le misure idonee a porre rimedio all'illegittimità della esecuzione degli aiuti affinché il beneficiario non conservi la libera disponibilità di questi ultimi per il tempo rimanente fino

¹⁵ Cass., sent. 15972/2020; ord. 2018/21080; 15414/2015

¹⁶ Cass., sent. 15414/2015.

alla decisione della Commissione. Se disponesse la sospensione del procedimento tale decisione produrrebbe *de facto* il risultato di un rigetto delle misure di salvaguardia, mantenendo il beneficio di aiuto durante il periodo in cui ne è vietata l'esecuzione, il che sarebbe in contrasto con l'oggetto stesso dell'art. 108, par.3, e priverebbe tale norma del suo effetto utile.

Deve astenersi dall'adottare misure provvisorie soltanto se contrarie ad una decisione della Commissione.

Nel caso più semplice in cui l'aiuto illegittimo non è stato ancora versato ma l'erogazione appaia imminente, è sufficiente che il giudice emetta un ordine provvisorio per impedire il versamento dell'aiuto fino alla decisione nel merito della controversia.

Quando il pagamento è già stato effettuato, non può essere ritardato l'intervento giudiziario per il pregiudizio che subirebbe la tutela dei singoli e della concorrenza compromessa dalla illegittimità della misura. Ed allora il rimedio più rapido ed efficace potrebbe essere costituito dal recupero provvisorio dell'aiuto, depositandolo, con gli interessi maturati per la durata dell'illegittimità su un conto bloccato fino a quando non sia deciso il merito della controversia. Analogo intervento può effettuarsi anche nel caso in cui penda una indagine della Commissione.

Se quest'ultima dichiara l'aiuto incompatibile il giudice ordinerà che i fondi depositati siano restituiti all'autorità che ha erogato l'aiuto, mentre se la decisione sarà positiva sarà ordinata la restituzione dell'aiuto al beneficiario, tranne degli interessi dovuti per la durata dell'illegalità, che dovranno essere versati all'autorità che ha erogato l'aiuto.

Il giudice nazionale ha l'obbligo di adottare misure di salvaguardia solo se siano soddisfatte le seguenti condizioni, vale adire: a) se sia certa la qualificazione come aiuto di Stato; b) se l'aiuto stia per essere eseguito o sia stato versato; c) se non siano accertate circostanze eccezionali che rendono inopportuno il recupero. In mancanza delle suddette condizioni, non sembra residuare alcun potere discrezionale di adottare misure provvisorie, in quanto "*se tali condizioni non sono soddisfatte, il giudice nazionale deve rigettare la domanda*"¹⁷.

L'intervento da parte dei giudici nazionali discende dall'effetto diretto riconosciuto al divieto di esecuzione dei progetti di aiuto, sancito dall'art.108, par. 3. A questo proposito, la Corte ha specificato che l'immediata applicabilità del divieto di esecuzione si estende a qualsiasi aiuto che sia stato posto in essere senza essere notificato.

¹⁷ CG, 2010,C-1/09, *CELF*

6. Violazioni dei giudici nazionali

Nell'esercizio della loro attività di controllo i giudici nazionali possono commettere violazioni, suscettibili di dar luogo ad una procedura d'infrazione od a un procedimento d'indagine ai sensi dell'art. 12, Reg. (UE) 1589/2015.

Un primo tipo di violazione si verifica quando i giudici non garantiscono adeguatamente il rispetto (e dunque l'esecuzione) di una decisione di recupero.

Può altresì accadere che i giudici violino direttamente l'art. 108, par. 3, TFUE, concedendo nuovi aiuti mediante le loro sentenze, come nel caso in cui, nell'interpretare un contratto o una decisione di concessione di un aiuto, prolunghino la durata della misura. Anche in tal caso scatta l'obbligo di notificare alla Commissione ogni decisione che modifichi o proroghi un atto di concessione di un aiuto, estendendo, ad esempio, in via interpretativa un aiuto esistente.

Infine possono violare gli obblighi cui sono tenuti in forza del Trattato, se, ad esempio, non impediscono l'esecuzione di una misura illegale, adottando con facilità provvedimenti provvisori a favore dei beneficiari.

Numerosi sono le violazioni connesse a decisione di recupero non eseguite, dovute anche a comportamenti imputabili a giudici nazionali¹⁸

Del resto l'art. 108 TFUE prevede espressamente la possibilità per la Commissione di adire la Corte di fronte ad una violazione da parte dello stato membro di una decisione da essa adottata.

7. Azioni risarcitorie

Accanto alle azioni di *public enforcement* si collocano anche quelle di *private enforcement* volte a reintegrare la sfera patrimoniale del soggetto danneggiato ed altresì funzionali alla tutela degli interessi pubblici per la loro carica di deterrenza, contribuendo all'effettività della disciplina sugli aiuti di Stato.

Per le azioni di risarcimento dei danni causati dall'inadempimento degli obblighi derivanti dall'art. 108, par. 3, TFUE, proposte dal concorrente nei confronti dello Stato (e/o del beneficiario dell'aiuto), la competenza giurisdizionale spetta al giudice ordinario. La S.C.¹⁹ ha escluso che in tali casi sussiste quella stretta connessione tra diritti soggettivi e poteri/interessi

¹⁸ V., fra le ultime, CG, 2020, C-576/18, *Commissione c. Italia*.

¹⁹ S.U., ord. 25516/2016.

pubblici da giustificare *ex art. 103 Cost.* l'eccezione alla giurisdizione ordinaria su diritti soggettivi. Il che certamente non ricorre riguardo all'azione che verso i soggetti erogatori sia promossa dai terzi danneggiati dall'aiuto illegale per il risarcimento dei danni patiti a seguito della violazione delle disposizioni eurounitarie preordinate alla realizzazione di un regime di concorrenza "*non falsata*" da un sostegno finanziario pubblico che alteri la competizione ad armi pari tra imprese nel comune mercato dell'UE.

La giurisprudenza unionale ha chiarito che i giudici nazionali godono, nell'esercizio delle loro funzioni di salvaguardia dei diritti dei singoli, di una certa autonomia rispetto all'intervento della Commissione, sicché possono essere aditi per un'azione di risarcimento dei danni al di là dell'avvio di una procedura d'indagine formale o di una decisione di incompatibilità. È indubbio che qualora l'azione fosse fondata su una tale decisione, avrebbe maggiori probabilità di concludersi con un esito positivo per l'attore.

Si tratta di un'azione autonoma, avente finalità differenti rispetto a quella con cui viene chiesto al giudice nazionale di accertare la violazione dell'art. 108, par. 3, TFUE da parte dell'autorità che ha erogato l'aiuto di Stato e, quindi, di disporre il recupero. I due rimedi, pur avendo la stessa base giuridica, sono cumulabili in quanto, in virtù dell'effetto diretto riconosciuto alle norme unionali la cui violazione ha causato il danno subito dal singolo, il diritto al risarcimento costituisce un corollario²⁰

Può essere esperita al di là di una decisione d'incompatibilità o dell'apertura di una procedura d'indagine formale da parte della Commissione.

Presupposti dell'azione sono che legge violata conferisca diritti agli individui, che tale violazione sia sufficientemente caratterizzata, vale a dire appaia grave e manifesta, e che esista un nesso di causalità diretta tra la violazione dell'obbligo che incombe allo Stato membro e i danni subiti dalle parti lese²¹

Il primo requisito si ritiene integrato dalla violazione dell'art. 108, par. 3, TFUE, dal quale la Corte ha ripetutamente fatto scaturire l'esistenza di diritti, chiarendo che la loro tutela è affidata ai giudici nazionali.

La sufficiente gravità della violazione è anch'essa da porre in relazione all'art. 108, par. 3, essendo al riguardo sufficiente la semplice infrazione del diritto comunitario, non avendo l'autorità nazionale alcun potere discrezionale di non notificare misure d'auto di Stato né potendo, in via di principio, addurre di non essere al corrente della clausola di sospensione, dal

²⁰ CG, *Brasserie du Pêcheur*, cit.; 1990, C-213/89, *Factortame*

²¹ CG, 1991, C-6/90 e C-9/90, *Francovich*; *Brasserie du Pêcheur*, cit.

momento che in caso di dubbio, essa avrebbe dovuto notificare la misura alla Commissione per ragioni di certezza del diritto.

Il terzo requisito è quello che si presenta più problematico sia per la dimostrazione del nesso di causalità sia per la quantificazione del danno.

Proprio la difficoltà di dimostrazione del nesso eziologico dà spiegazione dello scarso ricorso alle azioni risarcitorie e, soprattutto, del loro insuccesso, come è risultato da uno studio della Commissione pubblicato nel 2019 che ha evidenziato che delle azioni risarcitorie intentate nell'ambito dell'UE solo l'1% si è concluso con esito favorevole al richiedente.

Anche la determinazione dei danni rappresenta un profilo critico.

Tale determinazione si presenta più facile se l'aiuto illegittimo ha consentito al beneficiario un contratto o una specifica opportunità commerciale rispetto al ricorrente. In questo caso si può calcolare il reddito che il ricorrente avrebbe tratto da tali situazioni. Nel caso di adempimento del contratto da parte del beneficiario, potrebbe tenersi conto dell'utile effettivo realizzato.

Più difficile e complessa è la valutazione nel caso in cui l'aiuto abbia causato una perdita di quota di mercato. Al riguardo potrebbe essere utile confrontare il reddito effettivo del ricorrente con il reddito ipotetico che avrebbe realizzato se l'aiuto illegittimo non fosse stato concesso. Può accadere che il danno subito ecceda il lucro cessante quando, ad esempio, il ricorrente, a causa dell'aiuto illegittimo, è stato costretto a cessare la sua attività.

Laddove le norme nazionali permettono al giudice di affidarsi a stime presuntive del danno ai fini della quantificazione dell'importo effettivo da risarcire al ricorrente, l'uso di tali stime è possibile anche in relazione a domande di risarcimento danni *ex art* 108, par. 3, TFUE.

I giudici nazionali possono anche fare riferimento ad un documento pubblicato nel 2013 dalla Commissione, che offre una guida pratica per la quantificazione dei danni nei casi di *private enforcement* delle norme antitrust. Può anch'esso rappresentare un utile strumento di valutazione in materia di aiuti di Stato.

Non si pongono, dunque, questioni particolari nel caso di proposizione contro lo Stato o autorità che eroga l'aiuto della richiesta, da parte delle imprese concorrenti e dei terzi interessati, di risarcimento dei danni causati dalla violazione dell'art. 108, par. 3, TFUE.

L'azione può essere proposta anche per violazione della clausola di *stand still*²², anch'essa direttamente applicabile e quindi vincolante per lo Stato membro.

²² CG: 1991, C-6/90 C-9/90, *Francovich*; *Brasserie du Pêcheur*, cit.; 2008, *CELF*, cit.

Fonte di responsabilità risarcitoria è anche la mancata esecuzione della decisione di recupero imposta dalla Commissione, che non lascia margini discrezionali all'Autorità nazionale.

Si tratta di norme che hanno efficacia diretta soltanto in senso verticale, che consentono di agire soltanto nei confronti dello Stato inadempiente.

Il problema che sorge in tali cause è quello della difficoltà di dimostrazione dei danni e del nesso eziologico rispetto alla violazione. Tant'è che delle azioni risarcitorie intentate soltanto l'1% è pervenuta ad un risultato positivo, secondo uno studio della Commissione pubblicato nel 2019.

L'azione risarcitoria da parte del concorrente o del terzo interessato contro il beneficiario non trova invece sufficiente base giuridica nell'ordinamento europeo per far sorgere la responsabilità del beneficiario, secondo la giurisprudenza *SFEI*, che ha evidenziato come l'art. 108, par. 3. TFUE sia disposizione diretta agli Stati, cui impone obblighi precisi e non ha efficacia diretta orizzontale, che sia invocabile contro il beneficiario dell'aiuto illegale, cui non è riconosciuta alcuna posizione soggettiva di obbligo.

In tal caso può farsi ricorso nel diritto nazionale alla materia della responsabilità extracontrattuale e spetterà al concorrente di offrire la prova della violazione delle regole dell'Unione quale presupposto di una condotta causalmente connessa ad un effettivo danno concorrenziale.

Nel nostro ordinamento la responsabilità extracontrattuale può essere invocata ex art. 2593, n. 3, c.c., *species* del più ampio *genus* dell'illecito aquiliano, per violazione della clausola generale di correttezza professionale.

Si è posto infine il problema se il beneficiario può esperire l'azione risarcitoria contro lo Stato per l'aiuto che è stato costretto a restituire.

Si è dubitato della compatibilità di tale azione alla luce delle norme europee, perché, riconoscendo un tale diritto, si aggirerebbe l'obbligo di recupero di un aiuto illegale, per cui il danno non potrebbe mai corrispondere al recupero dell'aiuto, ma, semmai ad un pregiudizio indiretto, quali la perdita dell'avviamento, della clientela o di altre *chances*.

Nè l'interessato ha il diritto di far valere il principio della tutela del legittimo affidamento che, tenuto conto del carattere imperativo del controllo sugli aiuti statali effettuato dalla Commissione ai sensi dell'art. 108 TFUE, può essere richiamato soltanto quando l'aiuto sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista da detto articolo e l'operatore abbia spiegato un normale grado di diligenza nell'accertarsi che tale procedura sia stata rispettata. In particolare, quando un aiuto è stato messo in esecuzione senza previa notifica alla Commissione ed è pertanto illegittimo in forza

dell'art. 108, par. 3, TFUE, il beneficiario dell'aiuto non può nutrire alcun affidamento quanto alla regolarità della concessione del medesimo²³.

La Cassazione, nella sentenza n. 16870/2016, in caso di revoca del beneficio, ha escluso che il beneficiario sia titolare di posizioni giuridicamente protette né per ottenere il risarcimento del danno, può invocare il legittimo affidamento nella correttezza dell'operato dell'Ente, qualora non abbia ottemperato all'onere di diligenza di accertare il rispetto della procedura comunitaria finalizzata al controllo di compatibilità con il diritto europeo degli aiuti ricevuti.

²³ CG, 2019, C – 349/17, *Eesti Pagar*; 2005, C-148/04, *Unicredito Italiano*.

ENNIO ATTILIO SEPE

GIUDICATO NAZIONALE E DIRITTO UE – NORME SUGLI AIUTI DI STATO

Abstract

IT: Dopo un cenno al rapporto tra ordinamento UE e ordinamento nazionale nella concezione della Corte di giustizia (tesi c.d. monista) e della Corte costituzionale (tesi c.d. dualista) ed alla funzione che svolgono i principi cardine del primato e dell'efficacia diretta elaborati dalla giurisprudenza europea, si evidenzia l'importanza che tale giurisprudenza riconosce al principio dell'intangibilità del giudicato in entrambi gli ordinamenti, con prevalenza, in linea di massima, dell'autorità della cosa giudicata sul primato dell'ordinamento UE, tranne che con riguardo ad alcuni regimi normativi peculiari dello stesso, come quello degli aiuti di Stato, in ragione della rilevanza degli obiettivi da essi perseguiti.

EN: After a mention of the relationship between the EU legal system and the national legal system in the conception of the Court of Justice (the so-called monist thesis) and of the Constitutional Court (the so-called dualist thesis) and the function that the cardinal principles of primacy and direct effect elaborated by the European jurisprudence perform, we highlight the importance that this jurisprudence recognizes to the principle of the intangibility of the res judicata in both legal systems, with the prevalence, in principle, of the authority of the res judicata over the primacy of the EU legal system, except with regard to some regimes specific regulations of the same, such as that of State aid, due to the relevance of the objectives they pursue.

ES: Tras una mención a la relación entre el ordenamiento jurídico de la UE y el ordenamiento jurídico nacional en la concepción del Tribunal de Justicia (la denominada tesis monista) y del Tribunal Constitucional (la denominada tesis dualista) y la función que el Realizamos los principios cardinales de primacía y efecto directo elaborados por la jurisprudencia europea, destacamos la importancia que esta jurisprudencia reconoce al principio de la intangibilidad de la cosa juzgada en ambos ordenamientos jurídicos, con la prevalencia, en principio, de la autoridad de la cosa juzgada sobre la primacía del ordenamiento jurídico comunitario, salvo en lo que se refiere a algunos regímenes reglamentarios específicos del mismo, como el de las ayudas de Estado, por la relevancia de los objetivos que persiguen.

SOMMARIO: 1. Rapporto tra ordinamento UE e ordinamento nazionale; 2. Applicazione dei principi del primato e dell'efficacia diretta; 3. Norme UE ed effetti del giudicato nazionale; 4. Norme UE sugli aiuti di Stato ed effetti del giudicato nazionale

1. Rapporto tra ordinamento UE ed ordinamento nazionale

A differenza della Corte di giustizia sostenitrice dell'appartenenza dell'ordinamento UE e di quello interno ad un unico sistema (tesi c.d. monista), nel quale alle disposizioni europee si riconosce un rango superiore rispetto alle norme interne, la Corte costituzionale ha fatto propria la concezione secondo la quale l'ordinamento comunitario e quello interno costituiscono ordinamenti distinti ed autonomi, ancorché coordinati (tesi c.d. dualista).

In conseguenza della distinzione, autonomia e coordinamento dei due ordinamenti, il principio della prevalenza delle norme comunitarie su quelle interne con esse collidenti non si giustifica in termini di sovraordinazione gerarchica delle prime, bensì solo in quanto e nella misura in cui il potere normativo sia esercitato dalle istituzioni della Comunità nelle materie attribuite alle stesse, secondo la ripartizione di competenza stabilita dai Trattati, come in materia di "aiuti concessi agli Stati" quale disciplina specifica delle regole della concorrenza in vista dell'obiettivo comunitario di un corretto funzionamento del mercato.

Tale principio incontra un limite nel rispetto dei "principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale" e dei "diritti inalienabili della persona umana" (c.d. "controlimiti" rispetto alla "limitazione di sovranità", consentita ai sensi dell'art. 11 Cost.).

Trattasi di un principio, non previsto dai Trattati, ma elaborato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, unitamente a quello dell'efficacia diretta, nel c.d. processo di costituzionalizzazione dell'ordinamento comunitario al fine di promuovere progressivamente la effettività e uniformità di tale diritto.

In virtù del principio del primato (o della supremazia), ogni norma del diritto unionale deve prevalere su qualsiasi norma del diritto interno, di ogni ordine e grado, anteriore o successiva, contrastante con la prima.

In forza del principio della efficacia diretta, le norme giuridiche prodotte da fonti primarie (Trattati e loro modificazioni) e derivate (direttive e decisioni) del diritto comunitario – ad eccezione delle norme derivanti dai regolamenti, cui l'art. 288 TFUE attribuisce "diretta applicabilità in ciascuno degli Stati membri" – purché connotate da determinate caratteristiche

di contenuto, devono trovare attuazione dagli Stati membri come “diritto nazionale”.

Il rinvio pregiudiziale è stato lo strumento del rafforzamento del diritto europeo per garantirne un’applicazione uniforme ed effettiva, attraverso la disapplicazione delle norme nazionali confliggenti e l’adeguamento delle pronunce giurisdizionali nazionali a tale diritto.

2. Applicazione del principio del primato e dell’efficacia diretta

Primato ed efficacia diretta sono principi cardine dell’ordinamento europeo.

Il principio del primato vale nei confronti di qualsiasi atto normativo emesso dal potere legislativo ed esecutivo. Più articolata è l’applicazione del principio allorché si trova di fronte a decisione del potere giudiziario passata in cosa giudicata.

La Corte di giustizia, fin dalla sentenza *Van Gend & Loos*, 5 febbraio 1963, C-26/62 ha stabilito che le norme comunitarie sono in grado di far sorgere in capo a persone fisiche e giuridiche diritti soggettivi azionabili nell’ordinamento dello Stato membro e suscettibili di tutela avanti il giudice nazionale, senza bisogno di alcun intervento statale. Pertanto, in primo luogo l’efficacia del diritto comunitario nell’ordinamento interno di ciascuno Stato membro non può essere determinata dall’ordinamento stesso, bensì unicamente dal diritto comunitario; in secondo luogo i giudici nazionali sono tenuti ad applicare direttamente le norme di tale diritto e, infine, che in caso di contrasto, il giudice nazionale è tenuto ad applicare il diritto comunitario a preferenza delle leggi nazionali, anche di emanazione posteriore.

L’efficacia diretta è subordinata alla condizione che gli obblighi siano precisi, chiari e incondizionati e non richiedano misure complementari di carattere nazionale o europeo. Va esclusa quando gli Stati membri abbiano un benché minimo margine di discrezionalità nell’attuazione della disposizione (CG, sentenza *Becker*, 19 gennaio 1982, in C-2/81).

Nella sentenza *Simmmenthal*, 9 marzo 1978, iC-106/77, la CG affermava la preminenza del diritto comunitario nel contrasto di una disposizione legislativa interna posteriore con il Trattato e determinate norme regolamentari della Comunità di diretta applicabilità. Nel caso di specie il giudice nazionale ha sollevato questione pregiudiziale circa la compatibilità comunitaria di certi diritti di visita sanitari riscossi dall’Amministrazione

finanziaria, in sede di opposizione al decreto ingiuntivo nel quale ne veniva ingiunto il rimborso.

Il principio del primato del diritto comunitario è stato ribadito dalla sentenza

Factortame, 19 giugno 1990, C-213/89. La pronuncia, infatti, dichiarava la legittimità del provvedimento provvisorio adottato dall'Alta Corte di Giustizia inglese (House of Lords), che aveva provveduto a disapplicare la normativa nazionale in attesa della soluzione fornita dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee in merito alla controversia avente per oggetto norme comunitarie.

Il caso era stato sollevato da alcune compagnie marittime mercantili, molte delle quali controllate da soggetti spagnoli, che invocavano una revisione del British Merchant Shipping Act del 1988 in merito alle modalità di iscrizione ai registri marittimi inglesi. Nella legislazione britannica relativa ai battelli destinati all'esercizio della pesca, per l'immatricolazione era necessario che i proprietari, armatori o utilizzatori del battello, fossero cittadini britannici oppure società costituite in Gran Bretagna. Tutto ciò era in aperto contrasto con il principio di uguaglianza del trattamento nazionale previsto dall'art. 43 del Trattato CE in tema di diritto di stabilimento.

Ad analoghe conclusioni è giunta la Corte, nella sentenza *Ciola*, 29 aprile 1999, C-224/97, in relazione ad un atto amministrativo lesivo del diritto comunitario e rimasto inoppugnato nei termini, ritenuto ciò nonostante disapplicabile.

3. Norme UE ed effetti del giudicato nazionale

Più articolato è il rapporto tra gli effetti del giudicato nazionale e le norme e provvedimenti delle istituzioni europee.

Riguardo a questo rapporto si contrappongono due principi: da una parte, quello del primato dell'ordinamento europeo volto all'effettiva applicazione di tale diritto e, dall'altra, quello dell'intangibilità del giudicato teso a garantire l'affidamento delle parti e la certezza del diritto.

La Corte è costante nel ricordare la rilevanza che riveste sia nell'ordinamento giuridico dell'Unione sia negli ordinamenti giuridici nazionali il principio dell'intangibilità del giudicato. Infatti, al fine di garantire tanto la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici quanto una buona amministrazione della giustizia è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento dei mezzi di ricorso disponibili o dopo la

scadenza dei termini previsti per tali ricorsi non possono più essere rimesse in discussione.

Pertanto, il diritto dell'Unione non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme procedurali interne che attribuiscono forza di giudicato a una pronuncia giurisdizionale, anche quando ciò permetterebbe di porre rimedio ad una situazione nazionale incompatibile con detto diritto. Non spetta la possibilità di revocarla nemmeno se la decisione risulta incompatibile con una interpretazione del diritto dell'Unione accolta dalla Corte successivamente a detta pronuncia (sent. *Pizzarotti* 10 luglio 2014, C-213/13; *T. c. Gov. Romania*, 6 ottobre 2015, C-69/14).

In assenza di una normativa dell'Unione in materia, le modalità di attuazione del principio della cosa giudicata rientrano nell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi. Esse non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza) né essere strutturate in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (*principio di effettività*) (sent. *Kapferer, Asturcom, Falimento Olimpclub*).

Dalla giurisprudenza europea si rileva un approccio pragmatico, che tiene conto delle particolarità delle singole fattispecie, lontano dalla tradizione giuridica italiana, usa a sistematizzare ogni istituto, prevedendo quali siano i mezzi di impugnazioni ed, in alcuni casi, le censure proponibili.

Lo sforzo è quello di trovare un punto di equilibrio tra le opposte esigenze del primato del diritto europeo e dell'intangibilità del giudicato nazionale, tenendo conto delle finalità perseguite dall'ordinamento UE.

In via di massima, la Corte tende alla conservazione del giudicato interno, anche se, nella sentenza *Kuhne & Heitz*, 13 gennaio 2004, in C-453/00, il principio del primato del diritto comunitario è prevalso, avendo la Corte di giustizia imposto il riesame, consentito da diritto olandese, in virtù del principio di cooperazione *ex art. 10 CE*, di una decisione amministrativa divenuta definitiva in seguito a sentenza di un giudice nazionale, per tenere conto dell'interpretazione accolta dalla stessa Corte, successivamente adita.

Subito dopo la sentenza *Kapferer*, 16 marzo 2006, C-234/04, nel rammentare l'importanza che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste negli ordinamenti giuridici comunitario e nazionali, ribadisce *tout court* che l'art 10 CE non impone ad un giudice nazionale di disapplicare le norme processuali interne che attribuiscono autorità di cosa giudicata ad una decisione (che, nella specie, rigettava la eccezione di incompetenza dell'or-

gano giudiziario adito), anche quando ciò permetterebbe di accertare una violazione di diritto comunitario da parte di tale decisione. Sottolinea che, nel caso esaminato non erano trasferibili i principi elaborati nella sentenza *Kuhne & Heitz* di superamento del giudicato subordinatamente all'obbligo, imposto all'organo amministrativo di riesame, consentito dal quell'ordinamento, della decisione amministrativa definitiva contraria al diritto comunitario, non risultando tale condizione nella fattispecie.

Ancora, nella sentenza *Asturcom*, 6 ottobre 2009, C-40/08, la questione del rispetto del giudicato è stata sollevata dal giudice del rinvio adito per l'esecuzione forzata di un lodo arbitrale divenuto definitivo per il fatto che il consumatore non ha proposto ricorso d'annullamento avverso detto lodo. La conservazione del giudicato è stata condizionata alla valutazione di congruità del termine previsto per il ricorso, legando il mantenimento dei suoi effetti alla possibilità di un effettivo esercizio del diritto di difesa.

Nella giurisprudenza della Corte risulta rilevante l'adeguatezza del procedimento interno (quanto all'accesso della tutela, alla garanzia del contraddittorio, al diritto di difesa, al diritto a più gradi di giudizio) quale requisito idoneo a superare il contrasto dei provvedimenti giurisdizionali con il diritto europeo.

È stato riaffermato anche in sentenze successive che le modalità di attuazione dei principi dell'intangibilità del giudicato sono disciplinate dalle regole dell'ordinamento giuridico interno degli Stati membri, in virtù del principio dell'autonomia procedurale di questi ultimi, nel rispetto tuttavia del principio di equivalenza e di effettività (sent. *Pizzarotti*, 10 luglio 2014, C-213/13; *XC + Altri*, 24 ottobre 2018, C-234/17).

Il riconoscimento del principio dell'intangibilità del giudicato non è pervenuto al punto di estendere i suoi effetti anche ad annualità diverse da quella già definita. La sentenza *Fallimento Olimpiclub*, 3 settembre 2009, C-2/8, concerneva il caso in cui, nella controversia relativa ad avvisi di rettifica in materia di IVA, l'Olimpiclub aveva fatto valere due sentenze passate in giudicato relative ad altre annualità fiscali, che avevano negato il carattere fraudolento dell'accordo intercorso fra le parti. La Corte ha escluso l'efficacia espansiva dei giudicati, in quanto impediva al giudice nazionale di prendere in considerazione le norme comunitarie relative a pratiche abusive legate all'IVA.

A conclusioni analoghe è giunta la sentenza *Cabinet de avocat UR*, 16 luglio 2020, C-424/19. La controversia principale riguardava una richiesta di cancellazione dal registro dei soggetti passivi IVA e di rimborso dell'imposta già versata. Il contribuente faceva valere una precedente sentenza che aveva

dichiarato che egli, siccome praticava la libera professione di avvocato, non esercitava alcuna attività economica e, quindi, non poteva essere considerato effettuare operazioni di consegna di beni o di prestazione di servizi. La Corte ribadiva che laddove la decisione giurisdizionale divenuta definitiva fosse fondata su una interpretazione erronea delle norme dell'Unione in materia di IVA, la non corretta applicazione di tali norme si sarebbe riprodotta per ciascun nuovo esercizio fiscale, senza possibilità di correggere la interpretazione errata. Inoltre evidenziava che l'oggetto della controversia in corso, riguardante una domanda di cancellazione, era diverso da quello della decisione passata in giudicato.

4. Norme UE sugli aiuti di Stato ed effetti del giudicato nazionale

Più incerta è l'individuazione di una chiara linea interpretativa del rapporto tra il principio del primato e quello dell'intangibilità del giudicato nazionale quando si tratta della materia degli aiuti di Stato.

Il caso più emblematico e punto di partenza del dibattito sul tema è rappresentato dalla sentenza *Lucchini*, 18 luglio 2007, C-119-5. A seguito di sentenza della Corte di appello di Roma di condanna al pagamento di somme, destinate all'ammodernamento di taluni impianti siderurgici, a favore della società Lucchini nonostante la Commissione le avesse dichiarate incompatibili quali aiuti di stato, la beneficiaria impugnava avanti il TAR il provvedimento di restituzione emesso nei suoi confronti dal Ministero dell'Industria su sollecitazione della Commissione. Pronunciato l'annullamento, il Consiglio di Stato, in secondo grado, rimetteva la questione alla Corte di giustizia, che negava l'applicazione dell'art. 2909, nei limiti in cui impediva il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario.

La sentenza si fonda su due distinte *rationes decidendi*: la prima, rappresentata dalla primazia del diritto comunitario con la conseguente disapplicazione delle disposizioni nazionali contrastanti; la seconda costituita dall'attribuzione esclusiva alla Commissione della competenza a pronunciarsi sulla compatibilità degli aiuti di Stato, assolutamente preclusa ai giudici nazionali.

Altra notazione non priva di rilievo è che la pronuncia della Commissione precedeva la formazione del giudicato nazionale. Ciò, in quanto nella sentenza *Commissione c. Slovacchia*, 22 dicembre 2010, C-507/08, la Corte giustificava la prevalenza del principio dell'autorità del giudicato per il fatto che tale giudicato era anteriore alla decisione con cui la Commissione aveva

imposto il recupero dell'aiuto controverso, seguendo il criterio della prevenzione, ma a termini invertiti rispetto a quelli della sentenza Lucchini.

Tuttavia, in coerenza con il principio affermato dalla prima decisione, si sono espresse da ultimo le sentenze “gemelle” del 4 marzo 2020, *Buonotourist*, C-586/18P, e *CSTP-Azienda della Mobilità*, C-587/18P. In entrambe le controversie il Consiglio di Stato aveva riconosciuto il diritto delle ricorrenti alle somme richieste a titolo di compensazione degli oneri economici sostenuti per l'adempimento degli obblighi di servizio pubblico derivanti dalle concessioni accordate dalla Regione, che, a seguito del procedimento di ottemperanza delle decisioni, provvedeva al versamento delle somme.

Effettuata la notifica delle misure da parte delle autorità italiane, la Commissione dichiarava l'incompatibilità degli aiuti con il mercato interno, ordinandone il recupero.

Pertanto, al di là dell'orientamento espresso nel caso “Commissione c. Slovacchia”, che pare non confermare la regola del primato in materia di aiuti di Stato, le due sentenze “gemelle” concludono, sul piano ordinario, che la decisione di un giudice nazionale relativa ad una misura di Stato sia successiva sia anteriore non può impedire alla Commissione di esercitare la competenza esclusiva conferitale dal Trattato, per quanto riguarda la valutazione della compatibilità di misure di aiuti con il mercato interno, con superamento all'occorrenza, anche del giudicato.

In ogni caso, il principio dell'autorità della cosa giudicata non potrebbe mai impedire il recupero di un aiuto di Stato concesso in violazione dell'art. 107, TUF, a seguito della declaratoria di incompatibilità della Commissione, competente in via esclusiva a valutarne la compatibilità con il mercato interno ai sensi del successivo art. 108, anche se su detta qualificazione vi sia stata pronuncia favorevole del giudice nazionale.

Perché l'autorità della cosa giudicata possa prevalere occorre che nella relativa decisione sia stata sollevata la questione dell'aiuto di Stato, come si evince dalla sentenza *Klausner*, 11 novembre 2015, C.515/14, relativa ad un giudizio che esaminava per la prima volta se una misura costituisse aiuto di Stato. La questione non era stata affrontata in una precedente decisione divenuta definitiva, che si era limitata a confermare la permanenza in vigore di alcuni contratti, senza valutare se si trattasse di aiuti di Stato.

La primazia della disciplina degli aiuti di Stato, rispetto anche principio sancito dall'art. 2909 c.c., si spiega per la particolare rilevanza attribuita dal diritto dell'UE ad alcuni regimi normativi peculiari in vista degli obiettivi perseguiti, quale quello della tutela del mercato interno dalle distorsioni derivanti da misure di aiuto ritenute con esso incompatibili. Tale

valutazione è affidata alla competenza esclusiva della Commissione, unico organo deputato a verificare la legittimità degli aiuti di Stato nel quadro della ripartizione di competenza stabilita e garantita dai Trattati e da attuarsi nel rispetto del principio dell'autonomia procedurale, moderato dai principi di equivalenza ed effettività.

Il superamento del giudicato nazionale, in materia di aiuti di Stato, è dunque l'effetto della conformazione del sistema processuale interno in conseguenza della piena efficacia delle norme del diritto europeo.

Riprende vigore il disposto dell'art. 10 CE che impone agli Stati membri di astenersi "da qualunque misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del presente trattato".

Analoga è la *ratio* che presiede alla prevalenza delle norme sulla difesa del consumatore rispetto alle clausole da ritenersi abusive ai sensi della direttiva 93/13/CEE.

In quattro sentenze, emesse il 17 maggio 2022 (*Ibercaja Banco*, C-600/19; *Project 1503*, C-693/19; *Banco di Desio e della Brianza e a.*, C-831/19; *Unicaja Banco*, C-869/19), la Corte ha precisato che la tutela del consumatore assicurata dalle norme UE è incompatibile con disposizioni nazionali che "a causa degli effetti dell'autorità di cosa giudicata" impediscano al debitore/consumatore, nel corso di un procedimento esecutivo derivato da clausole contrattuali abusive, di far valere tale carattere dopo la scadenza del termine per proporre opposizione ed al giudice di rilevarlo d'ufficio.

Anche questa materia, pure essendo oggetto di competenza concorrente (art. 4, par.2, lett. F, TFUE), è considerata di particolare importanza nella interpretazione della Corte, tenuto conto che l'art. 12, TFUE, richiama espressamente le "esigenze inerenti alla protezione del consumatore", "nella definizione e attuazione delle altre politiche e attività dell'Unione"

Del resto lo sfaldamento dell'autorità della cosa giudicata non è una novità nel nostro ordinamento: si pensi a quanto si verifica nel caso di pronuncia di incostituzionalità della norma successivamente alla formazione del giudicato (v. art. 30, comma 4, L. n. 87/1953 in materia penale).

ROBERTO SUCCIO

DIVIETO DI AIUTI DI STATO IN MATERIA TRIBUTARIA: il ruolo del giudice nazionale nel recente “soft law” della Commissione dell’Unione europea

IT: Negli anni più recenti gli aiuti di Stato in materia tributaria hanno funzione di strumento generale di integrazione (positiva e negativa) di valori dell’ordinamento europeo all’interno di ogni assetto territoriale (Stato o Entità territoriali minori) dotato di autonomia di governo.

Il mio intervento si concentra sulla Commission notice on the enforcement of State aid rules by national courts (2021/C 305/01) specialmente nella parte dedicata ai compiti attribuiti dal diritto dell’Unione ai giudici nazionali. In forza del principio di autonomia procedurale, ogni Stato Membro designa il giudice avente giurisdizione nei procedimenti in materia di aiuti di Stato illegittimi, e detta le regole processuali applicabili in modo che sia garantito il principio di equivalenza e di effettività¹. Secondo l’art. 288 TFEU, le decisioni sono vincolanti nei confronti di coloro i quali si rivolgono. Nel caso di aiuti di Stato, la Commissione rivolge le sue decisioni allo Stato membro che è tenuto a eseguirle ex art. 31 c. 2 reg. to di procedura anche utilizzando misure cautelari (c.d. interim measures)². Coerentemente, il par. 45 della notice in commento sottolinea come “national courts must refrain from taking decisions which conflict with a decision of the Commission and must therefore abide by the Commission’s assessment on the existence of State aid. National courts also have no jurisdiction to declare Commission decisions invalid. The Union Courts alone have that jurisdiction pursuant to Article 263 TFEU”.

Il contributo esamina le operazioni giuridiche che il giudice interno, che agisce come giudice dell’Unione nella attuare le previsioni in materia di aiuti di stato tributari, deve compiere.

EN: In recent years, State Aids in Tax Matters have served as a general instrument of both positive and negative integration of values of the Union Law within ant territorial organization, whether State or smaller territorial entities, endowed with self-government.

The paper focuses on the Commission notice on the enforcement of State Aids rules by national courts (2021/C 305/01) particularly in the part devoted to the tasks attributed by Union Law to judges in the domestic courts. Under the

¹ CGUE, 23.01.2019, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, ECLI:EU:C:2019:51, par. 72.

² CGUE, 14.11. 2018, *Commission v Greece* (“Hellenic Shipyards II”), C-93/17, par. 69.

principle of Procedural autonomy, each Member State shall designate the court having jurisdiction in proceedings concerning unlawful State Aids and shall prescribe the applicable procedural rules so that the Principle of equivalence and the Principle of effectiveness are guaranteed.

According to the Article 288 TFEU, decisions are binding on those to whom they are addressed. With regard to State Aids, the European Commission addresses its decisions to the Member States which is obliged to execute them pursuant to Article 31, paragraph 2 of the Procedural Regulations, all by means of interim measures. Accordingly, paragraph 45 of the Notice underlines how “national courts must refrain from taking decisions which conflict with a decision of State aid. National courts also have no jurisdiction to declare Commission decisions invalid. The Union Courts alone have that jurisdiction pursuant to Article 263 TFEU”.

The paper investigates the legal steps that judges in the domestic courts, acting as EU judges in the implementation of State Aids in Tax Matters, must undertake. The statements expressed are solely on my own and do not reflect the opinion of the Court.

ES: En años más recientes, las ayudas estatales en materia fiscal han funcionado como un instrumento general de integración (positiva y negativa) de valores del ordenamiento jurídico europeo dentro de cada ordenamiento territorial (Estado o entidades territoriales menores) dotado de autonomía de gobierno.

Mi intervención se centra en la Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales por parte de los tribunales nacionales (2021/C 305/01), especialmente en la parte dedicada a las tareas asignadas por la legislación de la UE a los jueces nacionales. En virtud del principio de autonomía procesal, cada Estado miembro designa al juez competente en los procedimientos relativos a ayudas de Estado ilegales, y dicta las normas procesales aplicables para que se garantice el principio de equivalencia y eficacia³. Según el art. 288 TFUE, las decisiones son vinculantes para sus destinatarios. En el caso de las ayudas estatales, la Comisión dirige sus decisiones al Estado miembro que está obligado a ejecutarlas de conformidad con el art. 31 c. 2 registros de procedimiento utilizando también medidas cautelares (cd medidas cautelares)⁴. Consistentemente, el par. 45 de los avisos en comentario subraya cómo “los tribunales nacionales deben abstenerse de adoptar decisiones que entren en conflicto con una decisión de la Comisión y, por lo tanto, deben atenerse a la evaluación de la Comisión sobre la existencia de ayuda estatal. Los tribunales nacionales tampoco tienen jurisdicción para declarar inválidas las decisiones de la Comisión. Los Tribunales de la Unión son los únicos que tienen esa competencia de conformidad con el artículo 263 TFUE”.

³ TJUE, 23.01.2019, Concurso de acreedores de Mediterranean Ferries, C-387/17, ECLI:EU:C:2019:51, párr. 72.

⁴ TJUE, 14.11. 2018, *Comisión contra Grecia* (‘Hellenic Shipyards II’), C-93/17, párr. 69.

Divieto di aiuti di Stato in materia tributaria

Debe realizar el juez interno, que actúa como juez de la Unión en la ejecución de las disposiciones sobre ayudas de Estado tributarias.

SOMMARIO: 1. Premessa: il TFUE e il divieto di aiuti di Stato in materia tributaria – 2. Oggetto dell'intervento – 3. Scopo della *notice* in commento e individuazione dei destinatari delle indicazioni – 4. Le procedure per il recupero degli aiuti di Stato tributari secondo il diritto interno – 5. La funzione del Giudice tributario e dell'Amministrazione Finanziaria nel contesto generale e secondo le indicazioni della *notice* in commento – 6. Le relazioni tra la decisione della Commissione e il potere giudiziario dello Stato Membro – 7. Le misure cautelari a favore del contribuente: indicazioni applicative dell'art. 47 bis del d. Lgs. n. 546 del 1992 alla luce del diritto Unionale.

1. Premessa: il TFUE e il divieto di aiuti di Stato in materia tributaria

Occorre ricordare che la disciplina degli aiuti di Stato di cui agli artt. 107 – 109, TFUE non è riferita specificamente alla materia tributaria, ma si applica a qualsivoglia misura a favore di imprese o produzioni, non rispettosa della libera concorrenza. Tra queste misure un ruolo importante assumono, tuttavia, le agevolazioni fiscali alle imprese nazionali (o comunque alle produzioni effettuate nel territorio nazionale), le quali sono idonee a falsare la concorrenza analogamente agli interventi di spesa, in quanto suscettibili di ridurre i costi della produzione⁵.

Negli anni più recenti, peraltro, si è assistito a una sorta di metamorfosi della disciplina degli aiuti di Stato nella materia tributaria, che ha assunto la funzione di strumento generale di integrazione (positiva e negativa) di valori dell'ordinamento europeo all'interno di ogni assetto territoriale (Stato o Entità territoriali minori) dotato di autonomia di governo.

⁵ P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, 2017 p. 252, s., il quale richiama l'orientamento della Corte di Giustizia, secondo la quale nella categoria degli aiuti di Stato rientrano non soltanto le sovvenzioni e le prestazioni a contenuto positivo, ma anche le misure pubbliche che determinano riduzioni di oneri per le imprese. Cfr. anche F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. 2, Parte Speciale, cit., p. 377, il quale osserva che possono costituire aiuti di Stato «sia le sovvenzioni fiscali (ad esempio, crediti d'imposta), sia le norme che escludono o riducono i normali oneri fiscali, o che consentono di differire il pagamento di un tributo».

2. Oggetto dell'intervento

Il mio intervento si concentra sulla *Commission notice on the enforcement of State aid rules by national courts (2021/C 305/01)* specialmente nella parte dedicata ai compiti attribuiti dal diritto dell'Unione ai giudici nazionali.

Nel 2019 la Commissione ha pubblicato uno studio sull'attuazione del divieto di aiuti di stato messo a confronto con le decisioni del giudice nazionale in 28 Stati membri, il c.d. "*enforcement Study*"⁶, secondo il quale i 750 giudizi pronunciati potevano dividersi in due categorie:

1) casi nei quali il giudice nazionale è coinvolto nel rimuovere le conseguenze di una illegittima introduzione nell'ordinamento di un aiuto di Stato vietato (c.d. *private enforcement*)

2) casi nei quali il Giudice nazionale è coinvolto nel dare attuazione alle decisioni della Commissione che ordina allo Stato membro di procedere con il recupero dell'aiuto vietato (c.d. *public enforcement*).

La *notice* dichiara di dedicarsi principalmente al "*private enforcement*" ma dedica parte del suo contenuto anche al "*public enforcement*".

Si assiste in questo periodo a una sorta di decentralizzazione delle funzioni attribuite alla Commissione, che pur sempre ha competenza esclusiva quanto alla valutazione della compatibilità delle misure di aiuto con il mercato interno ai sensi dell'art. 107 par. 3 TFUE⁷ in forza del maggior ruolo attribuito proprio alle corti domestiche e alle Amministrazioni Finanziarie.

3. Scopo della *notice* in commento e individuazione dei destinatari delle indicazioni

Questa, sopra citata, è la premessa della *notice* al par. 4; al successivo par. 5 si chiarisce come in tale contesto lo scopo dell'atto in commento è: "*to provide guidance to courts and tribunals of the Member States within the meaning of Article 267 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) and to encourage closer cooperation between the Commission and national courts by laying down all the available tools of cooperation*".

La definizione di "national court" (giudice nazionale, contrapposto per diversità di funzione alla CGUE, giudice dell'Unione), è ben chiara nella giurisprudenza della Corte Unionale che indica come tale il Giudice stabilito per legge, permanentemente, la cui giurisdizione è obbligatoria e la

⁶ *Final Study on the enforcement of State aid rules and decisions by national courts (COMP/2018/001)*, Publications Office of the European Union, Luxemburg, 2019

⁷ CGUE, 29.07.2019, C-654/17, BMW, par. 79.

procedura vincolante per le parti, che applica il diritto ed è assistito da garanzie di indipendenza⁸.

Al punto 9 la *notice* riporta la fondamentale precisazione secondo la quale “*Member States are under an obligation, first, to notify the Commission of any measure intended to grant new aid or alter existing aid and, second, not to put into effect such measure until the Commission has assessed its compatibility with the internal market (‘standstill obligation’)*”⁹. *The standstill obligation stemming from Article 108(3) TFEU has direct effect*¹⁰: *it confers rights on individuals, which they can rely on before national courts*”.

Il contenuto concettuale fondamentale dell’art. 108 TFUE è quindi diretto agli Stati, che devono notificare le misure costituenti aiuti di Stato alla Commissione e non introdurli nel proprio ordinamento sino a che la Commissione non li abbia riconosciuti compatibili con il diritto dell’Unione (c.d. *standstill clause*); si tratta di una previsione avente efficacia diretta, della quale in modi e con funzioni differenti si servono per vero sia l’Amministrazione pubblica sia i giudici degli stati membri.

Quanto al potere dell’Amministrazione, che non è oggetto espresso della *notice* in commento, il disposto dell’art. 108 c. 3 TFUE le consente di disapplicare la disciplina di diritto interno che violi il divieto di aiuti di Stato, procedendo al recupero dell’agevolazione o esenzione tributaria da essa prevista con gli ordinari strumenti di accertamento dei tributi.

In forza di pronunce ancora recenti della Corte dell’Unione¹¹, qualsiasi disposizione del diritto dell’Unione che soddisfi i requisiti necessari per produrre un effetto diretto vincola tutte le autorità degli Stati membri, vale a dire non soltanto i giudici nazionali, ma anche tutti gli organi amministrativi, comprese le autorità decentrate, e tali autorità sono tenute a darvi applicazione. Infatti, sia le autorità amministrative, sia i giudici nazionali incaricati di applicare, nell’ambito delle loro rispettive competenze, le norme del diritto dell’Unione, hanno l’obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme.

⁸ CGUE, 21.01. 2020, Banco de Santander, C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17, par. 51.

⁹ CGUE, 14.11. 2019, Dilly’s Wellnesshotel, C-585/17, ECLI:EU:C:2019:969, par. 54.

¹⁰ CGUE, 5.03.2019, Eesti Pagar, C-349/17, ECLI:EU:C:2019:172, par. 88; CGUE, 3.03.2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139, par. 22; CGUE, 21.11. 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755, par. 29.

¹¹ CGUE, 5.03.2019, Eesti Pagar AS contro Ettevõtlike Arendamise Sihtasutus, Majandus – ja Kommunikatsiooniministerium, C349/17, par. 90 e seguenti.

Ne consegue che un'autorità nazionale, ove constati che un aiuto da essa concesso – nel caso in questione in applicazione del regolamento n. 800/2008 – non soddisfa le condizioni stabilite per beneficiare dell'esenzione prevista da tale regolamento, è tenuta, *mutatis mutandis*, a rispettare gli stessi obblighi che vengono richiamati al par. 89 della presente sentenza, tra cui quello di recuperare di propria iniziativa l'aiuto illegittimamente concesso.

L'introduzione della L. n. 234 del 2012 che istituisce il registro degli aiuti di Stato si pone come uno strumento efficace di informazione per l'Amministrazione che intenda procedere in tale senso¹².

¹² L'art. 52 della L. n. 234 del 2012, integralmente sostituito dalla L. n. 115 del 2015, ha apportato sostanziali modifiche in materia di monitoraggio e controllo degli aiuti di Stato, istituendo presso il Ministero dello sviluppo economico il «Registro nazionale degli aiuti di Stato» (RNA) e stabilendo che esso venga utilizzato per effettuare le verifiche necessarie al rispetto dei divieti di cumulo e di altre condizioni previste dalla normativa europea per la concessione degli aiuti di Stato e degli aiuti «de minimis». L'art. 52 prevede che l'adempimento degli obblighi di utilizzazione del Registro costituisce condizione legale di efficacia dei provvedimenti di concessione ed erogazione degli aiuti. Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con i Ministri dell'economia e delle finanze e delle politiche agricole alimentari e forestali, 31 maggio 2017, n. 115, è stato adottato il Regolamento recante la disciplina per il funzionamento del Registro nazionale degli aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 52, comma 6, della L. n. 234 del 2012. Il Registro nazionale degli aiuti di Stato è operativo dalla data di entrata in vigore del Regolamento, ossia dal 12 agosto 2017. Il predetto Regolamento distingue gli aiuti soggetti ad un procedimento di concessione, disciplinati dagli articoli 8 e 9, dagli aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione la cui disciplina è contenuta nell'art. 10. A tale distinzione corrispondono differenti modalità di registrazione dell'aiuto. In caso di aiuti subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione, è prevista un'attività preventiva sia da parte dell'Autorità responsabile, che è tenuta ad iscrivere la misura agevolativa nel Registro nazionale degli aiuti di Stato, sia da parte del Soggetto concedente, il quale, prima del rilascio del provvedimento di concessione o di autorizzazione alla fruizione dell'aiuto, è tenuto alla consultazione del Registro e alla indicazione nel provvedimento di concessione o di autorizzazione del codice identificativo rilasciato dal Registro. Per gli aiuti di cui all'art. 10 del Regolamento, gli obblighi di consultazione del Registro e di registrazione dell'aiuto individuale sono assolti dall'Amministrazione competente preposta alla fase di fruizione in un momento successivo alla fruizione. A norma dell'art. 10, comma 1, del Regolamento, gli aiuti fiscali automatici si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale dall'Agenzia delle entrate nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dal beneficiario. La modalità di registrazione degli aiuti fiscali prevista dal comma 1 dell'articolo 10 del Regolamento si applica, ai sensi del comma 7 del medesimo articolo anche agli aiuti di Stato e agli aiuti «de minimis» subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati il cui importo non è determinabile

Quanto alla definizione, di recente la CGUE ha chiarito come¹³ “a tale riguardo occorre rammentare che, affinché un tributo possa ritenersi parte integrante di una misura di aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra il tributo e l’aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, nel senso che il gettito del tributo viene necessariamente destinato al finanziamento dell’aiuto e incide direttamente sulla sua entità¹⁴

Peraltro, i casi di recupero con disapplicazione dell’agevolazione son stati sin qui rari: si ricordi la L. n. 549 del 1995, c.d. “Tremonti bis”, fondato sulle indicazioni interpretative della Ris. Min. 15 settembre 1998, n. 218E.

Certo il quadro di riferimento Unionale non costituisce uno strumento dirimente: la CGUE costantemente ricorda che gli Stati Membri sono autonomi nel disciplinare le procedure riguardanti il recupero degli aiuti illegittimi¹⁵; la necessità di integrare le indicazioni sistematiche del diritto sovraordinato con la disciplina procedimentale e processuale interna ha prodotto la L. n. 234 del 2012 e successivamente la L. n. 122 del 2016.

nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati (c.d. semi-automatici). Le informazioni contenute nel prospetto RS della dichiarazione dei redditi sono utilizzate dall’Agenzia delle entrate per la registrazione dell’aiuto individuale nel Registro Nazionale degli Aiuti. Pertanto, come illustrato nelle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione dei redditi, il prospetto RS – Aiuti di Stato «deve essere compilato dai soggetti che nel periodo d’imposta cui si riferisce la presente dichiarazione hanno beneficiato di aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti “de minimis”) nonché di quelli subordinati all’emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione, comunque denominati, il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati.

¹³ CGUE, 3.03.20, C75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. Contro Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, par. 27.

¹⁴ CGUE, 15.06. 2006, Air Liquide Industries Belgium, C393/04 e C41/05, EU:C:2006:403, par. 46, e CGUE, 7.09. 2006, Laboratoires Boiron, C526/04, EU:C:2006:528, par. 44.

¹⁵ CGUE, 21.09.1983, Deutsche Milchkontor GmbH, C-205/82, ECLI:EU:C:1983:233, par. 22 – 23; CGUE, 13.06. 2002, Netherlands v Commission, C-382/99, ECLI:EU:C:2002:363, par. 90; CGUE, 11.09.2014, Commission v Germany, C-527/12, ECLI:EU:C:2014:2193, par. 39 – 42; CGUE, 23.01. 2019, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, ECLI:EU:C:2019:51, par. 72; CGUE, 11.11.2015, Klausner Holz Niedersachsen, C-505/14, ECLI:EU:C:2015:742, par. 40-41; CGUE; 5.03.2019, Eesti Pagar, C-349/17, ECLI:EU:C:2019:172, par. 135.

4. Le procedure per il recupero degli aiuti di Stato tributari secondo il diritto interno

La procedura unitaria individua in Agenzia Entrate riscossione (testualmente Equitalia S.p.A., suo antecedente e dante causa) il soggetto agente, ex art. 48 della L. n. 234 del 2012, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che lo ha concesso¹⁶. L'art. 48 in parola affronta anche la problematica del recupero, presso i beneficiari, degli aiuti di Stato dichiarati

¹⁶ Nel testo in vigore dal 23/07/2016, come modificato dalla L. del 07/07/2016 n. 122, all' art. 35 prevede "La società Equitalia Spa effettua la riscossione degli importi dovuti per effetto delle decisioni di recupero di cui all'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'ha concesso.

2. A seguito della notifica di una decisione di recupero di cui al comma 1, entro quarantacinque giorni dalla data di notifica, il Ministro competente per materia, con proprio decreto, individua, ove necessario, i soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, accerta gli importi dovuti e determina le modalità e i termini del pagamento. Nel caso di più amministrazioni competenti, il Presidente del Consiglio dei ministri nomina, con proprio decreto, entro quindici giorni dalla data di notifica della decisione di recupero, un commissario straordinario, da individuare all'interno delle amministrazioni che hanno concesso gli aiuti oggetto della decisione di recupero o di quelle territorialmente interessate dalle misure di aiuto, e definisce le modalità di attuazione della decisione di recupero di cui al comma 1. Il commissario straordinario, con proprio provvedimento, individua, entro quarantacinque giorni dal decreto di nomina, i soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, accerta gli importi dovuti e determina le modalità e i termini del pagamento. Le amministrazioni che hanno concesso l'aiuto oggetto della procedura di recupero forniscono tempestivamente al commissario straordinario, su sua richiesta, i dati e ogni altro elemento necessario alla corretta esecuzione della decisione di recupero di cui al comma 1. Al commissario straordinario non spetta alcun compenso. Il commissario straordinario svolge le attività connesse all'incarico conferito con le risorse umane, finanziarie e strumentali delle amministrazioni competenti, previste a legislazione vigente. Il decreto del Ministro competente, il provvedimento del commissario straordinario e il provvedimento di cui al comma 3 costituiscono titoli esecutivi nei confronti degli obbligati.

3. Nei casi in cui l'ente competente è diverso dallo Stato, il provvedimento per l'individuazione dei soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, l'accertamento degli importi dovuti e la determinazione delle modalità e dei termini del pagamento è adottato dalla regione, dalla provincia autonoma o dall'ente territoriale competente. Le attività di cui al comma 1 sono effettuate dal concessionario per la riscossione delle entrate dell'ente territoriale interessato.

4. Le informazioni richieste dalla Commissione europea sull'esecuzione delle decisioni di cui al comma 1 sono fornite dalle amministrazioni di cui ai commi 2 e 3, d'intesa con la Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per le politiche europee e per il suo tramite.

incompatibili per effetto di decisioni in tal senso, emesse dalla Commissione ai sensi dell'art. 14 del regolamento (Ce) n. 659/1999 del Consiglio.

La norma, in particolare, con riferimento alle decisioni di recupero adottate successivamente all'entrata in vigore della legge in esame, distingue due diversi soggetti competenti al recupero degli aiuti incompatibili, a seconda che il concedente sia un'amministrazione statale o un ente territoriale.

Nel caso in cui il soggetto che ha erogato l'aiuto sia lo Stato o comunque un'amministrazione centrale, l'incarico di procedere all'espletamento di tutte le procedure di riscossione degli importi da restituire per effetto di decisioni di recupero è affidato a Equitalia Spa, ora Agenzia Entrate riscossione, a prescindere dalla forma dell'aiuto (comma 1). Entro due mesi dalla data di notifica della decisione, precisa il comma 2, il ministro competente per materia, con proprio decreto, individua i soggetti tenuti alla restituzione dell'aiuto, accerta gli importi dovuti e determina le modalità e i termini del pagamento. Il decreto costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati.

Nel caso in cui, invece, l'ente competente sia diverso dallo Stato, le attività di riscossione sono effettuate dal concessionario per la riscossione delle entrate dell'ente territoriale interessato (comma 3) e il provvedimento che costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati è adottato dalla regione, dalla provincia autonoma o dall'ente territoriale competente.

La legge sopra citata interviene poi sulla rilevanza, ai fini del recupero, del decorso del tempo, stabilendo all'art. 51 che "indipendentemente dalla forma di concessione dell'aiuto di Stato, il diritto alla restituzione dell'aiuto oggetto di una decisione di recupero sussiste fino a che vige l'obbligo di recupero ai sensi del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015).

Il richiamo al Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'art. 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea fa venire in rilievo la disposizione dell'art. 17 del reg.to in parola rubricato "Prescrizione per il recupero degli aiuti". Esso prevede che: "i poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti sono soggetti ad un termine di prescrizione di dieci anni. Il termine di prescrizione inizia a decorrere il giorno in cui l'aiuto illegale viene concesso al beneficiario come aiuto individuale o come aiuto rientrante in un regime di aiuti. Qualsiasi azione intrapresa dalla Commissione o da uno Stato membro, che agisca su richiesta della Commissione, nei confronti dell'aiuto illegale interrompe il termine di prescrizione. Ogni interruzione fa decorrere nuovamente il termine da principio. Il termine di prescrizione

viene sospeso per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione”.

In questo, la disposizione è coerente con la giurisprudenza di Legittimità secondo la quale¹⁷ in tema di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune dalla Commissione U.E., l'azione di ripetizione è soggetta al termine di prescrizione decennale, non trovando applicazione la decadenza, di cui all'art. 25, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 602 del 1973 – nonostante il rinvio dell'art. 24, comma 4, della L. n. 29 del 2006, anche alle norme in materia di riscossione – senza che tale disapplicazione si ponga in contrasto con il principio del legittimo affidamento del contribuente illegittimamente beneficiato, il quale, in mancanza di potere discrezionale dell'autorità nazionale, cessa di trovarsi in una situazione di incertezza non appena la Commissione dichiara l'incompatibilità dell'aiuto, ordinandone il recupero.

L'art. 13 del ridetto regolamento prevede poi la possibilità per la Commissione di emettere una ingiunzione di sospendere o di recuperare a titolo provvisorio gli aiuti: “dopo aver dato allo Stato membro interessato l'opportunità di presentare le proprie osservazioni, la Commissione può adottare una decisione, con la quale ordina a detto Stato membro di sospendere l'erogazione di ogni aiuto concesso illegalmente, fino a che non abbia deciso in merito alla compatibilità dell'aiuto con il mercato interno («ingiunzione di sospensione»).

Dopo aver dato allo Stato membro interessato l'opportunità di presentare le proprie osservazioni, la Commissione può adottare una decisione, con la quale ordina a detto Stato membro di recuperare a titolo provvisorio ogni aiuto concesso illegalmente, fino a che non abbia deciso in merito alla compatibilità dell'aiuto con il mercato interno («ingiunzione di recupero»), se vengono rispettati i seguenti criteri:

- a) base a una pratica consolidata non sussistono dubbi circa il carattere di aiuto della misura in questione;
- b) occorre affrontare una situazione di emergenza;
- c) esiste un grave rischio di danno consistente e irreparabile a un concorrente

Se lo Stato membro non adempie alla *suspension or a recovery injunction*, la Commissione può adire la CGUE denunciando una violazione dei trattati in forza dell'art. 14 del regolamento di procedura.

Si pone, con riferimento a tali disposizioni, un problema di mancato richiamo del diritto processuale interno: l'art. 47 bis del d. Lgs. n. 546 del

¹⁷ Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 20173 del 22/06/2022; in precedenza Cass. n. 15972 del 2020.

Divieto di aiuti di Stato in materia tributaria

1992 fa riferimento solo alla decisione di recupero e non alle *suspension or recovery injunctions* che a una lettura formale e rigorosa della disposizione processuali non risulterebbero impugnabili di fronte alle CTP in quella sede cautelare.

5. La funzione del Giudice tributario e dell'Amministrazione Finanziaria nel contesto generale e secondo le indicazioni della *notice in comment*

Il Punto 2.2.2. della *notice* è dedicato alla giurisdizione.

In forza del principio di autonomia procedurale, ogni Stato Membro designa il giudice avente giurisdizione nei procedimenti in materia di aiuti di Stato illegittimi, e detta le regole processuali applicabili in modo che sia garantito il principio di equivalenza e di effettività¹⁸.

L'art. 133, comma 1-sexies del Codice del processo amministrativo oggi riconduce espressamente alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo le controversie relative agli atti ed ai provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'art. 108, § 3, TFUE e le controversie aventi ad oggetto gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'art. 16 del regolamento (UE) n. 2015/1589.

Resta la giurisdizione del giudice tributario per i casi in cui l'AF disapplica agevolazioni o esenzioni che ritiene contrastanti con il divieto di aiuti di stato (in questi casi non siamo in presenza di atti o provvedimenti amministrativi che li concedono, ma di atti o provvedimenti legislativi). Lo conferma la Cassazione in sede di riparto di giurisdizione¹⁹, stabilendo che “[...] in tema di finanziamenti pubblici: a) le relative controversie sono devolute alla cognizione del giudice amministrativo, laddove esse riguardino l'annullamento del provvedimento di attribuzione del beneficio per vizi di legittimità o la revoca dello stesso per contrasto con l'interesse pubblico [...]”.

Gli artt. 49 e 50 della L. n. 234 del 2012 assegnano alla competenza esclusiva del giudice amministrativo le controversie concernenti la materia degli aiuti di Stato, mediante modifiche al Codice del processo amministrativo, di cui all'allegato 1 del decreto legislativo 104/2010. Il comma 2 dell'art. 49, in particolare, attribuisce alla giurisdizione esclusiva del giudice

¹⁸ CGUE, 23.01.2019, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, ECLI:EU:C:2019:51, par. 72.

¹⁹ Cass. civ., Sez. Unite, ordinanza 10 novembre 2020, n. 25213.

amministrativo, a prescindere dalla forma dell'aiuto e dal soggetto che l'ha concesso, tutte le controversie riguardanti:

- gli atti e i provvedimenti che concedono aiuti di Stato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea
- gli atti e i provvedimenti adottati in esecuzione di una decisione di recupero di cui all'art. 14 del regolamento (Ce) n. 659/1999 del Consiglio.

In proposito, si ricorda che rientrano tra gli atti e i provvedimenti del primo gruppo quelli emessi in violazione sia dell'obbligo di notifica alla Commissione europea dei progetti diretti a istituire o modificare aiuti di Stato, sia del divieto di dare esecuzione alle misure concepite prima che la procedura di esame da parte dell'esecutivo comunitario abbia condotto a una decisione finale (cosiddetto obbligo di *standstill*).

Viceversa, l'art. 47-bis d. Lgs. n. 546 del 1992 rubricato "sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie" prevede che "qualora sia chiesta in via cautelare la sospensione dell'esecuzione di un atto volto al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, di seguito denominata: "decisione di recupero", la corte di giustizia tributaria di primo grado può concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento conseguente a detta decisione se ricorrono cumulativamente le seguenti condizioni:

- a) gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero evidente errore nella 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;
- b) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile²⁰.

²⁰ Il comma 2 prevede che "qualora la sospensione si fondi su motivi attinenti alla illegittimità della decisione di recupero la corte di giustizia tributaria di primo grado provvede con separata ordinanza alla sospensione del giudizio e all'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia delle Comunità europee, con richiesta di trattazione d'urgenza ai sensi dell'articolo 104-ter del regolamento di procedura della Corte di giustizia del 19 giugno 1991, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. L. 176 del 4 luglio 1991, e successive modificazioni, se ad essa non sia stata già deferita la questione di validità dell'atto comunitario contestato. Non può, in ogni caso, essere accolta l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero quando la parte istante, pur avendone facoltà perché individuata o chiaramente individuabile, non abbia proposto impugnazione avverso

Al par. 42 la *notice* sottolinea con nitore come i giudici nazionali abbiano la responsabilità di dare effettiva tutela ai terzi.

Il loro contributo, secondo la Commissione, è specialmente necessario quanto l'aiuto è vigente, in assenza di una decisione finale della Commissione, o quanto esso è stato introdotto in violazione della c.d. *standstill clause*. Il giudice nazionale, infatti, ha il duplice compito di attuare le decisioni della commissione; in attesa delle stesse attua il diritto dell'Unione quanto agli aiuti di Stato introdotti in violazione della clausola di *standstill*; in tale ultimo caso può diventare direttamente soggetto di attuazione di tali previsioni Unionali.

Il par. 4.1 rubricato "*delimitation of the competences of national courts in the application of State aid rules*" non ha quale corrispondente una parte dedicata alle competenze delle Amministrazioni nazionali.

Non sono qui presenti indicazioni in ordine alle competenze delle Autorità amministrative (finanziarie) degli Stati Membri alle quali compete il recupero nel caso di aiuti di Stato tributari, c.d. "*tax measures*": interviene sul punto la *Commission Notice on the recovery of unlawful and incompatible State aid (2019/C 247/01)*. Essa al punto 109 fa riferimento espresso proprio alle "*Tax authorities*".

Nel par. 4.4.1. rubricato appunto "*tax measures*" si prevede che "*in the context of a State aid granted through tax relief, "re-establishing the status quo ante means returning, as far as possible, to the situation which would have prevailed if the operations at issue had been carried out without the tax reduction"*²¹.

Pertanto, lo Stato Membro deve calcolare il corretto ammontare dei tributi che sarebbero stati dovuti senza l'applicazione dell'aiuto di Stato illegittimo. Questa quantificazione va operata solo in forza delle scelte fatte nel passato, senza prendere in considerazione alternative ipotetiche che sarebbero pure state astrattamente disponibili²². Restano applicabili deduzioni previste dalla normativa interna e internazionale, delle quali la decisione di recupero deve tener conto. Si propone l'esempio di un caso in cui l'Amministrazione Finanziaria debba aumentare la base imponibile, disconoscendo

la decisione di recupero ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo della Comunità europea, e successive modificazioni, ovvero quando, avendo proposto l'impugnazione, non abbia richiesto la sospensione della decisione di recupero ai sensi dell'articolo 242 del Trattato medesimo ovvero l'abbia richiesta e la sospensione non sia stata concessa".

²¹ CGUE, 15.12.2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, par.117.

²² CGUE, 15.12. 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, par. 118-119.

una detrazione prevista da un aiuto di Stato illegittimo: dovrà non dimeno riconoscere le altre detrazioni previste *ex lege*, a condizione che non siano previste per tutti i contribuenti, previste vigenti *ratione temporis*, senza la necessità di atti volontari, quali la scelta di un regime opzionale, da parte del contribuente.

Il Par. 109, poi, prevede espressamente che “pursuant to national law, to collect tax amounts (including State aid granted in the form of tax reliefs), the tax authorities of the Member State concerned might have to carry out internal tax audits prior to the actual recovery. Such tax audits are acceptable provided that (i) they lead to recovery within the recovery deadline; and (ii) the methodology set out in the decision for quantifying the aid to be recovered is followed”.

È quindi espressamente prevista anche l'attività di accesso, ispezione e verifica, sia pure alle condizioni ivi previste, come funzionale all'emissione dell'avviso di accertamento che recupera gli aiuti di Stato tributari.

6. Le relazioni tra la decisione della Commissione e il potere giudiziario dello Stato Membro

Secondo l'art. 288 TFEU, le decisioni sono vincolanti nei confronti di coloro i quali si rivolgono. Nel caso di aiuti di Stato, la Commissione rivolge le sue decisioni allo Stato membro che è tenuto a eseguirle ex art. 31 c. 2 reg. to di procedura anche utilizzando misure cautelari (c.d. *interim measures*)²³.

Le decisioni della Commissione si presumono legittime e sono efficaci anche in corso del giudizio di impugnazione di fronte alla CGUE²⁴.

Sul punto il già citato art. 47 bis d. Lgs. n. 546 del 1992 presuppone in sostanza una valutazione unicamente in via incidentale – e in fase cautelare – della legittimità della decisione attuata, funzionale alla sua eventuale sottoposizione a giudizio della Corte Unionale.

Coerentemente, il par. 45 della *notice* in commento sottolinea come “national courts must refrain from taking decisions which conflict with a decision of the Commission and must therefore abide by the Commission's assessment on the existence of State aid. National courts also have no jurisdiction to declare

²³ CGUE, 14.11. 2018, *Commission v Greece* (‘Hellenic Shipyards II’), C-93/17, par. 69.

²⁴ CGUE, 9.07. 2015, *Commission v France* (‘Lignes maritimes Marseille-Corsè’), C-63/14.

Commission decisions invalid. The Union Courts alone have that jurisdiction pursuant to Article 263 TFEU".

L'indicazione precettiva appare chiara, stabilendo un vero e proprio obbligo in capo ai giudici nazionali di astensione da decisioni in conflitto con atti della Commissione, perché giudice di quegli atti è unicamente la CGUE.

Ancora, si precisa come "*if a national court has doubts about the interpretation or the validity of a Commission decision, that court may seek clarification from the Commission (see Section 5.1) or, depending on the circumstances, may or must refer a question to the Court of Justice for a preliminary ruling, in accordance with Article 267 TFEU*".

Puntualmente, poi, nel par. 56 si ricorda che "*national courts must establish whether State aid has been granted in accordance with Article 108(3) TFEU within the limits set by the Commission's exclusive competence to assess the aid's compatibility and any pre-existing Commission decision on the same measure*".

Per fare ciò il Giudice nazionale opera i seguenti passaggi logici:

-verifica la natura della misura per stabilire se essa costituisce aiuto di Stato illegittimo art. 107 c. 1 TFUE;

-secondariamente, se il Giudice nazionale lo ritiene tale, verifica se era soggetto o meno alla *standstill clause*;

-se la risposta è positiva, adotta i rimedi appropriate di diritto interno per tutelare i diritti dei terzi pregiudicati dall'aiuto illegittimo.

Conseguentemente, il potere del giudice in questa fase consta nella possibilità di disapplicare la disposizione interna contrastante con la disposizione di diritto unionale, avente efficacia diretta. Analoghe indicazioni provengono anche dalla *Commission Notice on the recovery of unlawful and incompatible State aid* (2019/C 247/01), il cui par. 11 ricorda come secondo l'art. 108 c.2 TFEU la Commissione ha competenza esclusiva a valutare la compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato dell'Unione²⁵. La decisione della Commissione è soggetta al sindacato della CGUE²⁶.

Successivamente, il par. 13 sottolinea come "l'art. 108 c. 3 TFEU prevede che ogni Stato Membro deve notificare anticipatamente alla Commissione ogni piano che istituisca o modifichi un aiuto di Stato. Esso proibisce agli Stati Membri di rendere efficaci le misure che costituiscono aiuti di Stato prima che la Commissione abbia adottato una decisione finale riguardo la

²⁵ CGUE, 21.11.1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires and Others v France* ('Saumon'), C-354/90, ECLI:EU:C:1991:440, par. 14; CGUE, 15.11.2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, par. 42.

²⁶ CGUE, 8.12.2011, *Residex Capital IV*, C-275/10, ECLI:EU:C:2011:814, par. 27.)

loro compatibilità con il mercato interno (in applicazione della clausola di *standstill*). Un nuovo aiuto istituito senza notificazione alla Commissione o prima della sua approvazione è illegittimo”.

Dal momento che la clausola di *standstill* ha efficacia diretta²⁷, come detto, il giudice nazionale deve rimuovere tutte le conseguenze derivanti dalla illegittimità degli aiuti.

In particolare, lo Stato Membro deve cessarne l’istituzione e, quanto è già stato istituito, deve ordinarne il recupero in assenza di circostanze eccezionali.

La Commissione, da parte sua, ha anche il potere di stabilire la incompatibilità dell’aiuto illegittimo rispetto al mercato interno prima di ordinarne il recupero.

Alla luce di quanto sopra, è evidente che il giudice nazionale è depositario della giurisdizione che include il potere di interpretare e applicare la nozione di aiuto di Stato²⁸; nel compiere tale operazione interpretativa questi potrà richiedere informazioni alla Commissione e se ritenuto rimettere la questione alla CGUE ex art. 267 TFUE.

7. Le misure cautelari a favore del contribuente: indicazioni applicative dell’art. 47 bis del d. Lgs. n. 546 del 1992 alla luce del diritto Unionale

In forza della *Commission Notice on the recovery of unlawful and incompatible. State aid (2019/C 247/01)*, par. 144, se il beneficiario dell’aiuto richiede una sospensione cautelare contro il provvedimento nazionale adottato per attuare la decisione di recupero perchè ritiene illegittima detta decisione, il Giudice nazionale deve verificare se la controversia in esame rispetta i criteri previsti dalla CGUE nei casi *Zuckerfabrik*²⁹ e *Atlanta*³⁰.

²⁷ CGUE, 21.11. 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires and Others v France (‘Saumon’)*, C-354/90, ECLI:EU:C:1991:440, par. 11; CGUE, 21.11. 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755, par. 29)

²⁸ CGUE, 5.10.2006, C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH, Plana-Hochwurz-Bahnen GmbH, Gerlitz-Kanzelbahn-Touristik GmbH & Co. KG*.

²⁹ CGUE, 21.02.1991, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen and Zuckerfabrik Soest v Hauptzollamt Itzehoe and Hauptzollamt Paderborn*, C-143/88 and C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65, par. 23 e nel prosieguo.

³⁰ CGUE, 9.11.1995, *Atlanta Fruchthandelsgesellschaft and Others (I) v Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft*, C-465/93, ECLI:EU:C:1995:369, par. 51.

Secondo questa giurisprudenza, la sospensione cautelare della decisione va concessa dal Giudice nazionale solo se le seguenti condizioni sussistono cumulativamente³¹:

- il giudice nazionale ha seri dubbi riguardo alla validità della decisione di recupero e, se la legittimità di tale decisione non è stata ancora sottoposta alla CGUE, il giudice nazionale deve sottoporla ex art. 267 TFUE³² (*fumus boni iuris*);
- sussistono ragioni di urgenza, perché la sospensione cautelare è necessaria per evitare un danno grave e irreparabile (*serious and irreparable damage*) in capo al contribuente (*periculum in mora*);

Il giudice nazionale deve anche valutare l'interesse dell'Unione alla esecuzione della decisione di recupero; nel valutare tutte tali condizioni, deve rispettare ogni decisione della CGUE e del diritto dell'Unione riguardanti la legittimità degli atti degli organi dell'Unione. Il successivo par. 145 della citata *notice* ricorda che quando non sono rispettate le condizioni di cui al par. 144 lo Stato Membro non può valersi della pronuncia del giudice nazionale per giustificare il suo inadempimento all'obbligo di attuare la decisione³³.

In questi casi, è onere dello Stato dare prova che tutte le condizioni sono state rispettate³⁴.

È evidente la particolare delicatezza che rivestono queste valutazioni; il giudice della cautela dovrà essere assai attento sia nell'applicazione della giurisprudenza della CGUE quanto alla individuazione dei requisiti che debbono sussistere per la sospensione dell'atto conseguente la decisione di recupero, sia nella redazione della motivazione ove ritenga di concedere detta sospensiva, in quanto il rinvio ex art. 267 TFUE potrebbe risultare conseguentemente del tutto necessario.

Va in ultimo ricordato che il nuovo art. 2, comma 3, L. n. 117 del 1988 (così come modificato dall'art. 2, L. n. 18 del 2015), individua come fatto costituente colpa grave del magistrato la violazione manifesta della legge nonché del diritto dell'Unione europea.

³¹ CGUE, 29.03.2012, *Commission v Italy* ('Hotel industry in Sardinia'), C-243/10, ECLI:EU:C:2012:182, par. 48.

³² CGUE, 14.07.2011, *Commission v Italy* ('Tremonti bis'), C-303/09, ECLI:EU:C:2011:483, par. 46.

³³ CGUE, 6.10.2011, *Commission v Italy* ('Venice and Chioggia I'), C-302/09, ECLI:EU:C:2011:634, par. 50.

³⁴ CGUE, 17.09.2015, *Commission v Italy* ('Venice and Chioggia II'), C-367/14, ECLI:EU:C:2015:611, par. 50.

Per determinare i casi in cui ricorre tale violazione si deve tener conto, in particolare, del grado di chiarezza e precisione delle norme violate nonché dell'inescusabilità e della gravità dell'inosservanza. Nell'ipotesi di violazione manifesta del diritto dell'Unione europea, si deve tener conto anche della mancata osservanza dell'obbligo di rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE* nonché del contrasto dell'atto o del provvedimento con l'interpretazione espressa dalla CGUE (art. 2, comma 3-*bis*, L. n. 117 del 1988, introdotto dall'art. 2, L. n. 18 del 2015).

La rilevanza anche ordinamentale del tema degli aiuti di Stato in materia tributaria, se fosse mai necessario, non farebbe che confermare l'attenzione che lo stesso merita e meriterà in futuro anche alla luce della transizione ecologica, sospinta sia dagli indiscutibili mutamenti ambientali antropologicamente indotti, sia dalla pandemia da COVID 19, sia in ultimo dalla guerra di aggressione russa all' Ucraina³⁵.

³⁵ In argomento, si veda il recente *Amendment to the Temporary Crisis Framework for State Aid measures to support the economy following the aggression against Ukraine by Russia*, pubblicato nella G.U dell'Unione europea il 21 luglio 2022.

ROBERTO SCALIA

AIUTI DI STATO E GIUSTIFICAZIONI

Abstract:

IT: La selettività *prima facie* di una misura fiscale, stabilita alla luce del c.d. *three-step test*, non ne comporta la sicura incompatibilità con il regime degli aiuti di stato. La misura selettiva può, tuttavia, essere giustificata alla luce delle motivazioni che sono state elaborate dalla Corte di Giustizia.

EN: *Prima facie* selectivity, assessed according to the sc. three-steps test, does not unavoidably imply that the measure is incompatible with State aid rules. Selective measures can be justified in light of the reasons developed by the Court of Justice.

ES: Selectividad *prima facie*, evaluada según el sc. three-step test, no implica inevitablemente que la medida sea incompatible con las normas sobre ayudas estatales. Las medidas selectivas pueden justificarse a la luz de las razones expuestas por el Tribunal de Justicia.

SOMMARIO: 1. La selettività alla luce del sistema di riferimento – 1.1. *Three-step test* – 1.2. Selettività di fatto – 1.3. Selettività e aiuti individuali – 1.4. *Rulings* – 2. Definizione del sistema di riferimento – 2.1. Onere della prova – 2.2. Sistema, obiettivi ed effetti – 2.3. Sistema e tributo – 2.4. Sistema, regole e regimi speciali – 2.5. Sistema e fattispecie concreta – 2.6. Sistema e Convenzioni contro le doppie imposizioni – 2.7. Sistema e fattispecie ipotetica – 2.8. Obiettivi del sistema – 2.9. Sistema e GAARs – 2.10. Sistema e *transfer pricing* – 3. Giustificazioni – 3.1. Onere della prova – 3.2. Principi del sistema – 3.3. Obiettivi del sistema – 3.4. Contrasto dell’elusione e abuso – 3.5. Obiettivo di evitare la doppia imposizione – 3.6. Proporzionalità

1. La selettività alla luce del sistema di riferimento

L’art. 107, n. 1 TFUE (già art. 87, n. 1, TCE) dispone che “sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra

Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati ... che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza".

Tale norma pone un divieto di discriminazione a favore di alcune imprese (e a detrimento di altre) mediante aiuti che siano concessi "*favorendo talune imprese o talune produzioni*"¹.

La condizione della "selettività", per giurisprudenza costante della CGUE, "*richiede di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, la misura nazionale ... sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino in una situazione materiale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detto regime e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato idoneo, in sostanza, ad essere qualificato come discriminatorio*"².

La "selettività" di una data normativa fiscale non è, tuttavia, idonea, di per sé, a decretare l'incompatibilità della stessa con la disciplina degli aiuti di stato, posto che misure fiscali che siano *prima facie* selettive potranno trovare una giustificazione alla luce del regime tributario normalmente applicabile³.

1.1. Three-step test

La giustificazione di una data misura *prima facie* selettiva rappresenta l'ultimo *step* del c.d. *three-step test* che si sviluppa secondo la seguente scansione argomentativa:

1. definizione del "sistema di riferimento" (ossia la disciplina ordinaria);
2. esistenza di una deroga (rispetto al sistema di riferimento);
3. individuazione della causa di giustificazione.

Tale indagine muove dalla considerazione dell'esistenza di una differenza nel trattamento⁴ tra imprese che si trovino in una situazione "*fattuale e giuridica analoga*" e richiede che – al fine di decretare la compatibilità

¹ J. Kokott, *EU Tax Law – A Handbook*, Munchen, 2022, 181, m.no. 146

² Così, fra le altre, CGUE, C-203/16 P, *Dirk Andres*, 28.6.2018, par. 83 e CGUE, C-20/15 P e 21/15 *World Duty Free Group*, 21.12.2016, par. 54.

³ Si veda, sul punto, CGUE, C-88/03, *Portogallo c. Commissione*, 6.9.2006, par. 52 ove si afferma che "*la nozione di aiuto di Stato non riguarda i provvedimenti statali che stabiliscono una differenziazione tra imprese e, pertanto, selettivi a priori, qualora tale differenziazione risulti dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali provvedimenti si inseriscono*".

⁴ Che non deve necessariamente tradursi in "*vantaggio effettivo*" a favore del "*presunto beneficiario del provvedimento*", come osserva la Corte di Giustizia, nella sentenza resa nei procedimenti riuniti da C-78/08 a 80/08, *Paint Graphos*, 8.9.2011, par. 41.

di tale misura fiscale con il regime degli aiuti di stato – venga offerta una giustificazione fondata sulla base del regime tributario “normalmente” applicabile⁵.

L’analisi sull’eventuale “selettività” di una data misura fiscale si concretizza, in sostanza, in un esame sulla discriminazione⁶ causata dal vantaggio accordato ad un dato beneficiario⁷ sottratto alla disciplina generalmente applicabile e, quindi, postula, a monte un’indagine sul regime fiscale “ordinario” (quello rispetto al quale viene apportata la deroga che accorda il vantaggio selettivo).

La ricerca della disciplina ordinariamente applicabile sembra essere un elemento indefettibile anche nel diverso *two-step approach* che valorizza l’esistenza di una discriminazione, in prima istanza, e consente, in seconda istanza, di offrire una giustificazione⁸.

L’elaborazione delle cause di giustificazione ruota, quindi, in definitiva, attorno alla definizione della disciplina “generale” applicabile al caso di specie e, pertanto, a monte del “sistema” normativo di riferimento⁹.

⁵ G. Bizioli, *L’integrazione giuridica delle norme tributarie interne, internazionali ed europee*, in *Studi Tributari Europei* 1(2015) (ste.unibo.it), 46 chiarisce che “[d]alla commensurabilità delle due discipline [n.d.a. quella “derogatoria” e quella “ordinaria”] deriva l’incompatibilità della disciplina statale “agevolativa”, salvo possa soddisfare e sia proporzionale a un interesse europeo”.

⁶ Sul giudizio di non discriminazione della misura fiscale in esame cfr., in luogo di molti, R. Szudoczky, *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, Alphen aan den Rijn, 2014, 472 e 522 e ss.

⁷ Occorre, quindi, confrontare la posizione del beneficiario alla luce dei benefici derivanti dall’applicazione della misura agevolativa con la posizione del medesimo soggetto qualora fosse stata applicata la disciplina fiscale “ordinaria”. Cfr. CGUE, cause riunite C-91/17 e C-92/17, *Cellnex Telecom*, 26.4.2018, par. 114.

⁸ Per una illustrazione di tale metodo cfr., fra gli altri, P.-J. Lowenthal, *Fiscal Selectivity: A Notion in Need of Clarity*, in C. De Pietro (edited by), *New Perspectives on Fiscal State Aid Legitimacy and Effectiveness of Fiscal State Aid Control*, Alphen aan den Rijn, 2019, 37. Sul rapporto fra “deroga” al regime ordinario e “comparazione” nel *case-law* della CGUE, J. Luts, *Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct*, in *EC Tax Review* 5(2014), 262 osserva che “the ‘comparison test’ ... quasi always embeds a ‘derogation’ element” e R. Szudoczky, *Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms*, in *15 Eur. State Aid Law Quart.* 3(2016), p. 361 la quale afferma che la “comparazione” “serves to confirm the existence of a derogation” rispetto al regime normale.

⁹ Elemento centrale, come osserva P.-J. Lowenthal, *Fiscal Selectivity cit.*, 41 sia nel *three-step* che nel *two-step approach*. A. Cordewener, *Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control*, in *EC Tax Review* 6(2012), 288 chiarisce che “[s]ince that comparability must exist ‘in the light of the objective ...’, one must first identify this objective and then

1.2. Selettività di fatto

Una misura fiscale che sia strutturata in modo tale che “*i criteri formali ... sono formulati in termini generali e oggettivi, la [cui] struttura ... è tale che i suoi effetti favoriscono in modo significativo un particolare gruppo di imprese*”¹⁰ può essere considerata selettiva¹¹.

Nelle ipotesi della selettività “di fatto” l’indagine non contempla l’individuazione di una deroga rispetto alla fattispecie generale¹² dal momento che l’analisi della selettività della misura s’incentra sui soli effetti della norma¹³.

In tali ipotesi, il compito dell’interprete è, quindi, volto a ricercare la “coerenza” dell’imposta¹⁴ (*i*) rispetto agli obiettivi del tributo¹⁵, (*ii*) alla struttura dello stesso ed (*iii*) ai principi del sistema¹⁶.

analyze whether the national measure leads to unequal treatment of undertakings that are comparable in the light of that objective”.

¹⁰ In questi termini, Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all’articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell’Unione europea (2016/C 262/01)*, (da qui in avanti “Comunicazione della Commissione (2016)”), par. 121.

¹¹ Così C. Micheau, *State Aid, Subsidy and Tax Incentives under EU and WTO Law*, Alphen aan den Rijn, 2014, 45.

¹² Cfr. CGUE, C-106/09 P e C-107/09 P, *Gibilterra*, 15.11.2011, par. 101; CGUE, C-347/17, *A Brauerei*, 19.12.2018, par. 32-33 e CGUE, C-885/19 P e C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 8.11.2022, par. 70. In dottrina, fra gli altri, R. Luja, *The Selectivity Test: The Concept of Sectoral Aid*, in A. Rust, C. Micheau (eds.), *State Aid and Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2013, 110.

¹³ J. Kokott, *EU Tax cit.*, 186, m.no. 156.

¹⁴ Occorre, in altri termini “*valutare se i confini del sistema di riferimento sono stati concepiti in modo coerente o, al contrario, in un modo chiaramente arbitrario o parziale ... rispetto alla logica di fondo del sistema in questione.*” (Comunicazione della Commissione (2016), par. 129). Nello stesso senso si orienta l’AG Kokott (conclusioni del 13.6.2019 nella causa C-75/18, *Vodafone Magyarország*, par. 170) che afferma: “*distinzioni generali in sede di creazione del sistema di riferimento costituiscono misure selettive soltanto qualora esse, alla luce dell’obiettivo della legge, non si basino su alcun fondamento razionale.*”.

¹⁵ In dottrina vi è anche chi sostiene che l’analisi della coerenza della misura implichi un giudizio di proporzionalità che può consentire all’interprete di suggerire un diverso indicatore di capacità contributiva (nella specie, il reddito netto anziché il fatturato) rispetto a quello prescelto dal legislatore. Cfr., in questo senso, B. Károlyi, *Progressive Turnover-Based Taxes and Their Legal Repercussion Under EU Law*, in *EC Tax Review* 6(2020), 277.

¹⁶ Cfr., in questo senso, le valutazioni dell’AG Kokott nelle conclusioni rese il 13.6.2019 nella causa C-75/18, *Vodafone Magyarország*, par. 121 con riferimenti alla “*capacità fiscale*” (o “*capacità finanziaria*”) espresse dal volume del fatturato. P. Pistone, *Sulla compatibilità dell’imposte settoriali sul fatturato con il diritto dell’Unione Europea*, in *Dir.*

Si può, a tal fine, citare il caso delle *turnover taxes* ove il sistema di tassazione con aliquote progressive (struttura del tributo) è stato analizzato in funzione degli obiettivi della redistribuzione e della ripartizione dei carichi pubblici (obiettivi) perseguiti dal sistema, nel rispetto del principio di capacità contributiva (principio)¹⁷.

1.3. Selettività e aiuti individuali

Il requisito della selettività è diverso a seconda che la misura di cui trattasi sia considerata un “regime generale di aiuti” oppure un “aiuto individuale” e in quest’ultimo caso, la CGUE ritiene che l’individuazione del vantaggio economico consente, in linea di principio, di presumere la sua selettività¹⁸ (non rendendosi, pertanto, necessaria l’analisi basata sui tre *step*¹⁹).

1.4. Rulings

L’adozione di interpelli preventivi (*rulings*) può dar luogo a vantaggi selettivi sotto più profili²⁰ dal momento che la selettività del vantaggio può discendere direttamente dalla legge (*i.e.* viene correttamente applicata una

prat. trib. int., 2020, 789 ritiene che le sentenze sulle imposte progressive sul fatturato “realizzano un significativo ampliamento dell’ambito di rilevanza del principio di capacità contributiva nel diritto tributario europeo”.

¹⁷ Osservano, condivisibilmente, R. Szudoczky, B. Karolyi, *Hungary: Tesco (Case C-323/18), Vodafone (Case C-75/18), Google Ireland Limited (Case C-482/18)*, in M. Lang et al. (eds), *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2019*, Wien, 2020, 31 che nel caso concreto “the preamble of the Act ... specified that the objectives of these taxes were redistribution and public burden sharing. It is undisputed in tax law literature that progressive taxation is in line with the ability-to-pay principle [e] After the CJEU’s judgment in the Bevola case, it is also now clear that this principle qualifies as an acknowledged general principle in EU law which can be invoked at the stage of both the examination of comparability and the justification of discriminatory tax measures”. Sul punto cfr., anche R. Szudoczky, B. Karolyi, *Progressive cit.*, 261-263.

¹⁸ CGUE, C-15/14 P, *MOL Magyar Olaj – és Gázipari Nyrt.*, 4.6.2015, par. 60.

¹⁹ Tuttavia, per una applicazione del test anche nel caso di aiuti “individuali”, cfr. L. de Broe, M. Massant, *The General Court’s Judgement in Engie: The Non-application of a National GAAR Confers State Aid*, in *EC Tax Review* 1(2022), 13 a commento della pronuncia nella causa *ENGIE*.

²⁰ A. Gunn, J. Luts, *Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues*, in *EC Tax Review* 2(2015), 120 distinguono, in proposito, fra (i) *unsound legislation* e (ii) *unsound administration*. La seconda fattispecie è quella presa in esame nella Comunicazione della Commissione (2016), par. 170.

legge di per sé selettiva) o da una inesatta applicazione di una legge che è del tutto compatibile col regime degli aiuti di stato ma che – in ragione di tale inesatta applicazione – conferisce un vantaggio che può esser considerato selettivo²¹.

Il tema della compatibilità dei *rulings* con il divieto di aiuti di stato richiama l'argomento più generale del controllo dell'esercizio della discrezionalità amministrativa che può, a date condizioni, dar luogo ad aiuti selettivi²².

2. Definizione del sistema di riferimento

Per quanto sia complesso tracciare una linea di separazione fra regime ordinario e deroghe²³ e nonostante i regimi fiscali siano connotati da numerose deroghe alle regole (e deroghe alle deroghe²⁴), l'individuazione del sistema "ordinario" e della relativa eccezione (o deroga) rappresenta uno snodo fondamentale nell'esame della selettività della misura fiscale.

La Commissione, nella Comunicazione del 2016 offre una definizione di "sistema" come "*insieme coerente di norme che si applica sulla base di criteri oggettivi ed il cui campo di applicazione debba esser stabilito in ragione del proprio obiettivo*"²⁵.

²¹ P. Piantavigna, *Osservazioni sul carattere selettivo degli aiuti di Stato in materia di transfer pricing, a margine della vicenda Fiat Chrysler*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, II, 2022, 107-108 osserva che "[s]e il tax ruling è a disposizione per tutti i soggetti che si trovano in una situazione di diritto e di fatto analoga, la selettività della misura dovrebbe ravvisarsi solo nell'ipotesi di applicazione erronea della normativa fiscale nazionale". Cfr., sul tema, anche J. Kokott, *EU Tax cit.*, 197-198.

²² Cfr., in termini generali, C. HJI Panayi, *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge, 2021, 2.

²³ C. Micheau, *State Aid, Subsidy cit.*, 220-221.

²⁴ Cfr. S. Stevens, *Abuse of Law by a Member State When Designing a Tax Measure*, in *EC Tax Review* 5(2022), 265 e J. Kokott, *EU Tax cit.*, 189, m.no. 163. Utile osservare che una deroga alla deroga può consentire di applicare correttamente la regola generale, escludendo la selettività della misura. Si veda, per considerazioni su questo specifico aspetto, E. Traversa, *State Aid and Taxation: Can an Anti-Avoidance Provision be Selective?*, in *Eur. State Aid Quart.*, 3(2014), 521-522.

²⁵ Comunicazione della Commissione (2016), par. 133.

2.1. Onere della prova

L'onere della prova rispetto alla selettività di una data misura incombe in capo alla Commissione²⁶. Tale onere può essere senz'altro più oneroso nelle fattispecie nelle quali la contestazione della sussistenza di un vantaggio selettivo sia la conseguenza di un regime che riguardi i prezzi di trasferimento²⁷.

2.2. Sistema, obiettivi ed effetti

Nella pronuncia *Gibilterra*, la Corte di Giustizia chiarisce che nell'analizzare una misura che deroga rispetto all'applicazione del "sistema fiscale generale" si debba distinguere "fra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime fiscale e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi"²⁸.

Da tale pronunciamento si evince che l'analisi del "sistema" (il c.d. *benchmark*) implichi necessariamente il confronto con gli *obiettivi* della disciplina in esame²⁹, rilevando esclusivamente gli obiettivi "interni" al regime e non anche quelli "estrinseci" (come quelli sociali³⁰, previdenziali³¹ o ambientali³²).

²⁶ CGUE, C-203/16 P, *Heitcamp Bauholding*, 28.6.2018, par. 84 e CGUE, cause riunite C-20/15 e C-21/15 *World Duty Free*, 21.12.2016.

²⁷ Gravosità dell'onere probatorio che, ad avviso di attenta dottrina, rappresenta il "counterweight to its discretion in State aid review". In questi termini cfr. G. Kofler, *The Apple State Aid Case: T-778/16 and T-892/16, Apple Sales International and Apple Operations Europe v. European Commission*, in G. Kofler et al (Eds), *CJEU – Recent Developments in Direct taxation 2020*, Wien, 2021, 188.

²⁸ CGE, C-88/03, *Portogallo c. Commissione*, 6.9.2006, par. 81.

²⁹ Anche se può sorgere l'interrogativo se debba svolgersi una indagine sugli obiettivi della disciplina ordinaria ovvero di quella derogatoria. In questo senso, cfr. S. Stevens, *Abuse of Law cit.*, 264-265 e nt. 31 ove riferimenti di giurisprudenza e C. Micheau, *State Aid cit.*, 288. Gli orientamenti espressi dalla Corte di Giustizia sul punto non forniscono una risposta univoca, come osserva R. Szudockzy, *Convergence cit.*, 366 analizzando la giurisprudenza ivi citata alle nt. 55-59.

³⁰ CGUE, C-241/94, *Commissione c. Francia*, 26.9.1996, parr. 20-21.

³¹ CGUE, C-173/73, *Commissione c. Italia*, 2.7.1974, par. 28.

³² CGUE, C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, 8.11.2001, par. 52

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia si è andato affermando, nel corso degli anni, l'orientamento che debba attribuirsi rilievo agli *effetti* che una determinata disciplina è destinata a produrre³³.

2.3. Sistema e tributo

Dal *case-law* della Corte di Giustizia emerge che il “sistema” possa esser fatto coincidere con il singolo “tributo”³⁴ e, pertanto, saranno ravvisabili distinti sistemi per: (i) l'imposizione del reddito delle società³⁵ (ii) l'IVA³⁶, (iii) l'imposta sulle assicurazioni³⁷, (iv) imposta sulle successioni o (v) sui trasferimenti³⁸, etc.

Si tratta di una conclusione che, a ben vedere, lascia aperti numerosi quesiti, dal momento che, ad esempio, l'imposizione sul reddito delle società contempla un insieme vasto e pulviscolare di leggi e norme³⁹ e che la stessa CGUE si sottrae all'onere di esplicitare, in alcuni casi sottoposti al suo vaglio, quale debba essere il corretto sistema di riferimento⁴⁰.

La Corte di Giustizia ha chiarito, in proposito, che la selettività di una misura fiscale non può essere giustamente valutata sulla scorta di un quadro di riferimento “*costituito da alcune disposizioni estrapolate artificialmente da un quadro normativo più ampio*”⁴¹ come, ad esempio, valutando solo la disciplina speciale, trascurando il regime ordinario in materia di riporto delle perdite.

³³ Cfr. C. Micheau, *Tax Selectivity in State aid review: a debatable case practice*, in *EC Tax Review* 6(2008), 22 fa risalire questo approccio alla pronuncia nella causa *Maribel bis/ter*.

³⁴ Esempificazione tratta dalla Comunicazione della Commissione (2016), par. 134.

³⁵ CGUE, da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, par. 50.

³⁶ CGUE, C-172/03, *Heiser*, 3.3.2005, par. 40.

³⁷ CGUE, C-308/01, *GIL Insurance*, 29.4.2004, par. 75.

³⁸ R. Luja, *Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty?*, in *EC Tax Review* 5/6(2016), 314.

³⁹ P. Piantavigna, *Osservazioni sul carattere selettivo degli aiuti di Stato in materia di transfer pricing, a margine della vicenda Fiat Chrysler*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, II, 2022, 98 osserva che “[u]n sistema fiscale nazionale, tuttavia, può prevedere diversi regimi di tassazione “ordinari”, in relazione a diverse situazioni tutte ugualmente assunte come fisiologiche”.

⁴⁰ Cfr., in dottrina, L. De Broe, *The State Aid Selectivity-Test in Corporate Tax Matters: CJEU Applies Common Sense in Its Judgements on the German ‘Sanierungs’-clause, but Do We Have All Pieces of the Puzzle Now?*, in *EC Tax Review* 6(2018), 287.

⁴¹ Cfr. CGUE, C-203/16 P, *Dirk Andres*, 28.6.2018, par. 103.

Tale conclusione consente di considerare come “sistema di riferimento” anche regimi fiscali settoriali⁴² o rilevanti in una sola parte del territorio nazionale⁴³.

2.4. Sistema, regole e regimi speciali

La definizione del “sistema” di riferimento è destinata a condizionare gli esiti di una indagine volta ad individuare la selettività di un aiuto. Se, in termini concreti, si analizza un regime impositivo rivolto al settore bancario e si assume che questo rappresenti il regime ordinario, il vantaggio derivante da questo regime di favore per le banche non potrebbe esser considerato selettivo. Se, viceversa, si assumesse come regime ordinario quello relativo all'imposizione delle società, allora tale regime potrebbe esser considerato *a priori* selettivo⁴⁴.

2.5. Sistema e fattispecie concreta

Se si restringe l'indagine alla analisi di un singolo tributo, la Corte di Giustizia chiarisce che, con riferimento ai tributi non armonizzati, “*spetta allo Stato membro interessato determinare, attraverso l'esercizio delle proprie competenze ... le caratteristiche costitutive dell'imposta, le quali definiscono, in linea di principio, il sistema di riferimento oppure il regime fiscale normale a partire dal quale occorre analizzare il requisito relativo alla selettività*”⁴⁵.

L'indagine sul sistema di riferimento (e sulle eventuali deroghe) si risolve, quindi, in un'indagine volta ad individuare gli elementi essenziali della fattispecie impositiva che connotano il tributo in esame e, in particolare, su: (i) soggetto passivo, (ii) presupposto, (iii) base imponibile e (iv) aliquota⁴⁶.

⁴² Cfr. R. Luja, *Do State Aid cit.*, 313-314 e P. Piantavigna, *op. cit.*, 100.

⁴³ Vds. CGUE, T-95/21, *Repubblica portoghese*, 21.9.2022, par. 51 ss.; CGUE, T-850/19, 19.10.2022, *Repubblica ellenica*, par. 43 ss.

⁴⁴ In questi termini si esprime J. Kokott, *EU Tax cit.*, 190, m.no. 164.

⁴⁵ CGUE, C-885/19 P e C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 8.11.2022, par. 72. Nella stessa pronuncia, la Corte esplicitamente richiama il principio di legalità in forza del quale la norma impositiva deve contenere “*tutti gli elementi chiave che definiscono le caratteristiche fondamentali*” dell'imposta (par. 97).

⁴⁶ In questo senso, Comunicazione della Commissione (2016), par. 134. Sui problemi connessi ad imposte progressive sul fatturato, cfr. P. Pistone, *Sulla compatibilità cit.*, 802.

Ciò impedisce, pertanto, di ricostruire il sistema di riferimento sostituendo tutti o parte degli *essentialia* della fattispecie con altri ritenuti (da parte della Commissione) più idonei od appropriati.

Ciò è quanto ha affermato esplicitamente la Corte Generale soffermandosi sulla rilevanza delle aliquote nell'esaminare il "sistema" di riferimento (la "turnover tax" ungherese) chiarendo che: "le aliquote d'imposta non possono essere escluse dal contenuto di un sistema fiscale ... Che la tassazione sia ad aliquota unica o progressiva, il livello del prelievo fa parte, così come la base imponibile, il fatto generatore e i soggetti passivi, delle caratteristiche fondamentali del regime giuridico di un prelievo fiscale."⁴⁷

2.6. Sistema e Convenzioni contro le doppie imposizioni

Laddove il vantaggio selettivo derivi dalla applicazione di una disposizione contenuta all'interno di una Convenzione contro le doppie imposizioni – come, in ipotesi, la contestuale non tassazione degli utili di una stabile organizzazione lussemburghese di una impresa statunitense, tanto nel proprio Stato di residenza (gli USA), ai sensi del trattato USA-Lussemburgo, quanto in Lussemburgo, per via di un *ruling* (caso *McDonalds*) – detta convenzione concorrerà a formare il "sistema" di riferimento⁴⁸.

2.7. Sistema e fattispecie ipotetica

L'analisi della disciplina "ordinaria" deve svolgersi avendo a riferimento la normativa in vigore nello Stato membro⁴⁹ e ciò impedisce che venga ricostruito il *benchmark* alla luce di elementi fittizi o ipotetici.

In tal senso, la ricostruzione del *benchmark* alla luce di un "sistema «normale» ad aliquota unica ... ipotetico ... [non è ammessa] Infatti, l'analisi

⁴⁷ Cfr. GC, T-20/17, *Hungary v. Commission*, par. 80 (e il commento di B. Károlyi, *Progressive Turnover-Based Taxes cit.*, 275 e P. Santin, *La selettività e il sistema impositivo di riferimento nella più recente giurisprudenza europea sugli aiuti di Stato fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, IV, 2023, 50) nonché CGUE, C-562/19 P *Commission c. Polonia*, 5.11.2019 (commentata da J. Leroy, F. Cannas, *State Aid, Turnover Taxes and Ability to Pay: To Cut the Gordian Knot*, in C. Buts, J. L. Buendia Sierra (eds), *Milestone in State Aid Case Law: 2nd Edition – EstAL's First 20 Years in Perspective*, Berlin, 2022, 497).

⁴⁸ J. Kokott, *EU Tax cit.*, 187, m.no. 158.

⁴⁹ In questo senso, cfr. R. Lyal, *State Aid, Integration and State Sovereignty*, in C. HJI Panayi, W. Haslehner, H. Traversa (edited by), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Chatham, 2020, 419.

*della selettività o meno di un vantaggio fiscale ... deve essere condotta alla luce delle caratteristiche effettive del sistema fiscale «normale» in cui esso figura, individuate nel corso della prima fase di tale metodo, e non alla luce di ipotesi che l'autorità competente non ha accolto*⁵⁰.

Tale approccio trova eco nell'analisi svolta nella causa *FIAT* in materia di prezzi di trasferimento e, in particolare, in relazione all'applicazione di un principio di libera concorrenza diverso da quello definito dalla legislazione di uno Stato membro (cfr., *infra*, punto j.)⁵¹ valorizzando il principio di legalità⁵².

2.8. Obiettivi del sistema

L'analisi del sistema – e, quindi, della compatibilità della misura con il regime degli aiuti di stato – deve essere svolto valorizzando gli obiettivi del sistema.

La Corte di Giustizia in proposito ha analizzato le misure fiscali di favore assicurate da Gibilterra e la discriminazione che poteva generarsi a detrimento di imprese in situazione analoga a quelle destinatarie delle misure di favore, tenendo “*conto delle caratteristiche di tale regime*” e ponendo in risalto che “*combinando tali criteri [numero dipendenti e dimensione immobili commerciali], ancorché fondati su criteri in sé generali, oper[a] di fatto una discriminazione*”⁵³. Più in particolare, tale discriminazione emergeva con riguardo al “*profilo dell'obiettivo perseguito dalla proposta di riforma tributaria, che è quello di introdurre un sistema generale di tassazione per tutte le società stabilite a Gibilterra*”⁵⁴.

Nel caso in esame, la struttura del tributo in sé palesava la selettività del regime, in contrasto con l'obiettivo della creazione di un “*sistema generale*” – applicabile, quindi, indistintamente a tutte le società stabilite a Gibilterra – ponendo l'accento sulla circostanza che la discriminatorietà del regime fosse una diretta conseguenza della determinazione della base imponibile che, nel caso di specie, è “*funzione del numero di dipendenti e delle dimensioni degli immobili commerciali occupati, ma esclude a priori da qualsivoglia*

⁵⁰ GC, T-20/17, *Hungary v. Commission*, par. 8.

⁵¹ CGUE, C-885/19 P e C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 8.11.2022, par. 91.

⁵² CGUE, C-885/19 P e C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 8.11.2022, par. 97.

⁵³ CGUE, C-106/09, C-107/09, *Commissione c. Gibilterra*, 15.11.2011, par. 101.

⁵⁴ CGUE, C-106/09, C-107/09, *Commissione c. Gibilterra*, 15.11.2011, par. 101.

imposizione, in assenza di altri criteri, le società «offshore», in quanto queste ultime non hanno dipendenti né occupano immobili commerciali»⁵⁵.

2.9. Sistema e GAARs

La Commissione, nella Comunicazione del 2016, dà atto che l'esigenza di contrastare l'evasione da parte di contribuenti mediante norme anti-abuso non può legittimare *“norme ... selettive [che] prevedono una deroga (la non applicazione delle norme antiabuso) per particolari imprese o operazioni, in contrasto con la logica cui esse si ispirano”*⁵⁶.

Il rapporto fra “sistema” di riferimento e clausole antielusive generali (“GAAR”) è stato analizzato nella recente sentenza nella causa *ENGIE*⁵⁷ ove la disposizione sull'abuso del diritto è stata considerata *“parte integrante del sistema lussemburghese d'imposizione delle società”*⁵⁸.

Laddove la GAAR abbia effettivamente una portata generale (applicandosi, senza distinzioni, a tutti i contribuenti) la sua selettività potrà dipendere dalla sua non applicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dello stato⁵⁹ ovvero da un'applicazione discrezionale della stessa.

Parte della dottrina ha criticato la sentenza *ENGIE* ritenendo che, pronunciandosi sull'applicabilità della clausola antiabuso lussemburghese, la Corte di Giustizia abbia sostituito la propria interpretazione all'interpretazione fornita da parte delle autorità fiscali dello Stato membro mentre l'*“Article 107(1) ... has not been conceived to vest European institutions with ultimate interpretative authority over nation (tax) law”*⁶⁰. Altri autori, all'opposto, hanno obiettato che la Corte si sia pronunciata dopo aver meticolosamente esaminato le argomentazioni adottati dalle parti, accogliendo quelle della Commissione, che è riuscita a provare che tutte le condizioni

⁵⁵ CGUE, C-106/09, C-107/09, *Commissione c. Gibilterra*, 15.11.2011, par. 102.

⁵⁶ Comunicazione della Commissione (2016), par. 183. Cfr., in dottrina, E. Traversa, *State Aid cit.*, 524.

⁵⁷ Cfr. T-516/18 e T-525/18, *ENGIE*, 12.5.2021.

⁵⁸ T-516/18 e T-525/18, *ENGIE*, 12.5.2021, par. 394.

⁵⁹ Osservano, in proposito, L. de Broe, M. Massant, *op. cit.*, 12 che *“the non-application of an anti-abuse rule by the tax authorities where the conditions for its application are met, boils down to a contra legem application of the law that confers a selective benefit to a particular taxpayer”*.

⁶⁰ J. English, *State Aid Prohibition: The New GAAR in Town*, in *EC Tax Review* 4(2021), 145-146.

per dare applicazione alla GAAR lussemburghese fossero state soddisfatte, ritenendo infondate le deduzioni contrarie⁶¹.

In ogni caso, nell'esame delle GAAR degli Stati membri, la Commissione non può imporre un "EU based anti-abuse standard" agli Stati membri che sostituisca le norme interne⁶².

2.10. Sistema e *transfer pricing*

Recentemente, la Corte di Giustizia, nella sentenza resa nella causa *FIAT* ha affermato che "[b]enché gli Stati membri dell'OCSE riconoscano il merito del ricorso al principio di libera concorrenza per stabilire la corretta attribuzione degli utili delle società tra diversi paesi, esistono differenze significative tra tali Stati nell'applicazione dettagliata dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento"⁶³ e che "anche ipotizzando che esista ... un certo consenso ... soltanto le disposizioni nazionali ... sono pertinenti ai fini dell'analisi della questione se determinate operazioni debbano essere esaminate alla luce del principio di libera concorrenza"⁶⁴. È, quindi, inesatto trarre dalla pronuncia nella causa *Forum 187*⁶⁵ la conclusione che il principio di libera concorrenza possa trovare applicazione "indipendentemente dalla questione se, e in quale maniera, il principio in parola sia incorporato in detto diritto"⁶⁶.

La dottrina aveva, prima della pronuncia, stigmatizzato la tesi della Commissione che gli Stati membri debbano rispettare le linee guida dell'OCSE⁶⁷, anche a prescindere dal dato normativo interno, osservando

⁶¹ L. de Broe, M. Massant, *op. cit.*, 12.

⁶² L. de Broe, M. Massant, *op. cit.*, 14. La questione viene nuovamente affrontata dall'AG Kokott nelle conclusioni rese il 4.5.2023 nelle Cause riunite C-454/21 P e C-451/21 *Engie*. *Contra*, P. Rossi-Maccanico, *AG Kokott Tries to Bring Clarity to the Selectivity Test for Individual Tax Rulings*, in *EC Tax Review* 4(2023), 187 e ss.

⁶³ CGUE, C-885/19 P e C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 8.11.2022, par. 95

⁶⁴ CGUE, C-885/19 P e C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 8.11.2022, par. 96.

⁶⁵ CGUE, Cause riunite C-182/03 e C-217/03, *Forum 187 ASBL*, 22.6.2006.

⁶⁶ CGUE, C-885/19 P e C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 8.11.2022, par. 102. Sulla impossibilità di trarre dalla pronuncia un obbligo di applicare l'*arm's length principle*, cfr. J. Monsenego, *Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of the Corporate Tax Base*, Alphen aan den Rijn, 2018, 330 e ss.

⁶⁷ Fra gli altri, E. Traversa, A. Flamini, *Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice?*, in *Eur. State Aid Law Quart.* 3(2915), 330 e E. Forrester, *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?*, in *EC Tax Review* 1(2018), 31.

che, in ossequio al principio della riserva di legge, se non vi è una “*legislative basis by the democratically elected bodies, there is no tax ... [e che] it is 'not for the EU state aid rule to act as their replacement'*”⁶⁸. Laddove esista questa base normativa, l’adozione del principio in oggetto darà luogo ad un vantaggio selettivo ove “*i parametri previsti dal diritto nazionale in materia sono manifestamente incoerenti con l’obiettivo di tassazione non discriminatoria di tutte le società ... in quanto sfociano sistematicamente in una sottovalutazione dei prezzi di trasferimento*”⁶⁹.

L’adozione di un *ruling* potrà dar luogo ad un vantaggio selettivo qualora l’Amministrazione finanziaria disponga di poteri discrezionali che, ad esempio, le consentano di individuare i beneficiari di una data misura di favore⁷⁰ (anche qualora l’esercizio di tali poteri non traligni nell’arbitrarietà⁷¹). Viceversa, il *ruling* non si tradurrà in un vantaggio selettivo ove l’Amministrazione finanziaria “*disponga[] di un certo margine discrezionale definito dalla legge, e non illimitato*”⁷².

3. Giustificazioni

La giustificazione delle misure *a priori* selettive rappresenta una regola di creazione giurisprudenziale che vede la luce, come *obiter dictum*, in una

⁶⁸ R. Luja, *Do State Aid cit.*, 323 e R. Mason, *A New Era of State Aid*, in *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting on National Tax Association*, 2018, 46. Un ulteriore tema che si pone è quello relativo all’onere probatorio, che incombe in capo alla Commissione e che, come osserva L. Parada, *Between Apples and Oranges: The EU General Court’s Decision in the Apple Casè*, in *EC Tax Review* 2(2021), 61 può essere alquanto complesso.

⁶⁹ CGUE, C-885/19 P e C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 8.11.2022, par. 122.

⁷⁰ Cfr. J. Kokott, *EU Tax cit.*, 151, m.no. 183 e CGUE, C-6/12, *P Oy*, 18.7.2013, par. 27.

⁷¹ Cfr., fra gli altri, C. Micheau, *Tax Selectivity cit.*, 277; Id., *State Aid cit.*, 233-234 e, di recente, J. D. Buendia Sierra, N. B. Fernandez, *Fiat, Starbucks, Apple Amazon, and Engie: Do Individual Tax Rulings Confer a Selective Advantage?*, in C. Buts, J. L. Buendia Sierra (eds), *Milestone in State Aid Case Law: 2nd Edition – EstAL’s First 20 Years in Perspective*, Berlin, 2022, 694. È opportuno osservare, in una con N. Niejar, *The ECJ Confirms Limits to the Commission’s Expansive Application of the Selectivity Criterion in State Aid Cases*, in *Eur. State Aid Law Quart.*, 3(2015), 445, che la discrezionalità in sé non è necessariamente sintomatica dell’esistenza della selettività.

⁷² Cfr. CGUE, C-15/14 P, *MOL Magyar Olaj – és Gázipari Nyrt.*, 4.6.2015, par. 64. Sul punto, fra gli altri, cfr. S. M. Ronco, *Il caso Apple nel quadro della rilevanza dei tax rulings nella disciplina del divieto di aiuti di Stato*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 842.

pronuncia del 1974⁷³ ma che non trovò concreta applicazione sino alla fine degli anni '90⁷⁴.

La Corte di Giustizia ha ribadito recentemente, nella controversia *FIAT*, che “[l]a nozione di «aiuto di Stato» non riguarda ... le misure ... a priori selettive, qualora lo Stato membro interessato riesca a dimostrare, in un terzo tempo, che tale differenziazione è giustificata, nel senso che essa deriva dalla natura o dalla struttura del sistema tributario in cui tali misure si inseriscono”⁷⁵.

Fornire una giustificazione rispetto ad una misura *prima facie* selettiva basandosi sulla natura o struttura del sistema tributario è attività interpretativa molto complessa⁷⁶ perchè richiede di valutare “[l]a coerenza di una misura fiscale specifica con la logica interna del sistema fiscale in generale”⁷⁷ il che presuppone che sia nota “*the underlying rationale of the system*”⁷⁸.

Nella Comunicazione del 2016, la Commissione ha individuato un insieme di cause di giustificazione più ampio di quello analizzato nella Comunicazione del 1998⁷⁹, e, segnatamente: (i) la lotta alla frode ed evasione fiscale; (ii) la necessità di tener conto di specifici obblighi contabili; (iii) la buona gestione amministrativa; (iv) la neutralità fiscale; (v) la progressività dell'imposta e la sua logica redistributiva; (vi) la redistribuzione del gettito; (vii) l'obiettivo di contrastare la doppia imposizione e (viii) l'ottimizzazione del recupero dei debiti tributari⁸⁰.

⁷³ C. Micheau, *Tax Selectivity cit.*, 278 osserva che “*the introduction of a justification in 1974 in the Italian Textile case [causa C-173/73, Commissione c. Italia, 2.7.1974] was more an obiter dictum than a statement of principle ... This mention of a possible justification was in this case a simple remark since the case under examination was clearly selective*”.

⁷⁴ Cfr. CGUE, C. 75/97 *Commissione c. Belgio*, 17.6.1999, par. 33 ove si fa riferimento alla giustificazione data dalla “*natura o dalla struttura di tale sistema*”.

⁷⁵ CGUE, C-885/19 P e C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe*, 8.11.2022, par. 68.

⁷⁶ Come osserva J. Monsenego, *Selectivity in State Aid cit.*, 181 “[g]iven that the justification test supposes a deep understanding of the logic of a tax system, while such a logic in most cases is not likely to be explicitly described in the law, this test is necessarily subjective and complex”.

⁷⁷ Tribunale, cause riunite T-127/99 e T-129/99, T-149/99, *Territorio Historico de Alava e al.*, par. 164.

⁷⁸ Così C. Micheau, *Tax Selectivity cit.*, 282.

⁷⁹ Cfr. Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, 10.12.1998, par. 23-27.

⁸⁰ Cfr. Comunicazione della Commissione (2016), par. 139.

3.1. Onere della prova

In termini generali, è lo Stato membro che intenda dimostrare l'esistenza di una giustificazione rispetto ad una misura *prima facie* selettiva⁸¹ che dovrà svolgere un'analisi del sistema normativo di riferimento alla luce della sua natura e struttura⁸² provando che i “*confini del sistema*” di riferimento sono stati “*concepiti in modo coerente [e non] ... in modo arbitrario e parziale*”⁸³.

3.2. Principi del sistema

La Corte di Giustizia ha chiarito che misure *prima facie* selettive possono essere giustificate alla luce dei principi informatori e basilari del sistema di riferimento.

In particolare, nella pronuncia *Paint Graphos*, ha chiarito che “*una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario*”⁸⁴ dovendo distinguere, in proposito, tra “*obiettivi che persegue un determinato regime tributario e che sono ad esso esterni*” e c.d. “*meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, che sono necessari per il raggiungimento di tali obiettivi*”⁸⁵.

In tale prospettiva, l'obiettivo di preservare la *progressività* del sistema, che riflette il *principio di capacità contributiva*, dovrebbe considerarsi come uno degli obiettivi intrinseci di qualsiasi sistema d'imposizione dei redditi⁸⁶.

3.3. Obiettivi del sistema

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia emerge il ruolo preponderante degli “obiettivi” del sistema nel valutare l'eventuale giustificazione di una misura *prima facie* selettiva⁸⁷.

⁸¹ Cfr. CGUE, C-106/09 P e C-107/09 P, *Gibilterra*, 15.11.2011, par. 146.

⁸² Cfr. CGUE, C-88/03, *Portogallo c. Commissione*, 6.9.2006, par. 52.

⁸³ Cfr. Comunicazione Commissione (2016), par. 129.

⁸⁴ CGUE, cause riunite da C-78/08 a 80/08, *Paint Graphos*, 8.9.2011, par. 65.

⁸⁵ CGUE, cause riunite da C-78/08 a 80/08, *Paint Graphos*, 8.9.2011, par. 69.

⁸⁶ R. Szudoczky, *The Sources cit.*, 604 e Id., *Convergence cit.*, 371.

⁸⁷ Sul punto, cfr., in luogo di molti, R. Szudoczky, *The Sources cit.*, 610.

In particolare, nella pronuncia *GIL Insurance* (cfr. punto d. *infra*) l'obiettivo di contrastare le manovre volte a manipolare i prezzi per trarre un beneficio dalla differenza di aliquote di due tributi ha consentito di trattare i due tributi come un "tutto inseparabile" in funzione dell'obiettivo perseguito dalla norma⁸⁸.

Come osserva attenta dottrina nel valutare la rilevanza degli obiettivi intrinseci o estrinseci al sistema, si deve prender atto della circostanza che alcuni obiettivi "esterni" al sistema, come quelli ambientali, di sostegno alla ricerca e sviluppo, creazione e mantenimento dei livelli di occupazione, obiettivi culturali e sociali, possano rientrare, a date condizioni, fra quelli idonei a giustificare una data misura *prima facie* restrittiva⁸⁹.

Nella causa *AEM* la Corte ha svolto il proprio ragionamento alla luce degli obiettivi della disciplina (che prevedeva un aggravio di costi per l'accesso alla rete nazionale di trasmissione dell'energia elettrica) individuando la giustificazione nella natura e schema generali di quel sistema⁹⁰.

3.4. Contrasto dell'elusione e abuso

La Corte di Giustizia ha accolto la giustificazione dell'esigenza di prevenire l'elusione fiscale e l'abuso del diritto che si può ritenere trovi cagione nel sistema impositivo di riferimento ed è, quindi, intrinseca a tale sistema⁹¹.

Tale giustificazione può trovare accoglimento qualora rispetti il principio di proporzionalità, non potendo essere accolte giustificazioni gracili come l'asserito maggior rischio d'evasione all'aumentare del fatturato giacché "[i]t is rather obvious that the mere fact that certain undertakings operate with high turnover and realize low profit does not amount to tax avoidance in itself"⁹².

Nella pronuncia *GIL Insurance*, trattando la giustificazione per l'applicazione di una aliquota più elevata del tributo in esame (l'IPT) rispetto

⁸⁸ CGUE, C-308/01, *GIL Insurance*, 29.4.2004, par. 74.

⁸⁹ R. Szudockzy, *Convergence cit.*, 376-377. Si vedano, da ultimo, anche le misure agevolative volte a favorire lo sviluppo regionale (vds. la fattispecie di cui alla sentenza della CGUE *Repubblica portoghese*)

⁹⁰ CGUE, C-128/03 e 129/03, *AEM Spa e AEM Torino Spa*, 14.4.2015, par. 70.

⁹¹ Si vedano, in proposito, CGUE, C-308/01, *GIL Insurance*, 29.4.2004, par. 74-75 e CGUE, C-374/17, *A-Brauerei*, 19.12.2018, par. 51. Cfr. anche la Comunicazione della Commissione (2016), par. 183.

⁹² In questo senso, cfr. R. Szudockzy, B. Karolyi, *Hungary cit.*, 32.

all'aliquota base, la Corte di Giustizia ha chiarito che *“l'aliquota più elevata dell'IPT ... è stata ... introdotta per lottare contro comportamenti intesi a trarre profitto dalla disparità tra l'aliquota base dell'IPT e quella dell'IVA manipolando i prezzi di locazione o di vendita degli elettrodomestici e delle assicurazioni collegate ... l'aliquota più elevata dell'IPT appare come un prelievo regolatore inteso a dissuadere specificamente la conclusione dei contratti di assicurazione collegati”*⁹³.

L'obiettivo di evitare il commercio delle “società in perdita” può esser addotto a base di un regime che riconosce una discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nel consentire o negare l'accesso ad un regime di riporto delle perdite⁹⁴.

Nel valutare la giustificazione rispetto alle norme antielusive, la sussistenza di “valide ragioni economiche” che possono legittimare la disapplicazione della GAAR rappresenta, ad avviso di attenta dottrina, una giustificazione “intrinseca” al sistema di riferimento in quanto strumentale all'obiettivo cui mira la disciplina in oggetto (*“i.e. preventing that the tax laws are abused”*)⁹⁵ e quindi con la sua logica interna⁹⁶.

3.5. Obiettivo di evitare la doppia imposizione

L'obiettivo di evitare la doppia imposizione rileva quale giustificazione di un regime *prima facie* selettivo qualora sia dimostrato *“per quale ragione l'obiettivo di porre rimedio al problema della doppia imposizione dei servizi interni ai gruppi [soggetti destinatari del vantaggio] giustificerebbe una limitazione dei benefici del regime controverso ai centri creati da [altre imprese che non beneficiano del vantaggio], né perché tale obiettivo renderebbe necessari tutti i diversi vantaggi che costituiscono tale regime”*⁹⁷.

L'obiettivo di eliminare la doppia imposizione, quale corollario del principio di capacità contributiva, dovrebbe giustificare le misure basate su crediti d'imposta⁹⁸ che, a parere di attenta dottrina, non potrebbero esser

⁹³ CGUE, C-308/01, *GIL Insurance*, 29.4.2004, par. 74-75. Sul punto, cfr. R. Szudockzy, *Convergence cit.*, 372.

⁹⁴ Cfr. E. Traversa, *State Aid cit.*, 524.

⁹⁵ Così L. De Broe, M. Massant, *op. cit.*, 13-14.

⁹⁶ In questi termini, J. Monsenego, 186-187.

⁹⁷ CGUE, Cause riunite C-182/03 e C-217/03, *Forum 187 ASBL*, 22.6.2006, par. 125.

⁹⁸ In questo senso H. Kube, *Double Burdens within the European Union: Solutions in other Areas Law: Constitutional Law*, in A. Rust (ed.), *Double Taxation within the European Union*, Alphen aan den Rijn, 2011, 66.

considerate “selettive” in nessun caso, non essendo comparabili con le fattispecie nelle quali il medesimo reddito sia tassato una volta soltanto⁹⁹.

3.6. Proporzionalità

Le misure *prima facie* selettive, per esser giustificabili, devono, inoltre, rispettare il principio di proporzionalità¹⁰⁰.

Il principio, esplicitamente menzionato nella pronuncia *Paint Graphos*¹⁰¹, non fa riferimento al requisito dell'*idoneità* della misura a raggiungere l'obiettivo cui mira la norma. Attenta dottrina osserva che, tuttavia, tale elemento poteva desumersi implicitamente già in pronunce più risalenti (*Adria Wien Pipeline* e *Maribel bis/ter*) ove la Corte ha rigettato la giustificazione sottolineando l'inidoneità delle misure a raggiungere gli obiettivi invocati dagli Stati membri¹⁰².

⁹⁹ R. Szudoczky, *The Sources cit.*, 605.

¹⁰⁰ Cfr., fra gli altri, D. S. Smit, *International Juridical Double Non-Taxation and State Aid*, in *EC Tax Review* 2(2016), 110.

¹⁰¹ CGUE, cause riunite da C-78/08 a 80/08, *Paint Graphos*, 8.9.2011, par. 75.

¹⁰² Cfr., sul punto, R. Szudoczky, *Convergence cit.*, 377-378.

AIUTI DI STATO EMERGENZIALI

IT: Gli aiuti di Stato emergenziali, come eccezione alla regola del divieto, svolgono la essenziale funzione di contrasto e/o contenimento degli effetti gravemente pregiudizievoli, cagionati, da circostanze eccezionali, straordinarie, imprevedibili, all'economia dell'Unione Europea. Il contributo si propone in primo luogo di individuarne una distinta categoria, nell'ambito degli aiuti in deroga, definendoli con la comune condivisione dei seguenti requisiti essenziali: 1) necessità, adeguatezza e proporzionalità della misura di aiuto; 2) osservanza del principio della remunerazione ragionevole; 3) osservanza del principio di non discriminazione; 4) principio di favor per le procedure competitive; 5) temporaneità; 6) individuazione unionale dei limiti massimi dell'aiuto che ciascuno Stato Membro può erogare. Si procede poi ad un breve excursus delle misure di aiuto emergenziale adottate a seguito delle tre grandi crisi succedutesi dal 2008 al 2022, per rilevare come, a fronte del progressivo aggravamento degli effetti, l'Unione ha trasformato il proprio ruolo da mero "coordinatore", "arbitro" della legittimità degli aiuti adottati autonomamente dai singoli Stati Membri, a "motore propulsore, regista" delle misure consentite ad essi ed anzi caldeggiate per innovare e rafforzare il tessuto socio-economico. Gli aiuti emergenziali concessi alle banche a seguito della crisi finanziaria 2008 venivano qualificati aiuti di cui all'art. 107 § 3 lett. b) TFUE (rimedio al grave turbamento dell'economia di uno Stato Membro (Causa KOTNIK C-526/14 Corte di Giustizia 19 Luglio 2016). Analoga natura veniva riconosciuta agli aiuti concessi direttamente dall'Unione con il dispositivo di ripresa e resilienza (cause Ryanair e Condor T-34/21 e T-87/21, Tribunale della Corte di Giustizia, 10 maggio 2023). In entrambi i casi dunque si trattava di aiuti potenzialmente compatibili, assoggettati cioè a notifica preventiva. La diversa natura di aiuto compatibile ex lege, veniva invece riconosciuta agli aiuti erogati per contrastare gli effetti della crisi provocata dalla guerra in Ucraina (art. 107 § 2 lett. b – eventi eccezionali – REPOWER EU). La disciplina degli aiuti di Stato emergenziali, lungi dal costituire occasionale rimedio a temporanea difficoltà, sembra avere definitivamente assunto il ruolo di motore propulsivo di trasformazioni, innovazioni, modernizzazioni, volte a rafforzare il tessuto economico-sociale unionale e ad assicurarne migliore resilienza in prevedibili altre crisi future.

EN: Emergency state aid, as an exception to the prohibition rule, performs the essential function of contrasting and/or containing the seriously detrimental

effects caused by exceptional, extraordinary and unforeseeable circumstances on the economy of the European Union. The contribution aims first of all to identify a distinct category, within the group of aids in derogation, defined with the following essential requirements: 1) necessity, adequacy and proportionality of the aid measure; 2) observance of the principle of reasonable remuneration; 3) observance of the principle of non-discrimination; 4) principle of favor for competitive procedures; 5) temporariness; 6) Union identification of the maximum limits of the aid that each Member State can provide. We then proceed with a brief excursus of the emergency aid measures adopted following the three major crises that occurred from 2008 to 2022, to highlight how, in the face of the progressive worsening of the effects, the Union has transformed its role from a mere “coordinator”, “arbiter” of the legitimacy of the aid adopted autonomously by individual Member States, to a “driving force, director” of the measures allowed to them, supporting MM.SS. towards innovation and strengthening the socio-economic fabric. The emergency aid granted to banks following the 2008 financial crisis was classified as aid pursuant to art. 107 § 3 letter. b) of the TFEU (remedy for serious disturbance in the economy of a Member State (Case KOTNIK C-526/14 Court of Justice 19 July 2016)). A similar nature was recognized to the aid granted directly by the Union with the recovery and resilience mechanism (Ryanair and Condor cases T-34/21 and T-87/21, Court of Justice, 10 May 2023). In both cases, therefore, emergency aid involved potentially compatible aid, subject to prior notification. The different nature of aid compatible ex lege, was instead recognized at aids provided to counter the effects of the crisis caused by the war in Ukraine (art. 107 § 2 letter b - exceptional events - REPOWER EU). The regulation of emergency state aid, far from being an occasional remedy to temporary difficulties, seems to have definitively assumed the role of a driving force for transformations, innovations, and modernizations, aimed at strengthening the economic-social fabric of the Union and ensuring better resilience in foreseeable future crises.

ES: Las ayudas estatales de emergencia, como excepción a la norma de prohibición, cumplen la función esencial de contrarrestar y/o contener los efectos gravemente perjudiciales causados por circunstancias excepcionales, extraordinarias e imprevisibles sobre la economía de la Unión Europea. La contribución tiene por objeto, en primer lugar, identificar una categoría distinta, dentro del ámbito de las ayudas en régimen de excepción, definiéndolas teniendo en cuenta los siguientes requisitos esenciales: 1) necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de ayuda; 2) observancia del principio de remuneración razonable; 3) observancia del principio de no discriminación; 4) principio de favor para los procedimientos competitivos; 5) temporalidad; 6) identificación por parte de la Unión de los límites máximos de las ayudas que cada Estado miembro puede proporcionar. A continuación, hacemos un breve recorrido por las medidas de ayuda de emergencia adoptadas tras las

tres grandes crisis que se produjeron entre 2008 y 2022, para poner de relieve cómo, ante el progresivo empeoramiento de sus efectos, la Unión ha transformado su papel de simple “coordinador”, “árbitro” de la legitimidad de las ayudas adoptadas de forma autónoma por cada Estado miembro, como “motor, director” de las medidas que se les permiten y, de hecho, se apoyan para innovar y reforzar el tejido socioeconómico. La ayuda de emergencia concedida a los bancos tras la crisis financiera de 2008 se clasificó como ayuda con arreglo al art. 107 § 3 letra. b) TFUE (reparación por perturbaciones graves en la economía de un Estado miembro) (Asunto KOTNIK C-526/14 Tribunal de Justicia de 19 de julio de 2016). Se reconoció naturaleza similar a las ayudas concedidas directamente por la Unión con el mecanismo de recuperación y resiliencia (asuntos Ryanair y Condor T-34/21 y T-87/21, Tribunal de Justicia, 10 de mayo de 2023). En ambos casos, por tanto, se trataba de ayudas potencialmente compatibles, es decir, sujetas a notificación previa. La diferente naturaleza de las ayudas compatibles ex lege, fue reconocida en cambio por las ayudas prestadas para contrarrestar los efectos de la crisis provocada por la guerra en Ucrania (art. 107 § 2 letra b - acontecimientos excepcionales - REPOWER EU). La regulación de las ayudas estatales de emergencia, lejos de ser un remedio ocasional para dificultades temporales, parece haber asumido definitivamente el papel de motor de transformaciones, innovaciones y modernizaciones, encaminadas a fortalecer el tejido económico-social de la Unión y garantizar una mayor resiliencia ante las crisis futuras previsibles.

SOMMARIO: 1. Premessa – PARTE I - “GLI AIUTI DI STATO EMERGENZIALI” – 2. Nozione – 3. Crisi finanziaria del 2008: la stabilità finanziaria come valore europeo – 4. La pandemia da COVID19 e la rivoluzione del dispositivo per la ripresa e resilienza – 5. La guerra in Ucraina – 6. Conclusioni sulla Parte I – PARTE II - “IL CONTENZIOSO SULLA APPLICAZIONE DELLE MISURE EMERGENZIALI” – 7. Crisi finanziaria del 2008 – Il caso KOTNIK (Sentenza della Corte di Giustizia UE, grande sezione, 19 Luglio 2016, C-526/14) – 8. Crisi pandemica da COVID19 – Sentenza del Tribunale (Decima sezione ampliata) Cause riunite T-34/21 e T-87/21 – Ryanair e Condor / Commissione Europea – 9. Aiuti erogati dopo la scadenza della misura temporanea ed aiuti abusivi – 10. Conclusioni.

1. Premessa

Il presente contributo conclude il corso di alta formazione per Giudici Tributari, in materia di Aiuti di Stato, organizzato nell’ambito del progetto europeo ARROW. Tale progetto è stato candidato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria nell’anno 2021 ed è stato finanziato dalla Commissione Europea, DG Competition, Programma Giustizia.

Nel corso del progetto, che si concluderà il 31 ottobre 2023, sono accaduti fatti estremamente rilevanti per la trattazione dell'argomento oggetto del presente contributo: ci si riferisce in particolare allo scoppio della guerra in Ucraina (24 febbraio 2022) ed ai conseguenti drammatici effetti per l'economia e la stabilità sociale dell'Unione Europea. L'importanza di tali accadimenti, e delle relative conseguenze, se per un verso ha confermato l'interesse dell'autrice per la tematica qui affrontata, per altro verso ha imposto la richiesta di collaborazione ad un giovane studioso di tematiche finanziarie unionali, al quale, per il volontario impegno profuso, vanno riconoscenza e gratitudine.

Oggetto di precipuo interesse in questa sede sono gli aiuti di Stato emergenziali ed il lavoro è diviso in due parti.

La prima parte sarà dedicata ad una breve descrizione di ciò che si intende per "aiuti di Stato emergenziali". Dalla disamina delle principali misure di aiuti emergenziali attuate in questo primo scorcio di secolo, e dalla constatazione delle loro linee evolutive, si tenterà di delineare un processo di modernizzazione della categoria. La funzione degli aiuti di Stato emergenziali che si è venuta delineando è la conseguenza del superamento della visione del liberismo classico, sottesa dalla tutela della concorrenza *tout court* e dalla idea che il mercato possa autonomamente riparare alle disuguaglianze, verso una visione di necessitata solidarietà comune collettiva. La stabilità economica e sociale non può essere conseguita senza attuazione, all'interno dell'UE, dei principi di coesione, di uguaglianza, di solidarietà, di tutela della occupazione, della salute, dell'ambiente, di assicurazione del livello minimo essenziale nella erogazione dei servizi pubblici. Il Trattato di Lisbona, sottoscritto il 13 dicembre 2007, all'art. 3 par. 3 TUE¹ ha recepito il principio della economia sociale di mercato che rappresenta la categoria di riferimento della visione solidaristica.

La tematica degli aiuti di Stato emergenziali è fortemente condizionata da tale modello di economia sociale di mercato che riverbera importanti effetti nel rapporto tra Stato e mercato. In altre parole, la originaria visione

¹ Art. 3 paragrafo 3 del Trattato sull'Unione Europea: *“L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente. Essa promuove il progresso scientifico e tecnologico. L'Unione combatte l'esclusione sociale e le discriminazioni e promuove la giustizia e la protezione sociali, la parità tra donne e uomini, la solidarietà tra le generazioni e la tutela dei diritti del minore. Essa promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli Stati membri. Essa rispetta la ricchezza della sua diversità culturale e linguistica e vigila sulla salvaguardia e sullo sviluppo del patrimonio culturale europeo.”*

Aiuti di Stato emergenziali

di liberismo ortodosso (“il mercato si regola da sé”), si è evoluta dapprima nella idea che l’UE potesse autorizzare interventi personalizzati attuati dai singoli Stati Membri (ad esempio salvataggio di singole imprese in stato di decozione), e poi nella idea di creazione di strumenti di aiuto diretto unionale. Si tratta degli strumenti volti ad attenuare, in modo organico e coerente all’interno dell’UE, l’impatto generale economico e sociale delle crisi. Strumenti di “salvataggio” ma anche e soprattutto di stimolo alla crescita, alla innovazione, alla sostenibilità comuni: il momento di crisi diviene cioè una opportunità di rafforzamento del tessuto economico sociale dell’UE. La attuazione di tali strumenti è veicolata dalla disciplina degli aiuti di Stato.

Nella seconda parte verrà effettuata una breve ricognizione giurisprudenziale avente ad oggetto la applicazione ed interpretazione di alcune norme che regolano gli aiuti di Stato emergenziali.

PARTE I
 “GLI AIUTI DI STATO EMERGENZIALI”

2. **Nozione**

Gli Aiuti di Stato emergenziali sono aiuti concessi in deroga alla regola generale del divieto stabilita all’art. 107 § 1 TFUE. Essi sono dunque eccezioni alla regola. Si caratterizzano per la essenziale funzione di contrasto e/o contenimento degli effetti gravemente pregiudizievoli cagionati da circostanze eccezionali, straordinarie, imprevedibili, all’economia dell’Unione Europea. La eccezionalità degli eventi giustifica la eccezione alla regola. La *ratio* che sottende gli aiuti di Stato emergenziali tuttavia non è semplicemente di “sopravvivenza”. Come si è detto, e come si vedrà, lo sforzo compiuto dall’Unione Europea, nei momenti di grave crisi che si sono succeduti dal 2008 in poi, è stato quello di elaborare programmi di sviluppo tesi, per un verso, ad assicurare nella immediatezza la sopravvivenza del tessuto socio-economico unionale, e per altro verso ad incentivare iniziative di innovazione, sviluppo, rafforzamento dello stesso.

Le misure di aiuto emergenziale sono previste dall’ordinamento unionale, e disciplinate in via generale all’art. 107 § 2 lett. b) TFUE, all’art. 107 § 3 lett. b) TFUE ed all’art. 108 § 2 TFUE. All’art. 107 § 2 lett. b) TFUE sono previsti “aiuti” destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali². Essi sono ritenuti compatibili *ipso iure*. Non è prevista cioè la notifica preventiva di tali misure di aiuto alla Commissione, che tuttavia ne deve essere informata per potere esercitare il controllo di legittimità. All’art. 107 § 3 lett. b) TFUE sono disciplinati aiuti emergenziali che *possono* essere considerati compatibili, quindi ammissibili, solo se destinati a (promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a) porre rimedio a un grave turbamento dell’economia di uno Stato membro³. L’art. 108 § 2 TFUE in-

² Art. 107, § 2, lett. b) TFUE: “Sono compatibili con il mercato interno:b) Gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali.....”

³ Art. 107, § 3, lett. b) TFUE: “Possono considerarsi compatibili con il mercato interno: a).....; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell’economia di uno Stato membro...”

fine prevede che il Consiglio possa autorizzare aiuti emergenziali, a richiesta di un singolo Stato Membro, quando ricorrano circostanze eccezionali⁴.

Gli Aiuti di Stato emergenziali di cui si tratta in questa sede sono distinti rispetto a quelli che costituiscono a loro volta deroga al divieto generale ma che rispondono o ad esigenze di semplificazione e ragionevolezza (ad esempio le misure contenute entro la soglia del c.d. *de minimis* – Regolamento n. 1407/2013), od a particolari esigenze di sviluppo economico (ad esempio le misure di sostegno alla ricerca & sviluppo – Regolamento n. 733 del 2013).

Le misure di aiuto emergenziale sono per definizione temporanee, destinate cioè a durare il tempo strettamente necessario a contenere gli effetti della crisi che ne giustifica la adozione. La erogazione di un aiuto emergenziale, successiva alla scadenza del termine di durata massima della misura, è illegittima; quindi, qualifica l'aiuto come illegale e ne impone il recupero. In quanto eccezioni alla regola generale, le misure in parola sottostanno a rigorose condizioni di legittimità. Il controllo di legittimità degli aiuti di Stato emergenziali, preventivo o successivo che sia, è di competenza esclusiva della Commissione, al pari di ogni misura di aiuto, e costituisce garanzia dell'equilibrato bilanciamento tra interesse europeo alla tutela della concorrenza e governo pubblico dell'economia. Gli aiuti di Stato emergenziali sono il punto di equilibrio tra gli effetti eventualmente distorsivi della concorrenza che normalmente non sarebbero ammessi, e la necessità di adottare misure straordinarie di supporto alle imprese al fine di garantire la stabilità dell'Unione in momenti di crisi eccezionale.

I requisiti che qualificano essenzialmente la legittimità di una misura di aiuto emergenziale, ed in relazione ai quali è necessario rendere manifeste le ragioni della sua attuazione, sono i seguenti:

- a) necessità, adeguatezza e proporzionalità della misura di aiuto;
- b) osservanza del principio della remunerazione ragionevole;
- c) osservanza del principio di non discriminazione;
- d) principio di *favor* per le procedure competitive;
- e) temporaneità;

⁴ Art. 108 TFUE, § 2 paragrafo 3: “A richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito o da istituirsi da parte di questo Stato, deve considerarsi compatibile con il mercato interno, in deroga alle disposizioni dell'articolo 107 o ai regolamenti di cui all'articolo 109, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione. Qualora la Commissione abbia iniziato, nei riguardi di tale aiuto, la procedura prevista dal presente paragrafo, primo comma, la richiesta dello Stato interessato rivolta al Consiglio avrà per effetto di sospendere tale procedura fino a quando il Consiglio non si sia pronunciato al riguardo.”

f) individuazione unionale dei limiti massimi dell'aiuto che ciascuno Stato Membro può erogare.

L'Aiuto di Stato emergenziale assume spesso la veste di credito fiscale in quanto è mediante la leva fiscale che, con più efficienza ed efficacia, si erogano sovvenzioni. Da tale constatazione nasce inevitabilmente lo specifico interesse per l'argomento, nell'ambito di un corso di formazione destinato a Giudici Tributari, avente ad oggetto appunto gli aiuti di Stato fiscali.

Verranno illustrate di seguito, in questa Parte I, senza alcuna pretesa di esaustività, le misure emergenziali adottate a seguito della crisi finanziaria del 2008, quelle conseguenti alla crisi provocata dalla pandemia da COVID 19, quelle approvate a seguito della guerra in Ucraina.

3. Crisi finanziaria del 2008: la stabilità finanziaria come valore europeo

La crisi finanziaria mondiale esplosa nel 2008 colpì pesantemente il settore bancario dell'Unione europea e la fiducia in esso riposta. Ne seguì l'incertezza sul rischio di credito e la correlata difficoltà di accesso al credito stesso da parte delle imprese. Con innesco di un circolo vizioso che metteva a repentaglio la stabilità economico-sociale dell'UE. La crisi era talmente devastante da colpire anche istituzioni finanziarie sane. Esisteva in quel contesto il rischio concreto che misure adottate da uno Stato Membro, per sostenere alcune banche interne, provocassero distorsioni ingiustificate della concorrenza in seno all'Unione.

In tale quadro critico, il 7 Ottobre 2008 il Consiglio ECOFIN sollecitava urgenti e straordinari interventi pubblici da parte dei singoli Stati Membri. Gli interventi dovevano essere finalizzati a ripristinare la fiducia ed il corretto funzionamento del settore finanziario (uno dei mezzi suggeriti era la ricapitalizzazione delle banche). Le singole misure dovevano tuttavia essere adottate nella cornice del coordinamento unionale e nel rispetto dei principi comuni dell'UE, che nelle conclusioni dell'ECOFIN erano individuati come segue:

- a) gli interventi dovevano essere tempestivi e temporanei;
- b) gli Stati membri dovevano tutelare gli interessi dei contribuenti;
- c) gli azionisti bancari dovevano sopportare le conseguenze delle misure di aiuto;
- d) le misure di aiuto dovevano essere erogate a condizione di una ristrutturazione nella gestione della beneficiata;

Aiuti di Stato emergenziali

e) la dirigenza bancaria non doveva conservare benefici e la misura di aiuto doveva intervenire eventualmente anche su irragionevolmente elevate retribuzioni;

f) le misure dovevano essere sottoposte alle regole in materia di aiuti di Stato.

Il 13 Ottobre 2008 a sua volta la Commissione approvava la Comunicazione per l'applicazione delle regole in materia di aiuti di Stato alle misure adottate per le istituzioni finanziarie nel contesto della crisi finanziaria mondiale⁵. Con tale comunicazione si confermava la assoggettabilità delle misure emergenziali alle norme sugli aiuti di Stato, con riconoscimento della compatibilità astratta delle deroghe di cui all'allora art. 87 § 3 lett. b) (attuale art. 107 § 3 lett. b). Gli aiuti alle banche erano dunque collocati nell'alveo dell'art. 107 § 3 lett. b).

Con D.L. 13 Ottobre 2008 n. 157, l'Italia adottava una misura urgente e straordinaria di aiuto alle banche italiane. La norma invocata a legittimare tale misura emergenziale era appunto l'allora art. 87 paragrafo 3 lett. b) (ora art. 107 § 3 lett. b) in quanto la crisi finanziaria mondiale aveva creato grave turbamento all'economia italiana. Le tensioni del mercato internazionale si erano riverberate invero anche sui canali e sul costo del finanziamento delle banche italiane e gli effetti negativi stavano pregiudicando finanche le banche solvibili, la cui disponibilità di fondi era stata gravemente danneggiata. Di conseguenza le banche si preoccupavano di accumulare liquidità per salvaguardare i propri bilanci dalle sopravvenute straordinarie passività, e tale comportamento non solo contribuiva a congelare il mercato interbancario, ma rallentava significativamente anche il credito all'economia.

L'aiuto consisteva, in sintesi: a) nel concedere la garanzia dello Stato, a condizioni di mercato, sulle nuove passività delle banche italiane; b) nello scambio temporaneo di titoli di Stato con passività delle banche; c) nella garanzia prestata in favore delle banche per l'acquisto di strumenti di rifinanziamento. La misura rispettava il requisito della temporaneità; era rivolta esclusivamente a tutte le banche operanti in Italia; potevano beneficiare della garanzia solo le banche solvibili, in conformità al principio della remunerazione ragionevole; era fissato un tetto massimo di erogazione dell'aiuto, coerente con il patrimonio della singola banca beneficiaria; le misure erano ritenute necessarie poiché nel momento di grave crisi finanziaria nessun investitore privato avrebbe erogato analogo credito o analoghe garanzie.

⁵ Comunicazione della Commissione 2008/C 270/02 in GU 25/10/2008

Con decisione del 13 Novembre 2008, la Commissione dichiarava la misura italiana sopra descritta compatibile con il mercato comune. La Commissione osservava infatti che nella specie erano rispettati i criteri generali dell'art. 87 § 3 lett. b), alla luce degli obiettivi indicati all'art. 3 § 1 lett. g) ed all'art. 4 § 2 del Trattato, e le conseguenti condizioni di:

a) *Adeguatezza*. La misura era cioè idonea a raggiungere l'obiettivo di porre rimedio al grave turbamento dell'economia, consentendo alle banche italiane di accedere alla liquidità. Il regime di garanzia e scambio temporaneo di passività con titoli di Stato avrebbero aiutato effettivamente a superare il fallimento del mercato con creazione conseguente di condizioni per la ripresa delle operazioni finanziarie degli istituti di credito e il regolare finanziamento all'economia. La adeguatezza era anche garantita dalla circostanza che solo le banche solventi avrebbero beneficiato della misura; con ciò si assicurava il superamento della crisi ma anche la remuneratività ed efficacia dell'aiuto.

b) *Necessità*. La misura, nell'importo, nella forma e nella durata, doveva essere considerata effettivamente necessaria per ripristinare la fiducia dei mercati.

c) *Proporzionalità*. La misura di aiuto, considerava la Commissione, limitava al minimo strettamente necessario per raggiungere l'obiettivo, la distorsione della concorrenza. Ciò in ragione di una serie di opportune precauzioni previste nella misura stessa e in virtù della remunerazione ragionevole e di mercato della garanzia.

La Commissione è poi nuovamente intervenuta a dettare agli Stati Membri ulteriori indicazioni in ordine alle caratteristiche che dovevano essere previste nelle singole misure di ricapitalizzazione delle istituzioni finanziarie per superare il vaglio di compatibilità⁶.

La crisi finanziaria del 2008 è dunque stata affrontata demandando ai singoli Stati Membri la adozione di misure emergenziali, con il ruolo essenziale di coordinamento svolto dalle istituzioni europee. Tali misure dovevano osservare i restrittivi criteri di compatibilità previsti per gli aiuti di Stato emergenziali, ed essere costruite nella cornice dei principi generali indicati dalla Commissione.

⁶ Comunicazione della Commissione sulla ricapitalizzazione delle istituzioni finanziarie nel contesto della crisi finanziaria e limitazione degli aiuti al minimo necessario con misure di salvaguardia contro indebite distorsioni della concorrenza 2009/C 10/03 in GU 15/1/2009.

4. La pandemia da COVID19 e la rivoluzione del dispositivo per la ripresa e resilienza

Il 13 Marzo 2020, la Commissione si rivolgeva al Parlamento Europeo, al Consiglio Europeo, alla Banca Centrale Europea ed alla Banca Europea per gli investimenti all'Eurogruppo, lanciando un preoccupatissimo allarme per il grave shock che la pandemia da COVID 19 avrebbe procurato per l'economia mondiale ed europea⁷. *“Solo con la solidarietà e con soluzioni coordinate a livello europeo saremo capaci di gestire efficacemente questa emergenza sanitaria.....La Commissione farà pieno uso di tutti gli strumenti a sua disposizione per affrontare questa tempesta. Oltre agli sforzi in materia di coordinamento e orientamento, e agli interventi finalizzati a limitare la diffusione del virus, la Commissione opera per contrastare e ridurre le conseguenze socio-economiche della pandemia. Si tratta di garantire l'integrità del mercato comune e, più in generale, di preservare le catene del valore della produzione e distribuzione per assicurare i necessari approvvigionamenti ai nostri sistemi sanitari. Si tratta di venire in aiuto alle persone per garantire che la pandemia non incida in modo sproporzionato sui redditi e l'occupazione. Si tratta di sostenere le imprese ed in particolare quelle di piccole e medie dimensioni (PMI). Si tratta inoltre di garantire la liquidità del nostro settore finanziario e di contrastare i pericoli di una recessione mediante interventi ad ogni livello. Si tratta infine di garantire un quadro che consenta agli Stati Membri di agire in modo deciso e coordinato. In sostanza, si tratta di prepararci per garantire una rapida ripresa da questo shock economico”* (pag. 1 del documento della Commissione citato). Le parole della Commissione sopra riportate venivano pronunciate nel marzo 2020 e cioè allorchè non era ancora dato conoscere quali sarebbero davvero stati gli effetti devastanti della pandemia. D'altra parte la stessa Commissione segnalava che la attenzione ed il monitoraggio della situazione emergenziale avrebbe dovuto essere costante e che le misure di contrasto agli effetti procurati dalla pandemia sarebbero state via via implementate in conformità alla loro evoluzione.

Pochi giorni dopo, precisamente il 19 Marzo 2020, la Commissione pubblicava la Comunicazione denominata *“Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19”*⁸. Con tale comunicazione, che è stato poi necessario modificare ben sette volte⁹, la Commissione si muoveva ancora nel solco della espe-

⁷ COM (2020) 112 final, risposta economica coordinata all'emergenza COVID 19.

⁸ Comunicazione della Commissione 2020/C 91 I/01)

⁹ Prima modifica: Comunicazione della Commissione 2020/C 112 I/01; seconda

rienza maturata con la crisi finanziaria del 2008: il suo ruolo era cioè ancora di coordinamento, di indirizzo, di supporto alla elaborazione delle singole misure di aiuto emergenziale, che gli Stati Membri erano individualmente autorizzati ad adottare con finanza propria. Essa indicava gli ambiti giuridici ed economici in cui i singoli Stati Membri erano autorizzati ad intervenire, con una valutazione formulata cautelativamente *ex ante*, ma con necessità di notificare comunque le singole misure, trattandosi anche in questo caso di aiuti qualificati ai sensi dell'art. 107 § 3 lett. b) TFUE.

Il 23 Dicembre 2020 veniva approvato, dal Parlamento Europeo e dal Consiglio, il Regolamento (UE) 2020/2221 (“REACT-EU”). L'iniziativa REACT-EU assegnava risorse supplementari del bilancio UE 2021-2027 alla politica di coesione per gli anni 2021 e 2022, allo scopo di promuovere il superamento degli effetti negativi della crisi sanitaria sull'economia, sull'occupazione e sui sistemi sociali a e favorire, al contempo, la transizione verde e digitale e resiliente di economia e società. REACT-EU si avvaleva di una dotazione a livello UE pari a 50,6 miliardi, da assegnare in due tranche (2021 e 2022) ai Paesi membri. Con REACT-EU l'Unione Europea metteva a disposizione risorse aggiuntive per la politica di coesione 2014-2020 indirizzate ai Paesi più colpiti dalla pandemia, che necessitavano di investimenti mirati per la ripresa. La decisione di rafforzare la programmazione in corso di attuazione consentiva di immettere più rapidamente nell'economia reale le risorse disponibili. Ci sia consentita una breve nota: risorse REACT-EU sono state utilmente riconosciute anche dalla Giustizia Tributaria italiana per il progetto PRO.DI.GI.T.

La svolta rivoluzionaria interveniva subito dopo, allorchè si comprese che la migliore strategia per affrontare i momenti di crisi è quella di irrobustire l'economia unionale dotandola di forza resiliente con massivi investimenti a sostegno della trasformazione, innovazione, competitività. In periodi di crisi gli investimenti venivano invece di norma necessariamente e drasticamente ridotti. Nasceva così il Regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 12 Febbraio 2021, che istituiva il dispositivo per la ripresa e resilienza: la svolta innovativa era costituita dalla circostanza che per la prima volta nella sua storia, era l'Unione stessa a finanziare la ripresa, con gestione diretta dei fondi creati *ex novo* con emissione di debito.

modifica: Comunicazione della Commissione 2020/C 164/03; terza modifica: Comunicazione della Commissione 2020/C 218/03; quarta modifica: Comunicazione della Commissione 2020/C 340 I/01); quinta modifica: Comunicazione della Commissione 2021/C 34/06; sesta modifica: Comunicazione della Commissione 2021/C 473/01; settima modifica: Comunicazione della Commissione 2022/C 423/04.

Venivano stanziati somme ingentissime, vuoi a titolo di conto capitale e vuoi a titolo di prestito agevolato, da assegnare ai singoli Stati Membri in modo equo e proporzionato. Si superava così la visione degli aiuti emergenziali temporanei e frammentati, demandati alle iniziative dei singoli Stati Membri, ed inevitabilmente discriminatori in funzione delle loro diverse disponibilità finanziarie. Si intendeva favorire invece la adozione di misure di sistema e la effettuazione di massivi investimenti, volti ad accelerare uniformemente la ripresa ed a rafforzare il potenziale di crescita a lungo termine. La idea sottesa dal Regolamento 2021/214 è che un “...mercato interno ben funzionante e investimenti in tecnologie verdi e digitali, in innovazione e ricerca, inclusi quelli per un'economia basata sulla conoscenza, nella transizione verso l'energia pulita e nella promozione dell'efficienza energetica nell'edilizia abitativa e in altri settori economici fondamentali dell'economia, sono importanti per conseguire una crescita giusta, inclusiva e sostenibile, contribuire alla creazione di posti di lavoro e raggiungere la neutralità climatica dell'UE entro il 2050...”. L'intero sistema economico-sociale unionale era stato gravemente danneggiato dalla pandemia, ed esso doveva essere complessivamente stimolato verso la innovazione e trasformazione resiliente, al fine di sopportare momenti di crisi future. Il regolamento individuava sei pilastri di sviluppo e crescita economica:

- 1) transizione verde;
- 2) trasformazione digitale;
- 3) crescita intelligente, sostenibile ed inclusiva, che comprenda coesione economica, occupazione, produttività, competitività, ricerca, sviluppo e innovazione, e un mercato interno ben funzionante con PMI forti;
- 4) coesione sociale e territoriale;
- 5) salute e resilienza economica, sociale e istituzionale, al fine, fra l'altro, di rafforzare la capacità di risposta alla crisi e la preparazione alle crisi;
- 6) politiche per la prossima generazione, l'infanzia e i giovani, come l'istruzione e le competenze.

I singoli Stati Membri erano chiamati a candidare a finanziamento unionale progetti di sviluppo, coerenti con i suddetti pilastri. Il 13 Luglio 2021, con Decisione di esecuzione del Consiglio, e su parere conforme della Commissione, veniva approvato definitivamente il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza dell'Italia (#nextgenerationitalia; Italia Domani: PNRR), che alla pagina 63 prevede, fra altro, la Riforma della Giustizia Tributaria.

Rispetto alle dinamiche applicative della disciplina sugli aiuti di Stato nell'ambito del dispositivo di ripresa e resilienza, si deve osservare che il perimetro delle misure di aiuto poste in essere dai singoli Stati Membri sono

preventivamente autorizzate e validate dalla Commissione che le ammette a finanziamento. Non dovrebbero dunque porsi rilevanti problematiche di compatibilità dell'aiuto nell'*an*. Si prevede invece che possano sorgere contenziosi connessi alla fase attuativa ed esecutiva delle misure, inerenti cioè il *quomodo* (aiuti illegali o abusivi). Si vedrà nel prosieguo tuttavia che, in uno dei contenziosi Ryanair, anche l'*an* della misura di aiuto motivata dalla pandemia è stato oggetto di controversia.

5. La guerra in Ucraina

Il 24 Febbraio 2022 scoppiava la guerra in Ucraina. I documenti delle Istituzioni Europee hanno identificato la causa dell'inizio della guerra nella aggressione unilaterale, non provocata e non giustificata, della Russia. L'UE ha reagito alla aggressione della integrità territoriale, della sovranità e dell'indipendenza dell'Ucraina, imponendo sanzioni commerciali alla Russia, via via gradualmente inasprite, con almeno nove distinti pacchetti succedutisi nel tempo, in funzione della palese perdurante irriducibilità dell'intendimento aggressivo della Russia. Questa ha reagito peraltro con contromisure sanzionatorie a carico dell'UE e con l'uso dell'approvvigionamento energetico del gas, a suo prevalente appannaggio, come arma di indebolimento dell'economia dell'UE. La crisi geopolitica ha provocato gravi ripercussioni economiche su tutto il mercato interno unionale: contrazione della domanda; interruzione di contratti; perdita di fatturato delle imprese europee; carenza di materie prime; aumento dei prezzi della elettricità e del gas; grave danneggiamento nei settori del turismo e del trasporto, già penalizzati dalla pandemia da COVID 19; fuga dalla guerra di milioni di cittadini ucraini e conseguente emergenza umanitaria; riduzione dell'approvvigionamento di cereali dall'Ucraina; aumento dei prezzi degli alimenti per animali; forte aumento del costo della produzione.

Per contrastare gli effetti di tale grave turbamento dell'economia europea, la Commissione ha in primo luogo riproposto il, già sopra esaminato, proprio ruolo di coordinamento e supervisione delle misure di aiuto emergenziale che ogni singolo Stato Membro avrebbe potuto attuare individualmente, ai sensi, questa volta, dell'art. 107 § 2 lett. b)¹⁰. La Commissione rilevava invero che nella specie era integrato il presupposto della deroga per evento eccezionale costituito appunto dalla guerra in Ucraina.

¹⁰ Comunicazione della Commissione quadro temporaneo di crisi per misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina – 2022/C 131 I/01 – GU 24 Marzo 2022

Ma la iniziativa più interessante è stata la adozione del piano REPowerEU¹¹ volto a ridurre rapidamente la dipendenza europea dai combustibili fossili russi, imprimendo una accelerazione alla transizione verso l'energia pulita e unendo le forze per giungere ad un sistema energetico più resiliente nonché ad una vera "Unione dell'energia". Replicando la esperienza del dispositivo di ripresa e resilienza, l'UE ha incrementato i finanziamenti già erogati ai singoli Stati Membri sulla base di esso, destinando ulteriori ingenti risorse per la specifica realizzazione del piano REPowerEU.

Il Piano REPowerEU contiene espresso riferimento alla piena soggezione delle riforme e degli investimenti ivi previsti alle norme sugli aiuti di Stato. D'altra parte l'applicazione mirata e proporzionata del controllo sugli aiuti di Stato da parte dell'UE *"serve a garantire che le misure di sostegno nazionali siano efficaci nell'aiutare le imprese ed i lavoratori colpiti dall'attuale crisi ed a preservare la sostenibilità del bilancio a lungo termine delle misure nazionali di sostegno. Il controllo dell'UE sugli aiuti di Stato garantisce anche che il mercato interno dell'UE non venga frammentato e che le condizioni di parità rimangano intatte. L'integrità del mercato interno è importante per resistere alle pressioni esterne ed evitare situazioni di corsa alle sovvenzioni, in cui gli Stati Membri con maggiori disponibilità economiche possono spendere più dei loro vicini a scapito della coesione all'interno dell'Unione"*¹². Nelle parole della Commissione appena trascritte è racchiusa la funzione collettiva e solidaristica degli aiuti di Stato emergenziali.

6. Conclusioni della Parte I

La breve analisi descrittiva delle misure di aiuto emergenziale che sono state adottate per contrastare le tre grandi crisi che hanno caratterizzato l'inizio di questo XXI secolo, consente alcune altrettanto brevi e modeste riflessioni.

Il valore della coesione rappresenta pacificamente l'essenza stessa dell'Unione Europea. La stabilità finanziaria, l'integrità del mercato interno, la solidarietà sociale, il principio di non discriminazione delle imprese europee, politiche comuni di sviluppo e crescita economica, il principio di pa-

¹¹ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni, Piano REPowerEU, SWD(2022) 230 final del 18/5/2022

¹² Comunicazione della Commissione – quadro temporaneo di crisi e transizione per misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina, Bruxelles, 9 Marzo 2023, C(2023) 1711 final, pag. 11.

rità nella offerta di opportunità alle imprese, la riduzione della dipendenza energetica europea, sono, fra altri, altrettanto essenziali valori europei in quanto funzionali ad assicurare la coesione.

La disciplina degli aiuti di Stato è il veicolo mediante il quale si affermano tali valori.

Si considera allora che la idea individualistica sottesa dalla tradizionale regola generale di divieto di aiuti di Stato, dopo le crisi del nuovo secolo sembra quanto meno arricchita di un ulteriore profilo. La disciplina degli aiuti di Stato ha definitivamente assunto una nuova e rilevante declinazione solidaristica: essa sembra infatti proiettata a costituire anche il più appropriato veicolo delle misure collettive di tutela e salvaguardia dell'Unione nei momenti di crisi.

PARTE II

“IL CONTENZIOSO SULLA APPLICAZIONE DELLE MISURE EMERGENZIALI”

7. Crisi finanziaria del 2008 – Il caso KOTNIK (Sentenza della Corte di Giustizia UE, grande sezione, 19 Luglio 2016, C-526/14)

In seguito alla crisi finanziaria mondiale del 2008, la Banca Centrale Slovena aveva accertato che cinque banche slovene presentavano carenza di capitale e non disponevano di capitale sufficiente per soddisfare i propri creditori e coprire il valore dei depositi. Sicchè la Banca Centrale di Slovenia adottava, nel Dicembre 2013, misure straordinarie di ricapitalizzazione di due delle cinque banche; una misura di salvataggio per una banca; ed infine misure di liquidazione delle ultime due banche. La Commissione aveva regolarmente autorizzato, il 18 Dicembre 2013, le misure di aiuto riservate a tali cinque banche. Dette misure prevedevano la liquidazione del capitale degli azionisti e dei c.d. creditori subordinati (una categoria di creditori delle banche, portatori di una sorta di titoli obbligazionari, destinati ad essere soddisfatti dopo i detentori di obbligazioni ordinarie ma prima degli azionisti veri e propri). Azionisti e creditori subordinati denunciavano la illegittimità costituzionale delle misure di aiuto, deducendo la violazione del diritto di proprietà, la violazione del principio di irretroattività, la violazione del principio del legittimo affidamento e la violazione del principio di proporzionalità. La adita Corte Costituzionale Slovena proponeva rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ai sensi dell’art. 267 TFUE. Le misure di aiuto erano state approvate dallo Stato Membro Slovenia sulla base della Comunicazione della Commissione, descritta al superiore paragrafo 3, ed erano state, siccome ad essa conformi, regolarmente autorizzate dalla Commissione stessa. Sicchè oggetto del giudizio interno era in realtà il contenuto stesso della Comunicazione della Commissione, ritenuto non conforme all’art. 17 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea ed alle direttive 2012/30 e 2001/24.

Con la sentenza del 19 Luglio 2016 la Corte di Giustizia ribadiva in primo luogo che la valutazione della compatibilità di una misura di aiuto rientra nella competenza esclusiva della Commissione. Allorchè poi la Commissione abbia in precedenza adottato orientamenti di coordinamento, come la Comunicazione sul settore bancario, essa si deve intendere autolimitata nel senso che in linea di principio, qualora uno Stato membro

elabori una misura di aiuto adeguandosi alle indicazioni della Commissione, quest'ultima non può rifiutare la approvazione della misura stessa. La Corte osservava poi che le misure di aiuto slovene al settore bancario erano state erogate ai sensi dell'art. 107 § 3 lett. b) TFUE, per porre rimedio al grave turbamento della economia interna. A fronte di tale *ratio*, gli interessi degli azionisti e dei creditori subordinati dovevano ritenersi recessivi rispetto al prevalente interesse alla stabilità finanziaria dell'UE: *"...la grave difficoltà di una o più banche rischia di propagarsi rapidamente ad altre banche, vuoi nello Stato membro interessato, vuoi in altri Stati membri. Ciò rischia a sua volta di produrre ricadute negative in altri settori dell'economia. ... Come rilevato dall'Avvocato Generale al paragrafo 56 delle conclusioni, il ricorso alla base giuridica dell'art. 107, paragrafo 3, lett. b) TFUE è tanto più giustificato dalla circostanza per cui, nell'ambito della crisi finanziaria mondiale che è all'origine dell'adozione di detta comunicazione, l'economia di numerosi Stati membri è stata colpita da gravi turbamenti"* (paragrafi 50 e 51 della sentenza). Peraltro, osservava inoltre la Corte, il sacrificio dei creditori subordinati e degli azionisti era finalizzato a contenere l'aiuto concesso alle banche e per tale ragione esso era giustificato. La Corte negava poi la rilevanza, nella specie, del principio del legittimo affidamento, accordato solo, per giurisprudenza consolidata della Corte medesima, ove l'interessato abbia ricevuto assicurazioni precise, incondizionate e concordanti, provenienti da fonti autorizzate ed affidabili, sulla prestazione ambita. Nella specie tali condizioni non ricorrevano affatto. In ogni caso, l'obiettivo di garantire la stabilità del sistema finanziario, evitando al contempo una spesa pubblica eccessiva e minimizzando le distorsioni della concorrenza, doveva essere considerato conforme all'interesse pubblico, prevalente su quello del privato affidamento. Nemmeno il pregiudizio rilevante al diritto di proprietà poteva, secondo la Corte, dirsi integrato: gli azionisti ed i creditori subordinati, in caso di fallimento delle banche, che le misure di aiuto intendevano scongiurare, non avrebbero certo beneficiato di trattamento economico migliore. La Corte infine si pronunciava sulla compatibilità delle misure di aiuto slovene, conformi alla Comunicazione della Commissione sulla crisi finanziaria e suo settore bancario.

Il profilo di grande interesse della suddetta pronuncia è la reiterata ed inequivoca affermazione della natura di valore fondante, di interesse generale e prevalente per l'UE, della stabilità finanziaria e della integrità del settore bancario.

**8. Crisi pandemica da COVID19 – Sentenza del Tribunale
(Decima sezione ampliata) 10 Maggio 2023, Cause riunite
T-34/21 e T-87/21, Ryanair e Condor / Commissione Europea**

Nel Giugno 2020 la Repubblica Federale di Germania accordava un aiuto individuale, sotto forma di ricapitalizzazione, per l'ingente importo di 6 miliardi di euro, alla Compagnia Aerea Lufthansa. La misura era volta a supportare la impresa, gravemente danneggiata dalla eccezionale situazione creata dalla pandemia nel settore dei trasporti aerei. La Commissione aveva dichiarato la misura compatibile ai sensi dell'art. 107 § 3 lett. b) TFUE e coerente con la sua Comunicazione di temporary framework. Le Compagnie Ryanair e Condor chiedevano al Tribunale l'annullamento della decisione di compatibilità della Commissione. Il Tribunale accoglieva i ricorsi previa loro riunione.

Il Tribunale, in sintesi, ha affermato i seguenti principi.

a) Un concorrente del beneficiario di un aiuto è direttamente interessato dalla decisione di approvazione della misura da parte della Commissione ed ha quindi legittimazione attiva alla impugnazione della stessa.

b) Il Tribunale, se non può sostituirsi alla Commissione nella formulazione delle valutazioni economiche discrezionali che conducono alla adozione di una Comunicazione, può tuttavia verificare che la singola decisione della Commissione sia coerente con quelle preventive valutazioni esposte nella Comunicazione.

c) Requisito imprescindibile per la erogazione della misura di aiuto è la dimostrazione della impossibilità, per la beneficiata, di reperire autonomamente, sul mercato, i finanziamenti oggetto della misura di aiuto, che, in quanto gravante sulla finanza pubblica, non può che essere rigorosamente residuale. Nella specie il Tribunale osservava che la Commissione aveva totalmente ommesso di indagare la esistenza di tale requisito.

d) Altro principio imprescindibile ribadito dal Tribunale è quello secondo il quale, se la beneficiata dispone di un notevole potere di mercato, e se la misura di aiuto supera i 250 milioni di euro, lo Stato membro che attua la misura deve necessariamente adottare anche misure supplementari per preservare la concorrenza effettiva sui detti mercati e limitarne la inevitabile distorsione. Nella specie secondo il Tribunale la Commissione aveva ignorato la esistenza di informazioni che restituivano la effettiva esistenza del notevole potere di mercato in capo alla beneficiata, incorrendo in un errore manifesto di valutazione.

La lettura della sentenza del Tribunale conferma la natura solidaristica, e funzionale alla coesione nell'UE, degli aiuti di Stato emergenziali. Non viene evocato in dubbio che la Lufthansa avesse effettivamente subito gravissimo pregiudizio a causa della pandemia ed in conseguenza della sostanziale sospensione delle attività di trasporto aereo e di interdizione della circolazione delle persone. La ingente misura di aiuto prevista a suo favore aveva indubbiamente lo scopo di salvaguardare il suo bilancio, i posti di lavoro dei suoi dipendenti, il suo valore patrimoniale. Tuttavia il punto di equilibrio tra il dovere di salvataggio della impresa solvibile colpita dalla pandemia suo malgrado, ed il principio di non discriminazione, di tutela della concorrenza, non era stato, secondo il Tribunale, adeguatamente illustrato ed individuato dalla Commissione. Tutti tali principi sono invece parimenti funzionali alla salvaguardia della integrità dell'Unione.

9. Aiuti erogati dopo la scadenza della misura temporanea ed aiuti abusivi

In considerazione dell'elevato numero di misure di aiuto che sono state erogate a causa ed in ragione delle crisi sopra ricordate, si ritiene opportuno richiamare brevemente le conseguenze della inosservanza del *quomodo* della erogazione delle stesse. Come si è visto, gli aiuti di Stato emergenziali sono caratterizzati essenzialmente dalla specialità, dalla loro natura di eccezione alla regola, dalla conseguente loro interpretazione necessariamente restrittiva e dalla loro limitata durata temporale. Qualora la misura sia erogata dopo la sua scadenza, in violazione della sua temporaneità, l'aiuto di considera illegale *tout court* ed esso deve essere recuperato come tale senza necessità di espressa decisione della Commissione¹³. Il Giudice nazionale che constati la avvenuta erogazione di un aiuto illegale deve cioè disporre il recupero a prescindere dalla esistenza di una espressa decisione in conformità della Commissione.

Qualora viceversa la misura di aiuto sia erogata con modalità difforme rispetto ai limiti che ogni misura emergenziale deve contenere, cioè in difformità rispetto a quanto approvato dalla Commissione, allora l'obbligo del recupero deve essere accertato dalla Commissione. In tal caso invero, la misura di aiuto si considera comunque autorizzata regolarmente da parte della Commissione. Ciò che essa deve accertare è che la misura sia stata attuata in modo difforme rispetto alle sue indicazioni. Si tratta in questo

¹³ Corte di Giustizia 7 Aprile 2022, C 2022 – 272

caso dei c.d. aiuti attuati in modo abusivo di cui al Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio del 13 Luglio 2015.

10. Conclusioni

La breve indagine descrittiva dei drammatici accadimenti degli ultimi tre lustri sopra compiuta, consente di constatare che il ruolo del supporto straordinario finanziario unionale è dirimente nella salvaguardia del tessuto economico sociale della UE in ipotesi di crisi e nello stimolo agli investimenti per il suo rafforzamento e la sua competitività mondiale.

Ci si domanda conclusivamente se esista, nell'ottica solidaristica descritta, spazio per una autonomia tributaria dell'UE. Una risorsa propria europea in senso stretto, cioè finalizzata al procacciamento di entrate con cui finanziare il bilancio unionale, per dotarlo di risorse straordinarie destinate specificamente alle misure anticrisi. Una risorsa che potesse essere disciplinata e riscossa dalla stessa Unione in maniera indipendente ed autonoma rispetto alle scelte dei singoli Stati membri. Un tributo proprio dell'UE destinato a perseguire la specifica finalità di contrastare, a livello unionale, mediante erogazione di misure di aiuto emergenziale e incentivo agli investimenti, i momenti di crisi. *L'istituzione di un tributo europeo costituirebbe un passo importantissimo verso la realizzazione dell'integrazione europea ed una condizione fondamentale per lo sviluppo dell'Unione Europea come realtà politica*¹⁴ competitiva nel villaggio globale.

Una ulteriore finale considerazione più strettamente pertinente il ruolo del Giudice. Gli aiuti di Stato emergenziali sono regolati dai principi generali contenuti nel TFUE, integrati, con valore normativo integrativo imprescindibile, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. È ragionevole ipotizzare che il contenzioso in materia di aiuti di Stato emergenziali divenga, in un prossimo futuro, significativo. Sarà allora compito e dovere del Giudice nazionale pretendere sempre, a scampo di responsabilità professionale, il conforto di tale fonte giurisprudenziale e, se necessario, provocarla direttamente mediante lo strumento del rinvio pregiudiziale.

¹⁴ Guido Roncarati, *Le risorse proprie dell'Unione Europea. Criticità e prospettive di riforma*, tesi di laurea ALMA MATER STUDIORUM Università di Bologna, pag. 88 e ss.

JESÚS RAMOS PRIETO

AYUDAS DE ESTADO FISCALES Y HACIENDAS TERRITORIALES EN ESPAÑA: APROXIMACIÓN GENERAL AL PROBLEMA EN EL ÁMBITO DE LA TRIBUTACIÓN REGIONAL Y LOCAL

Abstract

ES: Este trabajo analiza, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dos aspectos del régimen de las ayudas estatales que guardan una estrecha conexión con los tributos de las Haciendas territoriales en España, integradas por las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. En primer lugar, se estudia el problema de la selectividad regional en la evaluación de las ayudas de Estado conforme a la experiencia española. Y, en segundo lugar, se realizan algunas consideraciones sobre la proyección del régimen de las ayudas estatal al ámbito de la tributación local en España.

EN: This paper analyses, in the light of the case law of the Court of Justice of the European Union, two aspects of the State aid regime that are closely connected with the taxes of the territorial treasuries in Spain, made up of the Autonomous Communities and Local Entities. Firstly, the problem of regional selectivity in the assessment of State aid is studied in accordance with the Spanish experience. Secondly, some considerations are made on the projection of the State aid regime to the field of local taxation in Spain.

IT: Il presente documento analizza, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, due aspetti del regime degli aiuti di Stato che sono strettamente legati alle imposte degli enti territoriali in Spagna, costituite dalle Comunità autonome e dagli enti locali. In primo luogo, il problema della selettività regionale nella valutazione degli aiuti di Stato viene studiato in base all'esperienza spagnola. In secondo luogo, vengono fatte alcune considerazioni sulla proiezione del regime degli aiuti di Stato al settore della fiscalità locale in Spagna.

Este trabajo recoge el contenido esencial de las intervenciones realizadas en dos de los seminarios de formación desarrollados durante 2022 y 2023 en el marco del Proyecto ARROW «*Fiscal State Aid: a training activity on EU principles, EU Courts' case law, Member States' internal law and case law; overcoming contradictions towards a common judicial culture*», cofinanciado

por el Programa de Entrenamiento de los Jueces Nacionales de la Unión Europea.

Por ello, debo comenzar estas líneas expresando mi sincero agradecimiento al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria de Italia y, de modo especial, a la Consejería María De Cono por haberme ofrecido la posibilidad de colaborar en dicho Proyecto como miembro del Comité Científico en representación de la Universidad Pablo de Olavide. Asimismo, debo agradecer la amable invitación para impartir sendas ponencias en las sesiones del calendario formativo celebradas el 10 de noviembre de 2022 y el 20 de junio de 2023. En ellas abordé dos aspectos del régimen de las ayudas estatales que guardan una estrecha conexión con los tributos de las Haciendas territoriales, integradas en España por las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

PRIMERA PARTE

EL PROBLEMA DE LA SELECTIVIDAD REGIONAL EN LA EVALUACIÓN DE LAS AYUDAS DE ESTADO. ANÁLISIS A LA LUZ DE LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA

1. Planteamiento: el requisito de la selectividad territorial

Son bien conocidos los cuatro criterios básicos que marca el artículo 107.1 del TFUE a la hora de valorar la posible incompatibilidad con el mercado interior de las ayudas estatales de naturaleza tributaria:

1. Ventaja directa o indirecta que obtienen los beneficiarios a través de una reducción de las cargas económicas que han de soportar.
2. Otorgamiento por el Estado o mediante fondos estatales.
3. Falseamiento o amenaza de falseamiento de la competencia y afectación a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.
4. Selectividad o especificidad, por tratarse de medidas que favorezcan a determinadas empresas o producciones.

En cuanto al requisito del otorgamiento por el Estado o mediante fondos estatales, se considera cumplido por las medidas fiscales o de otra naturaleza (subvenciones, ayudas, etc.) procedentes de los entes subcentrales existentes dentro de la organización político-institucional de cada Estado miembro. Así lo puso de manifiesto la Comisión en 1998 en su Comu-

nicación relativa a aplicación de normas sobre ayudas estatales a medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas¹:

“En segundo lugar, la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales. Una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros. Por otra parte, el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de administración fiscal.”

Respecto del requisito de la selectividad o especificidad, la misma Comunicación de 1998 aclaró igualmente que incluye la noción de selectividad territorial², al insistir en que las medidas de alcance territorial regional o local pueden favorecer sin duda a determinadas empresas. Frente a un régimen común, pueden introducir excepciones o diferencias que para no ser ayuda estatal han de justificarse por la naturaleza o la economía del sistema fiscal del Estado miembro, es decir, ser consecuencia directa de los principios fundamentales o directivos de ese sistema tributario nacional.

Pasados unos años y la vista del acercamiento jurisprudencial acumulado, la Comunicación de la Comisión de 2016 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE delimitó con mayor claridad la distinción entre selectividad material y selectividad regional. La primera concurre en aquellas medidas financieras que limiten su aplicación a determinadas empresas o sectores económicos. La segunda se apreciará en las medidas cuyo ámbito de aplicación queda circunscrito a determinados territorios dentro de un Estado miembro³:

“En principio, solo las medidas que se aplican en la totalidad del territorio del Estado miembro escapan al criterio de selectividad regional establecido en el artículo 107, apartado 1, del Tratado. No obstante, como se subraya más adelante, el sistema de referencia no tiene necesariamente que definirse como la totalidad del Estado miembro. De ello se deduce que no todas las medidas que solo se aplican a determinadas partes del territorio de un Estado miembro son automáticamente selectivas. 143.

¹ DOUE C 384/03, de 10 de diciembre de 1998, ap. 10.

² Ap. 16-17.

³ DOUE C 262/01, de 19 de julio de 2016, ap. 142-155.

Según reiterada jurisprudencia, las medidas de ámbito de aplicación regional o local pueden no ser selectivas si cumplen ciertos requisitos. Esta jurisprudencia solo ha abordado hasta la fecha medidas fiscales. No obstante, puesto que la selectividad regional es un concepto general, los principios expuestos por los órganos jurisdiccionales de la Unión en lo referente a las medidas fiscales se aplican también a otros tipos de medidas.”

2. Breve referencia a la autonomía tributaria regional en España: Comunidades Autónomas de régimen general y territorios forales de Navarra y País Vasco

La Constitución Española de 1978 configuró modelo complejo de organización y distribución territorial del poder político, administrativo y financiero que se estructura en torno a tres grandes niveles: estatal o central, regional y local (artículo 137).

En el nivel regional aparecen las Comunidades Autónomas, resultantes del ejercicio del derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones (artículo 2). Dentro de ellas hay que diferenciar dos grandes bloques. Por un lado, quince Comunidades Autónomas de régimen general, entre las que se incluye el archipiélago de Canarias a pesar de contar con un régimen económico y fiscal especial (disposición adicional tercera). Por otro lado, la Comunidad Foral de Navarra y la Comunidad Autónoma del País Vasco, que integra los tres denominados Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya (disposición adicional primera).

En el nivel de los gobiernos locales hay que distinguir entre las entidades cuya existencia está garantizada constitucionalmente (municipios, provincias e islas) y otras entidades cuya creación depende de la legislación estatal o autonómica (comarcas y otras agrupaciones de municipios, áreas metropolitanas y mancomunidades de municipios), sin olvidar el peculiar estatus de Ceuta y Melilla como Ciudades con Estatuto de Autonomía, ubicadas en el norte del continente africano.

De esta forma el texto constitucional español asume un esquema de federalismo fiscal que, salvando las inevitables diferencias, sigue una línea próxima al adoptado por Constitución de la República Italiana de 1947, donde se distinguen regiones con estatuto especial, regiones con estatuto ordinario, municipios, provincias y ciudades metropolitanas.

En el ámbito específicamente tributario, en España nos encontramos con un modelo asimétrico de atribución de competencias a los gobiernos regionales que se bifurca en dos grandes grupos:

- Quince Comunidades Autónomas de régimen general o común, siete de ellas uniprovinciales y con la particularidad de Canarias antes indicada.

De conformidad con el artículo 157.1 de la Constitución, estas Comunidades Autónomas cuentan con tres tipos de recursos tributarios: tributos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos del Estado (de nula virtualidad práctica en la actualidad) y sus tributos propios.

Entre ellas sí cabe hablar, por tanto, de una atribución simétrica de competencias regulatorias en materia tributaria.

- Cuatro territorios forales, que se corresponden con la Comunidad Foral de Navarra y con los tres Territorios Históricos que integran la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En virtud de sus derechos históricos, amparados y respetados por la Constitución (disposición adicional primera), estas Haciendas forales disfrutaban de un sistema especial de actividad financiera y tributaria y de relaciones financieras con el Estado, denominado Convenio Económico en Navarra y Concierto Económico en el País Vasco.

Componente esencial de régimen foral es la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, diferenciado al que rige en el resto del territorio nacional, dentro de unos límites genéricos y específicos.

De manera muy sintética, resumimos las diferencias entre uno y otro modelo (general o común *versus* foral) en las tablas que siguen.

<p>Poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen común (Haciendas autonómicas)</p>	
<p>Normas delimitadoras del poder tributario autonómico</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Constitución • Estatutos de Autonomía • Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) • Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias • Leyes 16 a 30/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a las quince Comunidades Autónomas y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión
<p>Principios y características básicos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Autonomía financiera, coordinación y solidaridad • Prohibición de privilegios económicos o sociales • Corresponsabilidad fiscal y suficiencia de recursos • Lealtad institucional • Potestad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir tributos de acuerdo con Constitución y leyes
<p>Tipología de recursos tributarios</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tributos cedidos total o parcialmente por el Estado: <ul style="list-style-type: none"> - Cesión total o parcial de la recaudación generada en el territorio de cada Comunidad Autónoma, conforme a los puntos de conexión fijados por la Ley 22/2009 - Atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas para regular elementos de algunos de estos tributos estatales - Posible delegación en las Comunidades Autónomas de las funciones de aplicación y revisión de estos tributos estatales • Recargos sobre tributos estatales (inexistentes en la actualidad) • Tributos propios (impuestos, tasas y contribuciones especiales) <ul style="list-style-type: none"> - Creación por cada Comunidad Autónoma dentro de límites fijados por el Estado - Prohibición de gravar hechos imposables sometidos a tributos estatales o locales - Límites específicos en la LOFCA

Ayudas de estado fiscales y haciendas territoriales en españa

<p>Tributos cedidos total o parcialmente por Estado</p>	<p>Tributos estatales cuyo rendimiento está cedido total o parcialmente a las Comunidades Autónomas</p> <ul style="list-style-type: none"> • IRPF (50%) • IVA (50%) • Impuesto sobre el Patrimonio • Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones • Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados • Impuestos Especiales de fabricación <p>Impuestos especiales sobre el alcohol, bebidas alcohólicas y cerveza (58%)</p> <p>Impuesto sobre Hidrocarburos (58%)</p> <p>Impuesto sobre las Labores del Tabaco (58%)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre la Electricidad • Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte • Tributos sobre el juego • Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos
---	---

	<p>Competencias normativas asumidas por las Comunidades Autónomas</p> <ul style="list-style-type: none"> • IRPF: mínimo personal y familiar, escala autonómica (progresiva) y deducciones de la cuota íntegra autonómica • Impuesto sobre el Patrimonio: mínimo exento, escala de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota • Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: reducciones de la base imponible, escala de gravamen, cuota tributaria, deducciones y bonificaciones de la cuota y aspectos de gestión del tributo • Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: tipos de gravamen de determinados actos, contratos o documentos (arrendamientos, concesiones administrativas, transmisión de bienes muebles e inmuebles y constitución y cesión de derechos reales -excepto los derechos reales de garantía- y documentos notariales), deducciones y bonificaciones de la cuota y aspectos de gestión del tributo • Tributos sobre el juego: exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo y aplicación del tributo • Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: tipos de gravamen • Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos: tipos impositivos y aspectos de gestión del tributo
<p>Impuestos propios</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Establecimiento de numerosos impuestos propios durante los últimos años por parte de las Comunidades Autónomas • En 2023 hay más de 50 impuestos autonómicos en vigor⁴, pero con una recaudación bastante limitada • Principales materias imponibles sometidas a imposición: <ul style="list-style-type: none"> - Abastecimiento, tratamiento, consumo y depuración de agua - Afecciones al medioambiente y diversas formas de emisiones y contaminación - Estancias en establecimientos turísticos - Grandes establecimientos comerciales - Residuos y vertidos de residuos - Inmuebles vacíos - Tabaco y combustibles derivados del petróleo (Canarias) - Bebidas azucaradas (Cataluña)

⁴ Ministerio de Hacienda y Función Pública, Libro Electrónico de Tributación Autonómica: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/Financiacion->

Ayudas de estado fiscales y haciendas territoriales en españa

<p>Poder tributario de las Haciendas forales (Comunidad Foral de Navarra y Territorios Históricos del País Vasco)</p>	
<p>Normas delimitadoras del poder tributario autonómico</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Constitución (disposición adicional primera) • Estatutos de Autonomía • Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra (artículo 45) • Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (artículo 41) • Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra • Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco
<p>Principios y características básicos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Potestad de las Haciendas forales para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario • Competencias exclusivas del Estado limitadas en materia tributaria (derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido) • Autonomía normativa tributaria más amplia que las Comunidades Autónomas de régimen general. • Límites generales a la potestad tributaria de las Haciendas forales <ul style="list-style-type: none"> - Coordinación y colaboración - Solidaridad - Sometimiento a tratados y convenios internacionales - Normas de armonización fiscal de la Unión Europea - Criterios generales de armonización, en especial: <ul style="list-style-type: none"> Mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado Libertad de circulación y establecimiento de las personas, libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin efectos discriminatorios • Contribución a la financiación de las cargas generales del Estado mediante una aportación (Navarra) o cupo (País Vasco)

<p>Tipología de recursos tributarios</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tributos con normativa propia de las Haciendas forales, salvo algunos límites específicos <ul style="list-style-type: none"> - IRPF - Impuesto sobre Sociedades - Impuesto sobre el Patrimonio - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados - Tributos sobre el juego (salvo el impuesto sobre las actividades del juego) - Tributos locales • Tributos con normativa propia de las Haciendas forales, pero sometida a las mismas normas sustantivas y formales que rigen en el Estado: <ul style="list-style-type: none"> - Impuesto sobre la Renta de no Residentes - IVA - Impuestos Especiales - Impuesto sobre las Primas de Seguros - Impuestos para la sostenibilidad energética. - Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito - Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados - Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables - Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero - Impuesto sobre las transacciones financieras - Impuesto sobre determinados servicios digitales - Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos - Impuesto sobre las actividades del juego
--	---

Dentro del régimen tributario propio que pueden establecer y regular las Haciendas forales se incluyen competencias normativas sobre tributos con una incidencia directa en la actividad empresarial: el IRPF y, sobre todo, el Impuesto sobre Sociedades. En concreto, las complejas reglas de distribución de competencias para la exacción de este último tributo previstas en el Convenio Económico de Navarra (artículos 18 y 19) y en el Concierto Económico del País Vasco (artículos 14 y 15) prevén una tributación exclusiva a la Hacienda foral o una tributación conjunta a la Hacienda foral y a la Hacienda del Estado conforme a diversos criterios:

- a) Domicilio fiscal en territorio foral o común;
- b) Volumen total de operaciones en el ejercicio anterior (menor o mayor a 10.000.000 de euros);
- c) Porcentaje de operaciones (superior o inferior al 75 por 100) en territorio foral o en el resto de España.

Así, por ejemplo, las entidades con domicilio fiscal en un territorio foral y un volumen total de operaciones en el ejercicio anterior inferior a 10.000.000 de euros tributarán conforme a la normativa foral. En cambio, las entidades con domicilio fiscal en territorio foral, un volumen total de operaciones en el ejercicio anterior superior a 10.000.000 de euros y un 75 por 100 o más de sus operaciones localizadas en el resto de España, tributarán de forma conjunta a la Hacienda foral y la Hacienda del Estado en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio y conforme a normativa estatal.

3. Conflictos sobre selectividad regional y normativa fiscal de las Haciendas forales

Pese a gozar de reconocimiento constitucional y legal, el singular régimen tributario de las Haciendas forales ha sido fuente de no pocos conflictos, como consecuencia de las amplias diferencias que han existido en determinados momentos entre las normas fiscales forales y las vigentes en el territorio común, sobre todo en materia de beneficios e incentivos fiscales a las inversiones empresariales aplicables en tributos como el Impuesto sobre Sociedades.

En este tributo, que no está cedido a las Comunidades Autónomas de régimen general, la existencia en algunos momentos de beneficios e incentivos fiscales más amplios, ya sea desde un punto de vista objetivo, subjetivo, temporal o cuantitativo, en la normativa foral que en la normativa estatal ha generado dos tipos de dudas.

En el plano del Derecho interno, ¿se ajustan las disposiciones aprobadas por las Haciendas forales a los límites que marcan a sus competencias tributarias el Convenio Económico y el Concerto Económico?

En el plano del Derecho de la UE, ¿constituyen esas ventajas fiscales, aplicables solo en una parte del territorio nacional, medidas selectivas contrarias a la prohibición de ayudas estatales incompatibles con la libre competencia en el seno del mercado interior?

3.1. Preliminares: primeras controversias en torno a los incentivos fiscales a la inversión de las Haciendas forales del País Vasco

Unos de los criterios generales de armonización a que está sujeta la potestad tributaria de las Haciendas forales es la obligación de establecer y mantener “una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”. La interpretación de esta ambigua expresión, que no cuenta con una definición legal, ha hecho correr ríos de tinta en la doctrina académica.

La intención de la norma es fácil de adivinar: evitar un hipotético abuso de la foralidad para convertir estos territorios en una especie de paraísos fiscales internos. Pero más allá de ese extremo, la duda principal que surge es si se puede entender o no vulnerado este límite a causa de la existencia de beneficios fiscales más ventajosos en las normas forales reguladoras de un tributo como el Impuesto sobre Sociedades.

En un primer momento el Tribunal Supremo dio una respuesta negativa, concluyendo en su Sentencia de 19 de julio de 1991 que el hecho de que las disposiciones forales de Guipúzcoa reconocieran en varios tributos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, ITPAJD e impuestos municipales) beneficios fiscales mayores a los establecidos en la legislación estatal “no determina, sin más, que la presión fiscal efectiva global sea inferior a la existente en territorio común”⁵.

Sin embargo, esa posición de tolerancia máxima con la autonomía tributaria de las Haciendas forales empezó a matizarse poco tiempo después.

En 1993 la Comisión Europea adoptó la Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en País Vasco⁶. En ella se constató que las ayudas relativas al Impuesto sobre Sociedades y al IRPF contempladas en las normas forales examinadas solo se aplicaban a las entidades que operasen exclusivamente en el País Vasco y a los sujetos pasivos que, teniendo su residencia habitual en la provincia de que se tratase, desarrollasen la actividad que pudiera ser objeto de ayuda

⁵ Esta Sentencia va referida a la Norma Foral de Guipúzcoa 4/1986, de 22 de abril, sobre incentivos fiscales a la inversión. Según el Alto Tribunal “no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado”, porque “la concesión de una bonificación superior a la estatal puede ser compensada por la inexistencia de otras bonificaciones en ese o en otros impuestos, con una reducción o elevación de tipos, incluso con una agravación de sanciones, y todo ello forma parte de la repercusión efectivos de los diversos gravámenes, a efectos de apreciar la presión fiscal efectiva global”.

⁶ DOCE L 134, de 3 de junio de 1993.

exclusivamente en el País Vasco. Por ello, dicho sistema fiscal, en lo que respecta a estas ayudas, es contrario a la libertad de establecimiento, “pues una sociedad de otro Estado miembro que deseara establecer una sucursal, una agencia o un establecimiento en el País Vasco, manteniendo al mismo tiempo su actividad en dicho Estado miembro, no podría beneficiarse de estas ayudas; del mismo modo, una sociedad española instalada en el País Vasco no podría ampliar sus actividades a otro Estado miembro, explotando un establecimiento en el mismo, so pena de perder su derecho a disfrutar de las mencionadas ayudas”. En consecuencia, la Comisión concluyó lo siguiente:

“Las ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, establecidas por las Normas Forales 28/ 1988 de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa y por los Decretos 205/1988 y 227/1988 del Gobierno vasco son, en lo que respecta a las medidas relativas al impuesto de sociedades y al impuesto sobre la renta de las personas físicas, incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado, habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 52 del Tratado.”

A esta decisión de la Comisión se suma el llamativo giro que experimentó la doctrina del Tribunal Supremo en su Sentencia de 7 de febrero de 1998⁷, seguida poco tiempo después por otras dos Sentencias de 13 y 22 de octubre del mismo año⁸. En el primero de esos pronunciamientos se anuló la Norma Foral de Vizcaya 8/1988, de 1 de julio, sobre incentivos fiscales a la inversión, al considerar que los beneficios relativos al IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el ITPAJD que en ella se concedían menoscababan la libre competencia empresarial y ponían de manifiesto una presión fiscal inferior a la existente en territorio común. El razonamiento seguido para llegar a ese resultado se basó en que esa norma ya había declarada discriminatoria por la citada Decisión de la Comisión para los residentes de la UE que operasen en el País Vasco con sometimiento a la legislación común, de donde se dedujo que resultaba patente “la desigualdad y la diferencia de efectiva presión tributaria global en el interior del espacio fiscal español”.

⁷ Recurso de apelación núm. 12703/1991

⁸ La Sentencia de 13 de octubre de 1998 (recurso de apelación núm. 7484/1990) anuló la Norma Foral de Guipúzcoa 14/1987, de 27 de abril, sobre incentivos fiscales a la inversión, mientras que la Sentencia de 22 de octubre de 1998 (recurso de apelación núm. 7565/1992) hizo lo propio con la Norma Foral de Álava 28/1988, de 18 de julio, sobre incentivos fiscales a la inversión.

3.2. Primer acto: cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en 1997, asuntos C-400/97 a C-402/97. Conclusiones del Abogado General A. Saggio

Mediante autos de 30 de julio de 1997 el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco planteó ante el Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales de idéntico tenor con respecto a las normas aprobadas en 1993 por las tres Haciendas forales del País Vasco como medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica⁹.

En ellas se contenían una serie de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades y el IRPF con un ámbito territorial de aplicación limitado, como era inevitable, a los tres Territorios Históricos. Tenían un ámbito subjetivo limitado de aplicación, en el que estaban comprendidos los contribuyentes que tributasen exclusivamente a una Hacienda foral y los contribuyentes con domicilio fiscal en el territorio de una Hacienda foral o que realizasen en él la mayor proporción de su volumen de operaciones. Quedaban fuera, por tanto, las restantes personas físicas o jurídicas residentes en otros territorios de España o en otro Estado miembro.

En las cuestiones prejudiciales se planteaba una posible oposición a la libertad de establecimiento (artículo 52 del TCE) y, en su caso, a la prohibición de ayudas de Estado (artículo 92.1 del TCE). Y esta fue la posición que adoptó precisamente en su escrito de conclusiones de 1 de julio de 1999 el Abogado General A. Saggio a la vista de unos beneficios fiscales restringidos a determinados empresas establecidas en el territorio de las Haciendas forales del País Vasco y que constituían, por tanto, ventajas no aplicables a empresas que realizasen operaciones económicas análogas en otras zonas del Estado o en otros Estados miembros.

El Abogado General fue más allá al examinar la justificación, aducida por las instituciones forales, en la peculiar distribución de competencias tributarias en el ordenamiento jurídico español, en cuanto medidas adoptadas por entes territoriales con competencia exclusiva y autonomía tributaria. Frente a este planteamiento esgrimió la afirmación siguiente:

“El hecho de que las medidas examinadas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional parece, como ha señalado la Comisión, una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato

⁹ Norma Foral de Álava 18/1993, de 5 de julio, Norma Foral de Guipúzcoa 11/1993, de 26 de julio, y Norma Foral de Vizcaya 5/1993, de 24 de junio.

preferencial dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su propio territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter «general», para ese determinado territorio, de las medidas de referencia.”

Esa calificación del reparto de competencias tributarias intergubernamental como una circunstancia puramente formal no estuvo exenta de críticas. En cualquier caso, el posterior desistimiento del Gobierno español de los recursos interpuestos contra las normas forales, con el consiguiente archivo de las cuestiones prejudiciales por parte del Tribunal de Justicia (Auto de 16 de febrero de 2000), impidió un pronunciamiento de la Sala sobre la cuestión que, de haber seguido la tesis del Abogado General Saggio, habría apreciado inevitablemente la existencia de ayudas estatales selectivas contrarios al Derecho de la UE.

3.3. Segundo acto: doctrina de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, *Portugal/Comisión*

El conocido como *Azores* supuso un cambio de rumbo muy relevante en cuanto a la apreciación de la selectividad regional como componente de medidas fiscales susceptibles de entrar en el radio de acción de la prohibición de ayudas estatales. Trae causa del recurso de anulación interpuesto por Portugal contra la decisión de la Comisión 2003/442/CE sobre régimen tributario de la Región Autónoma de las Azores¹⁰, que incluía la asunción de competencia regulatoria para reducir los tipos de gravamen del IRPF y el Impuesto sobre Sociedades.

Las conclusiones presentadas por el Abogado General L. A. Geelhoed con fecha de 20 de octubre de 2005 supusieron, de manera muy palmaria, un nuevo enfoque a la hora de examinar, desde la perspectiva del régimen de las ayudas de Estado, las medidas fiscales adoptadas por entes territoriales con un elevado nivel de autonomía para aprobar tipos de gravamen más reducidos (como ocurría en este asunto) o beneficios fiscales (deduc-

¹⁰ Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta, DOUE L 150, de 18 de junio de 2003.

ciones, bonificaciones, etc.) más amplios que los vigentes en el resto del Estado miembro correspondiente. Además, ese planteamiento fue asumido plenamente por el Tribunal de Justicia al resolver el recurso de anulación en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006 y, como tendremos oportunidad de constatar en el siguiente apartado, fue extrapolado posteriormente al análisis del régimen tributario de los territorios forales del País Vasco.

En el enfoque alternativo que propuso el Abogado General Geelhoed, el aspecto clave para evaluar la concurrencia o no de selectividad regional es el grado de autonomía de que disfruta el ente territorial que haya aprobado la ayuda fiscal. Como puede apreciarse en la tabla siguiente, cabe identificar a este respecto tres posibles situaciones de reparto de competencias tributarias desde esta perspectiva de la selectividad regional.

Sin delegación de competencias en los entes subcentrales: el Gobierno central decide unilateralmente el tipo de gravamen en un territorio	Delegación simétrica de competencias tributarias: todos los entes subcentrales pueden fijar el tipo de gravamen en su territorio, independientemente del Gobierno central	Delegación asimétrica de competencias tributarias Solo algunos entes subcentrales pueden fijar el tipo de gravamen en su territorio
MEDIDA FISCAL CON SELECTIVIDAD TERRITORIAL	MEDIDA FISCAL SIN SELECTIVIDAD TERRITORIAL	¿MEDIDA FISCAL SELECTIVA O NO SELECTIVA?
Ayuda estatal incompatible con TFUE	Marco de referencia para analizar selectividad no es el Estado, sino ente subcentral ¿Posible selectividad material?	Depende del grado de autonomía del ente subcentral

Para sopesar el grado de autonomía del ente subcentral es preciso llevar a cabo un examen que combina tres criterios acumulativos:

Autonomía institucional	Autonomía procedimental	Autonomía económica o financiera
Estatuto constitucional, político y administrativo diferenciado	Capacidad de decisión independiente, sin intervención directa del gobierno central	Responsabilidad fiscal Asunción de consecuencias financieras de la medida sin compensación con ayudas o subvenciones de otros entes subcentrales o del gobierno central

Si se cumplen los tres criterios, cuando un ente subcentral adopte una medida fiscal aplicable únicamente en su territorio el marco geográfico de referencia vendrá dado por el propio territorio de ese ente subcentral (no por el territorio del Estado miembro en su conjunto) y, por consiguiente, no podrá apreciarse la existencia de selectividad regional.

Para dilucidar si la reducción de los tipos de gravamen en la imposición sobre la renta adoptada por la Región Autónoma de las Azores era o no una ayuda estatal selectiva la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 llevó a cabo ese triple examen¹¹. En cuanto a la autonomía institucional y procedimental, confirmó que, en virtud de la Constitución de la República Portuguesa, las Azores constituyen una Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas asimismo para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales. En cambio, no se apreció la existencia de una verdadera autonomía económica o financiera, toda vez que la disminución de ingresos fiscales que suponía para la Región la bajada de los tipos de gravamen quedaba compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central. Este dato llevó a la Corte a la siguiente conclusión, desestimando el recurso y confirmando la Decisión de la Comisión 2003/442/CE:

“Por consiguiente, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de las medidas fiscales en cuestión no puede circunscribirse a los límites geográficos de la región de las Azores. Estas medidas deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que se presentan como selectivas.

A resultas de lo anterior, la Comisión estaba legitimada para considerar, en la Decisión impugnada, que las reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen medidas selectivas y no medidas de carácter general.”

3.4. Tercer acto: Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulado C-428/06 a 434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja*

Esta Sentencia tiene su origen en las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco el 18 de octubre de 2006

¹¹ Ap. 70-79.

con relación a disposiciones aprobadas por las Haciendas forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya en materia de Impuesto sobre Sociedades¹². En ella se incluía un tipo de gravamen (32,5 por 100) inferior al fijado en la normativa estatal vigente en aquel momento (35 por 100), así como deducciones de la cuota no previstas en dicha normativa estatal.

La pregunta que el Tribunal remitente elevó a la Corte por partida triple era si estas medidas tributarias, aplicables en el ámbito territorial respectivo de esas entidades infraestatales dotadas de autonomía, debían considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado y sujetas, por tanto, a la obligación de comunicación de la Comisión conforme al Tratado.

La Abogado General J. Kokott presentó sus conclusiones el 8 de mayo de 2008, subrayando que no hay selectividad si la entidad infraestatal dispone de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias, teniendo en cuenta las tres dimensiones ya indicadas:

- Autonomía institucional.
- Autonomía procedimental, desglosada a su vez en autonomía formal de configuración (el Estado central no tiene ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias territoriales) y autonomía material de configuración (la entidad infraestatal dispone de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios).
- Autonomía económica (la entidad infraestatal asume las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables).

En aplicación de esta metodología el Tribunal de Justicia expuso, entre otras, las siguientes puntualizaciones:

- Del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional.
- No cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal u otros principios.

¹² Norma Foral de Vizcaya 7/2005, de 23 de junio, Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal de Álava 2/2005, de 24 de mayo, y Decreto Foral de Guipúzcoa 32/2005, de 24 de mayo.

- Y en cuanto a la autonomía económica, se advirtió que, si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que pertenezca y las demás regiones de este último.

Tal examen puede poner de relieve que una decisión de reducción de impuesto adoptada por la entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse.

En el fallo de la Sentencia la Corte insiste en la necesidad del proceder a realizar el test de autonomía con los tres criterios indicados para evaluar la selectividad:

“El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida.”

Y se remitió a continuación al juez nacional la realización de dicho test de autonomía de acuerdo con las pautas marcadas por la Corte:

“Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1.”

3.5. Epílogo: el test de evaluación del grado de autonomía por el juez nacional

Ese test de medición del grado de autonomía de una Hacienda subcentral como paso determinante para valorar la selectividad de las medidas fiscales que aquella pueda adoptar no es una labor sencilla, sobre todo por lo que respecta a la tercera pata, la autonomía económica y financiera.

Con el fin de facilitar las cosas, la Comunicación de la Comisión de 2016 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE compendia, a partir de la experiencia administrativa y la doctrina previa del TJUE, una serie de puntos clave.

En lo que atañe a la autonomía institucional se destacan dos ideas básicas¹³:

- Hay que verificar si la medida fiscal ha sido adoptada por una entidad territorial con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central.

- Es necesario el examen de la Constitución y otras leyes relevantes de un Estado miembro dado para verificar si una determinada entidad subcentral realmente tiene su propio estatuto político-administrativo y si cuenta con sus propios órganos de gobierno, facultados para ejercer sus propias competencias en materia fiscal.

Con respecto al criterio de la autonomía procedimental, la Comunicación abunda en los aspectos siguientes¹⁴:

- La decisión sobre la medida fiscal ha sido adoptada por la autoridad subcentral siguiendo un procedimiento sin poder del gobierno central para intervenir directamente en la fijación del tipo impositivo; y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo.

- El criterio esencial es la verdadera capacidad de la entidad infraestatal, habida cuenta de sus competencias, de adoptar una decisión sobre una medida fiscal independientemente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en cuanto a su contenido.

- Una medida fiscal no tiene por qué estar completamente separada de un sistema fiscal más general para que no constituya ayuda estatal.

- No es necesario que el sistema fiscal en cuestión (bases, tipos impositivos, exenciones, etc.) esté totalmente transferido a la entidad infraestatal. Cabe, por ejemplo, la transferencia del impuesto de sociedades limitada a la facultad de variar tipos impositivos dentro de una horquilla limitada, sin atribuir la capacidad de cambiar las bases u otros elementos (bonificaciones y exenciones, etc.), cumple la condición de autonomía procedimental si los tipos predefinidos permiten a la entidad ejercer competencias tributarias autónomas importantes, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en cuanto a su contenido.

¹³ Ap. 145-146.

¹⁴ Ap. 147-151.

En cuanto al tercer y último criterio, la autonomía económica y financiera, es con diferencia el que ha generado mayor controversia y dudas. Si la entidad subestatal recibe una compensación (transferencia, subvención o ayuda) del Estado por la medida tributaria adoptada, parece claro que no existiría autonomía si hay un vínculo directo o correlación entre la medida y la compensación financiera recibida. Pero ¿qué ocurre si la compensación financiera no es directa, sino que se halla oculta en el conjunto de transferencias del Estado a la entidad subcentral?

La Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada) de 18 de diciembre de 2008, asuntos T-211/04 y T-215/04, *Gibraltar* [anulada por la STJ (Gran Sala) de 15 de noviembre de 2011, asuntos C-106/09 P y C-107/09 P] refleja este problema. La posición de la Comisión iba en la dirección de que no es preciso que exista un vínculo directo entre medida y compensación, por lo que hay que analizar todas las fuentes de financiación procedentes del gobierno central. Frente a esta tesis, el Tribunal de Primera Instancia consideró que sí tiene que haber esa vinculación directa compensación-medida fiscal.

En las orientaciones de la Comunicaciones de la Comisión de 2016 se dice lo siguiente sobre este tema¹⁵:

- Hay autonomía económica y financiera si la entidad infraestatal asume la responsabilidad de las consecuencias políticas y financieras de una medida de desgravación fiscal.

- Las consecuencias financieras de la medida fiscal en la entidad no deben compensarse con ayudas o subvenciones de otras entidades o del Gobierno central.

- La existencia de un vínculo causal directo entre la medida fiscal adoptada por la entidad infraestatal y el apoyo financiero de otras entidades o del Gobierno central excluye la existencia de autonomía económica y financiera.

- La existencia de autonomía económica y financiera no se ve menoscabada por el hecho de que un déficit de ingresos fiscales como resultado del ejercicio de las competencias tributarias transferidas (por ejemplo, un tipo impositivo inferior) se compense con un incremento paralelo de los mismos ingresos debido a la llegada de nuevos negocios atraídos por los tipos más bajos

En cuanto a cómo ha quedado la situación de las Haciendas forales del País Vasco después de la STJUE de 11 de septiembre de 2008, el fin (por el momento) de la polémica sobre la consideración de sus medidas fiscales

¹⁵ Ap. 152-155.

como ayudas estatales selectivas vino de la mano de la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2402/2012, de 4 de abril¹⁶.

Previamente el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sentencia de 22 de diciembre de 2008 y otras posteriores) ya había avalado que las normas forales no son contrarias al régimen de ayudas de Estado.

En esa misma línea, el Tribunal Supremo ha dado por buena la autonomía de las Haciendas forales y, por tanto, desestimó el recurso de casación, apreciando que concurre en ellas autonomía institucional (fundamento de Derecho 4), autonomía procedimental (fundamento de Derecho 5) y autonomía económica y financiera (fundamentos de Derecho 6, 7 y 8). No obstante, hemos de advertir que esta Sentencia 2402/2012, celebrada con alborozo en su momento por los más firmes defensores de los regímenes tributarios forales, tiene tres votos particulares discrepantes con la argumentación defendida por la Sección Segunda de la Sala Tercera de nuestro Alto Tribunal.

4. ¿Y las Comunidades Autónomas de régimen general? Selectividad regional y tributación autonómica

Una vez analizada la cuestión de la selectividad regional respecto de las Haciendas forales, haremos una breve referencia a las Comunidades Autónomas de régimen general, cuyas competencias tributarias viene delimitadas, sobre la base de la Constitución (artículos 133.2 y 157) y los respectivos Estatutos de Autonomía, en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. De estas normas se desprende, según apuntamos en el apartado 2, una atribución competencial simétrica en un doble sentido.

En primer lugar, todas las Comunidades Autónomas han asumido competencias normativas para regular algunos elementos (escalas y tipos de gravamen; beneficios fiscales) de varios de los tributos estatal cedidos total o parcialmente por el Estado.

Y, en segundo lugar, todas las Haciendas autonómicas tienen asimismo reconocida la potestad de establecer y regular impuestos propios, dentro de los límites marcados por la Constitución y las leyes estatales.

¹⁶ Recurso casación núm. 617/2009.

Al adentrarnos en el campo de las ayudas estatales con efectos distorsionadores sobre la competencia hay que tener en cuenta que las Comunidades Autónomas de régimen común están sujetas a una restricción fundamental: no pueden regular el Impuesto sobre Sociedades, cuya rendimiento y regulación íntegra se reserva el Estado al no estar incluido en el listado de tributos estatales cedidos. Esta reserva implica que su margen de maniobra a la hora de implementar ventajas fiscales selectivas sea sustancialmente menor del que disponen las Haciendas forales, pues las empresas con forma societaria tributan por su beneficio en un tributo cuya regulación está centralizada. A pesar de ello, no podemos obviar la posible incidencia sobre la competencia que puede resultar de la capacidad de las Comunidades Autónomas para crear impuestos propios que pueden afectar al desarrollo de actividades económicas, así como del ejercicio de sus competencias para regular elementos de algunos de los tributos cedidos. Tales competencias inciden sobre tributos como el IRPF, que somete a tributación los rendimientos obtenidos por empresarios y profesionales individuales, o sobre la imposición patrimonial (Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), con claras implicaciones para el funcionamiento y transmisión de las empresas y negocios familiares.

En este punto es interesante recordar la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 17 de noviembre de 2009, asunto C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, que tiene su origen en varias cuestiones prejudiciales elevadas respecto de una ley aprobada por la Región de Cerdeña en 2006 que incluía el establecimiento de un nuevo impuesto regional sobre las escalas turísticas de aeronaves de transporte privado de personas y de embarcaciones de recreo. Este tributo era exigible únicamente a los operadores económicos con domicilio fiscal localizado fuera de la isla. Esta limitación subjetiva llevó al órgano judicial a plantear la duda de si un impuesto regional aplicable únicamente a las empresas con domicilio fiscal fuera del territorio de la Región de Cerdeña que operen embarcaciones de recreo y cuya actividad empresarial consista en poner a disposición de terceros dichas embarcaciones podría constituir una ayuda de Estado a favor de las empresas que desarrollan la misma actividad y que tienen su domicilio fiscal en el territorio regional.

En sus conclusiones la Abogado General J. Kokott se limitó a una breve consideración respecto a la posible existencia de selectividad regional¹⁷:

¹⁷ Ap. 132 y 133.

“32. Es cierto que no puede considerarse que exista selectividad regional por el mero hecho de que la medida de que se trate haya sido adoptada por una entidad territorial como la Región de Cerdeña y, por lo tanto, únicamente sea aplicable en parte del territorio del Estado miembro. Si dicha entidad territorial dispone de autonomía suficiente frente al Estado al que pertenece, su ámbito de competencia constituye el único marco para apreciar la eventual selectividad de la ayuda. Del mismo modo, no cabe suponer a la inversa que las ventajas que una entidad territorial otorga a determinadas empresas en su ámbito de competencia carecen de entrada de selectividad y, por lo tanto, del carácter de ayuda.

Para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar concretamente si se favorece a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Una posible diferenciación de las empresas en el marco de una norma que establece un impuesto o una exacción puede estar justificada especialmente por la naturaleza y la estructura interna de dicha norma.”

Como puede apreciarse, se insiste en la idea de que no hay selectividad regional por el hecho que la medida sea aplicable solo en esa parte del territorio italiano, puesto que el marco de referencia para apreciar la generalidad o selectividad es el territorio de la entidad infraestatal si tiene autonomía suficiente. Así se asumió en la Sentencia de 17 de noviembre de 2009¹⁸:

“La normativa tributaria controvertida en el litigio principal no es selectiva desde el punto de vista geográfico, dado que, de conformidad con la interpretación que el Tribunal de Justicia hizo en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03, Rec. p. I-7115), el marco de referencia en el que ha de apreciarse la «generalidad» de la medida es el de la entidad infraestatal, si tiene autonomía suficiente. Este es el caso en el asunto principal, dado que la Región de Cerdeña está dotada de competencias autónomas atribuidas por un estatuto con fuerza de ley constitucional, que la autoriza a establecer impuestos propios. Además, de conformidad con el principio más general de igualdad en el ámbito fiscal, la referida normativa grava de manera diferente situaciones que son diferentes de iure y de facto.

¹⁸ Ap. 59 y 60.

A este respecto, ha de recordarse que si bien es cierto que según la jurisprudencia invocada por la demandada en el litigio principal, al tratarse de una medida adoptada no por el legislador nacional sino por una autoridad infraestatal, tal medida no es selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el mero hecho de que únicamente concede ventajas en la parte del territorio nacional en el que se aplica la medida (véanse las sentencias Portugal/Comisión, antes citada, apartados 53 y 57, y de 11 de septiembre de 2008, UGTRioja y otros, C428/06 a C434/06, Rec. p. I6747, apartados 47 y 48).”

Llama la atención, de cualquier forma, que tanto la Abogado General como la Sala omitieran una alusión explícita al triple test de autonomía que antes hemos explicado para verificar si la Región de Cerdeña era o no efectivamente una entidad infraestatal con un nivel de autonomía suficiente en el plano institucional, procedimental y económico. Se dio por buena que así era, sin más, sin entrar en un examen detenido (como sí se hizo respecto de la Región de Azores y de los territorios forales del País Vasco en los pronunciamientos antes comentados) del estatuto constitucional de este ente regional

De cualquier forma, el Tribunal estimó que la medida fiscal regional controvertida, atendiendo a su objetivo, constituía una ventaja para determinadas empresas (domiciliadas en Cerdeña) frente a otras (no domiciliadas) que se encuentran, dentro del ordenamiento jurídico en el que la entidad ejerce sus competencias, en una situación fáctica y jurídica comparable. Todas las personas físicas y jurídicas que realizan servicios de escala en Cerdeña se encuentran en una situación objetivamente comparable independientemente del lugar en que residan o estén establecidas, por lo que la exigencia de un impuesto solo a los operadores domiciliados fuera de la isla supone una ayuda estatal en favor de las empresas establecidas en Cerdeña¹⁹:

“No obstante, también resulta de dicha jurisprudencia que, para apreciar el carácter selectivo de una medida adoptada por una entidad infraestatal que tiene un estatuto autónomo frente al gobierno central, como el estatuto de la Región de Cerdeña, es necesario examinar si, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión, ésta constituye una ventaja para determinadas empresas en comparación con otras que se encuentran, dentro del ordenamiento jurídico

¹⁹ Ap. 61 a 64.

en el que la entidad ejerce sus competencias, en una situación fáctica y jurídica comparable (véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C143/99, Rec. p. I8365, apartado 41, y *Portugal/Comisión*, antes citada, apartados 56 y 58).

De este modo, procede declarar, habida cuenta de las características del impuesto regional sobre las escalas turísticas, que las empresas que tienen su domicilio fiscal fuera del territorio regional se encuentran, respecto del marco jurídico de referencia, en una situación fáctica y jurídica comparable a las establecidas en ese mismo territorio.

Como se desprende de los apartados 36 y 37 de la presente sentencia, ha de señalarse que, considerando el carácter y la finalidad del referido impuesto, todas las personas físicas y jurídicas que se benefician de servicios de escala en Cerdeña se encuentran, contrariamente a lo que afirma la demandada en el litigio principal, en una situación objetivamente comparable independientemente del lugar en que residen o están establecidas. Por consiguiente, la medida no puede considerarse general, ya que no se aplica a todos los operadores de aeronaves y embarcaciones de recreo que hacen escala en Cerdeña.

Por lo tanto, una normativa tributaria como la controvertida en el litigio principal constituye una medida de ayuda de Estado en favor de las empresas establecidas en Cerdeña.”

Si trasladamos la valoración de este pronunciamiento a la realidad de las medidas fiscales adoptadas en España por las Comunidades Autónomas de régimen común, podemos identificar algunas disposiciones problemáticas.

En el ámbito de tributos cedidos como el IRPF o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no son pocos los beneficios fiscales aprobados en las normativas autonómicas para fomentar inversiones empresariales que imponen el requisito de que la empresa esté domiciliada o sea residente en el territorio de la Comunidad Autónoma correspondiente, exigiendo incluso el mantenimiento de esa localización durante un determinado periodo de tiempo. Así sucede, por ejemplo, en varias Comunidades Autónomas que han aprobado deducciones de la cuota autonómica del IRPF por inversión en acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación con domicilio social y fiscal en su territorio. Igualmente, en algunos impuestos propios creados por las Haciendas autonómicas se contemplan beneficios e incentivos fiscales exclusivamente para empresas domiciliadas o residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma.

Tanto en uno como en otro caso hay indicios fundados de posible colisión con las libertades fundamentales garantizadas por el TFUE para la consecución de un mercado interior concebido como espacio sin fronteras internas (artículo 26): la libre de circulación de mercancías (artículos 28 a 44), personas (artículos 45 a 55), servicios (artículos 56 a 62) y capitales (artículos 63 a 66). Como componente esencial de la libre circulación de personas, la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro en orden al acceso a actividades no asalariadas y su ejercicio, así como a la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, incluida la apertura de agencias, sucursales o filiales (artículos 49 a 55). Adicionalmente, se pueden suscitar también dudas respecto de la prohibición de ayudas de Estado, si bien habría que llevar a cabo un análisis más profundo para verificar si tales medidas podrían tal vez acogerse a la excepción de las ayudas *de minimis* o las exenciones por categorías.

Un buen ejemplo de lo que acabamos de indicar nos lo ofrece la STJUE de 25 de febrero de 2021, asunto C-712/19, *Novo Banco*, que da respuesta a dos cuestiones prejudiciales elevadas por nuestro Tribunal Supremo con respecto al impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito, creado por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. Tras recurrir sin éxito en vía administrativa y contencioso-administrativa varias liquidaciones del tributo correspondientes al ejercicio 2012, la entidad de crédito Novo Banco, con domicilio social en Portugal y una sucursal en España, interpuso recurso de casación ante el Alto Tribunal, que a la vista de las dudas fundadas acerca de la posible incompatibilidad de algunos aspectos con el Derecho de la UE optó por suspender el procedimiento interno y acudir al Tribunal de Justicia.

En la primera de las cuestiones prejudiciales se pone el foco en la posible oposición a la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales (artículos 49, 56 y 63 del TFUE) del sistema de deducciones generales y específicas de la cuota previsto en la normativa reguladora del impuesto andaluz, que somete a tributación la tenencia de depósitos de clientes por la sede central o las oficinas de entidades de crédito que estén situadas en Andalucía²⁰. Aunque el Tribunal de Justicia

²⁰ La segunda cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Supremo se refiere a si la existencia y exigencia de este impuesto autonómico resulta o no compatible con el IVA. Aunque sea un tema ajeno al objeto de este estudio, dejamos constancia de que el TJUE no aprecia

evalúa la compatibilidad con las libertades fundamentales del conjunto de esas deducciones, para nuestra exposición nos basta con poner el acento en las dos deducciones generales. La primera permite a cada entidad de crédito, sujeto pasivo a título de contribuyente, descontar linealmente 200.000 euros si su domicilio social se encuentra en la Comunidad Autónoma. La segunda es de cuantía variable y se calcula por cada oficina situada en Andalucía, ascendiendo a 5.000 euros con carácter general y a 7.500 euros en caso de oficina radicada en un municipio con población de derecho inferior a 2.000 habitantes.

La primera de esas dos deducciones generales es un beneficio fiscal cuyo ámbito subjetivo de aplicación queda restringido de manera significativa en función del domicilio social del obligado tributario. Si este se localiza dentro de España, pero en otra Comunidad Autónoma, o fuera del territorio nacional la entidad financiera no tendrá derecho a aplicarlo y, en consecuencia, tendrá que soportar un gravamen bastante más elevado.

Tras encuadrar la cuestión en la esfera del artículo 49 del TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, el Tribunal recuerda que admitir que el Estado miembro de establecimiento de una sociedad (aquel donde ejerce su actividad por medio de una filial, sucursal o agencia) pueda aplicar libremente un trato distinto por el mero hecho de que su domicilio social se halle en otro Estado miembro privaría de contenido a ese precepto. Forma parte del núcleo de esta libertad garantizar “el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, prohibiendo cualquier discriminación basada en el lugar donde tengan su domicilio social las sociedades”²¹.

Conforme al razonamiento ya habitual para dirimir la compatibilidad de una medida nacional con las libertades fundamentales, la sentencia revisa si esta diferencia de trato entre sociedades, articulada en función de la ubicación de su domicilio social, afecta a situaciones que no sean objetivamente comparables (una interna y otra transfronteriza), teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional, o si puede ampararse en alguna razón imperiosa de interés general. Y es ahí donde radica el problema, porque en la normativa reguladora del impuesto andaluz la base imponible se define de manera idéntica (media aritmética del saldo de los depósitos existentes en las sedes centrales o en las oficinas que estén situadas en la Comunidad

incompatibilidad entre ambas figuras, considerando que el gravamen andaluz sobre los depósitos de entidades de crédito no constituye ni un impuesto sobre el volumen de negocios ni un tributo asimilable a tal impuesto armonizado, en el sentido del artículo 401 de la Directiva del IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006).

²¹ Sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C231/05, Oy AA, y jurisprudencia citada.

Autónoma) para todas las entidades de crédito, sin distinguir si tienen su domicilio social en Andalucía o si, teniendo su domicilio social en otro Estado, disponen de oficinas en territorio andaluz. Al proceder a esta equiparación el legislador admite, en lo relativo a las modalidades y condiciones de dicha tributación, que “no existe entre ellas ninguna diferencia en su situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato”²². Esta evaluación desfavorable no queda enervada por ninguno de los fines alegados por el Gobierno regional (primar prácticas de inclusión financiera en el medio rural y favorecer el establecimiento y operatividad de las entidades de crédito en el territorio andaluz). El Tribunal no los acepta como razón imperiosa de interés general, porque la sola presencia del domicilio social en un territorio determinado no contribuye a que se presten servicios financieros de proximidad en dicho territorio.

Por el contrario, la segunda deducción general no entra en principio en colisión con la libertad de establecimiento, porque todas las entidades de crédito sujetas al impuesto pueden acogerse a ella, con independencia de que su domicilio social se encuentre en Andalucía, en otra región de España o en otro Estado miembro de la UE, no incurriendo en una discriminación manifiesta en función de la ubicación del domicilio social²³.

SEGUNDA PARTE

AYUDAS DE ESTADO Y TRIBUTACIÓN LOCAL EN ESPAÑA

1. Beneficios fiscales en los tributos locales y ayudas de Estado: planteamiento general

Junto a la proyección al campo de los tributos de las Haciendas autonómicas y forales que hemos examinado en la primera parte, la prohibición general de ayudas estatales del artículo 107 del TFUE ha de ponerse en conexión con los beneficios fiscales que, bajo diversas modalidades

²² Sentencias de 28 de enero de 1986, asunto 270/83, Comisión/Francia, y de 12 de junio de 2018, asunto C650/16, Bevola y Jens W. Trock.

²³ En cuanto a la posibilidad de esta deducción suponga una discriminación indirecta o encubierta, aunque el Tribunal Supremo apuntó que este beneficio fiscal contribuye a que el impuesto autonómico solo grave, de facto, a las entidades de crédito cuyo domicilio social no se encuentra en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, la falta de concreción de este aspecto por el órgano jurisdiccional remitente y las partes llevan al Tribunal de Justicia a considerar que no está en condiciones de pronunciarse al respecto, remitiendo el asunto a dicho órgano jurisdiccional.

(exenciones, reducciones de la base y bonificaciones de la cuota tributaria) se prevé en la regulación de los tributos locales a favor de determinadas empresas, actividades o elementos patrimoniales.

De nuevo hemos de partir aquí de una serie de consideraciones generales.

En primer lugar, conviene recordar que el ordenamiento jurídico de la UE es plenamente respetuoso con la autonomía institucional de los Estados miembros respecto del reparto de las competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno. Dicho con otras palabras, siempre que no quede perjudicada la efectividad del Derecho europeo ni se impida el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el mismo, la mayor o menor amplitud de la capacidad regulatoria de las Entidades Locales sobre sus tributos propios es una cuestión ajena al Derecho de la UE. La responsabilidad *ad extra* por incumplimiento de las normas europeas corresponderá siempre al Estado, sin perjuicio de que pueda resultar procedente una repercusión *ad intra* de dicha responsabilidad hacia las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales en la parte en que les sea imputable²⁴.

En segundo término, resulta indudable que la prohibición de ayudas estatales, en cuanto límite a la posible utilización del tributo con fines extrafiscales de política económica y social, supone un condicionante importante de la regulación de los tributos locales, tanto por lo que respecta al establecimiento de beneficios fiscales en legislación estatal como respecto del margen regulatorio que puedan otorgarse a las Haciendas locales.

Como tercer aspecto debemos insistir en el innegable peso recaudatorio que tienen los impuestos locales dentro de nuestro sistema fiscal. Sobresale por encima de todos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), que es el quinto tributo con mayor nivel de ingresos (en 2021, último ejercicio con presupuestos liquidados hasta la fecha, tuvo una recaudación líquida de 13.230.015.653 euros), solo por detrás del IRPF, el IVA, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre Sociedades. Pero tampoco conviene desdeñar el rendimiento que proporcionan otras figuras como el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (II-VTNU, 2.069.226.071 euros), el Impuesto sobre el Vehículos de Tracción

²⁴ Esta asunción de responsabilidad *ad intra* por incumplimiento de las normas del Derecho de la Unión Europea se regula en el Derecho español en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (artículo 8 y disposición adicional segunda) y en el Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

Mecánica (IVTM, 2.011.563.803 euros), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE, 1.482.087.964 euros) o el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO, 1.018.588.391 euros)²⁵.

Otro dato que merece ser destacado es la notable dispersión normativa apreciable en cuanto a los beneficios fiscales que afectan a la tributación local. Es cierto que la mayoría de ellos se recogen en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Pero no lo es menos que, como tendremos ocasión de constar en próximas páginas, también encontramos ventajas fiscales en otras muchas disposiciones. Entre otras cabe citar la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas; la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979; y otras muchas normas específicas o sectoriales.

En un plano sustantivo se aprecia igualmente una tipología muy heterogénea en esos beneficios fiscales relativos a los tributos locales. Más allá de su alcance total o parcial, un simple repaso del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales nos permite identificar las siguientes modalidades:

- Exenciones obligatorias, que operan imperativamente por mandato legal, si bien unas veces de forma automática y otras de manera rogada.
- Exenciones potestativas, cuya efectividad depende de su implementación por el Ayuntamiento.
- Bonificaciones obligatorias de la cuota sin ningún margen de los municipios para su regulación.
- Bonificaciones obligatorias de la cuota con atribución de una capacidad regulatoria limitada a los municipios para fijar determinados aspectos sustantivos (por ejemplo, el porcentaje de bonificación) y formales.
- Bonificaciones potestativas de la cuota, con capacidad regulatoria más o menos amplia de los municipios sobre sus aspectos sustantivos y formales.

En cuanto a los aspectos generales del régimen jurídico de las ayudas de Estado, que han sido tratados con detenimiento en otras aportaciones de esta obra colectiva, resulta evidente que las exenciones y bonificaciones en tributos locales suponen ventajas fiscales para las empresas y que, por tanto, pueden ser consideradas ayudas indirectas, donde el empleo de fon-

²⁵ Datos extraídos de la Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Administracion%20Electronica/OVEELL/Paginas/ConsultaPresupuestosYLiquidaciones.aspx>

dos estatales opera por la vía de los gastos fiscales. Respecto de los sujetos beneficiarios, recuérdese las ayudas estatales han de favorecer a personas o entidades que realicen actividades económicas, cualquiera que sea su estatuto jurídico, incluidas las entidades sin fines lucrativos si actúan en sectores económicos abiertos a la competencia. Y la ventaja, además de conllevar una afectación potencial a la competencia (de ahí la exclusión de ayudas *de minimis*), ha de tener un carácter selectivo por colocar en mejor situación a determinadas empresas o actividades.

En la primera parte de nuestra exposición ha quedado explicado que la selectividad puede entenderse en un doble sentido, sentido material o territorial. El problema de la selectividad territorial no es especialmente relevante en los tributos locales a la vista de las directrices sentadas en la doctrina del TJUE, dado que nos encontramos con dos variantes de beneficios fiscales.

Por un lado, hay beneficios fiscales obligatorios fijados por la normativa estatal, que al aplicarse en todo el territorio nacional no puede considerarse que originen una selectividad territorial.

Por otro lado, existen también beneficios fiscales de carácter potestativo, previstos en la normativa estatal y que cada municipio ha de decidir su implantación y completar su regulación en algunos aspectos (delimitación del supuesto de hecho, porcentaje bonificado, duración del beneficio, aspectos formales, etc.) a través de sus ordenanzas fiscales, en el ejercicio de una competencia normativa que es atribuida por igual a todas las Entidades Locales (es decir, una distribución simétrica). Tampoco puede apreciarse aquí una selectividad territorial, porque no hay un nivel impositivo normal a escala nacional que pueda funcionar como parámetro de referencia para analizar el impacto de la ventaja fiscal.

En consecuencia, la selectividad de los beneficios fiscales aplicables en la tributación local puede ser de carácter material, en la medida en que una determina minoración de la carga fiscal no se aplique a todas las empresas que se hallen en una situación jurídica y fáctica comparable.

Dentro del vasto conglomerado de beneficios fiscales que inciden sobre la tributación local hemos seleccionado, a efectos de nuestra exposición, tres de ellos:

- Las bonificaciones de la cuota del IAE y del IBI para las sociedades cooperativas.
- La exención del ICIO aplicable (hasta fechas recientes, como veremos) a las obras ejecutadas en inmuebles cuya titularidad corresponda a la Iglesia Católica.

- La exención del IBI aplicable a determinados inmuebles de titularidad del Estado afectos a la defensa nacional.

Ciertamente, podríamos haber examinado otros beneficios fiscales que también pueden resultar de interés desde la óptica del régimen de las ayudas de Estado. Tal es el caso, por ejemplo, de la bonificación potestativa de hasta el 95 por 100 de la cuota que los Ayuntamientos pueden aprobar en cuatro impuestos municipales (IBI, IAE, ICIO e IIVTNU) a favor de actividades económicas declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Sin duda, cabe plantearse con respecto a ella la posible existencia de selectividad material, por cuanto que puede suponer una ventaja competitiva solo para determinadas empresas o sectores económicos. En cualquier caso, la extensión limitada de este trabajo obliga a focalizar nuestra atención en los tres aspectos arribas indicados.

2. Ayudas estatales y beneficios fiscales a favor de las cooperativas (IBI e IAE)

2.1. Normativa aplicable: Ley 20/1990

La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, reconoce en su artículo 33 una serie de beneficios fiscales a las cooperativas protegidas, así consideradas por ajustarse a los principios y disposiciones de la normativa general (estatal o autonómica) sobre cooperativas y no incurrir en ninguna de las causas de exclusión previstas en su artículo 13²⁶.

²⁶ En este precepto se recogen hasta dieciséis causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Entre las cuales cabe mencionar, a título de ejemplo, la falta de realización de las dotaciones al fondo de reserva obligatorio y al de educación y promoción, en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas; el reparto entre los socios de los fondos de reserva que no sean susceptibles de distribución durante toda la vida de la sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación; la aplicación de cantidades del fondo de educación y promoción a finalidades distintas de las previstas por la Ley; o el incumplimiento de las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.

Además de ventajas e incentivos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados-ITPAJD (exención respecto de determinados actos, contratos y operaciones) y el Impuesto sobre Sociedades (aplicación de un tipo de gravamen reducido del 20 por 100 a la parte de la base imponible correspondiente los resultados cooperativos y libertad de amortización para determinados activos fijos), el artículo 33 de la Ley 20/1990 contempla en su apartado 4 dos bonificaciones del 95 por 100 de la cuota en el ámbito de la tributación local. La primera afecta al IAE (y al recargo que sobre el mismo pueden establecer las Diputaciones Provinciales), al que las sociedades cooperativas están sujetas por el mero ejercicio de una actividad empresarial. La segunda incide sobre el IBI correspondiente a los bienes inmuebles de naturaleza rústica de los que sean titulares las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra²⁷.

Los beneficios fiscales otorgados a las cooperativas en la imposición estatal y local cuentan ya, por tanto, con más de treinta años de vigencia. Sin embargo, a pesar de este considerable grado de asentamiento en algún momento se oyó la voz de alarma sobre la existencia de un posible conflicto con las normas sobre ayudas de Estado.

El asunto saltó a la palestra con motivo de la aprobación en nuestro país del Real Decreto-ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte. Entre las medidas adoptadas para afrontar la subida de los precios de los carburantes se incluyó una modificación de la Ley 20/1990 (artículos 9.2.a y 13.10) y la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, encaminada a flexibilizar las condiciones para la realización de operaciones con terceros no socios por parte de las cooperativas agrarias. En concreto, para estas entidades se eliminó el límite general del 50 por 100 del volumen de operaciones con terceros respecto del total de las realizadas por la cooperativa para las operaciones

²⁷ Conforme a lo dispuesto en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, ambas bonificaciones son objeto de compensación anual por el Estado. Para ello, los Ayuntamientos comunicarán anualmente a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Hacienda la relación de cooperativas que hayan disfrutado efectivamente de estas bonificaciones y el importe total del gasto fiscal soportado. Previa las comprobaciones que sean necesarias, esta Dirección General ordenará las compensaciones que procedan con cargo al crédito ampliable que se consignará, a tal efecto, en los Presupuestos Generales del Estado. Vid. Resolución de 10 de marzo de 2022, de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se habilita el sistema para la solicitud electrónica de las compensaciones por la pérdida de recaudación derivada de los beneficios fiscales en los tributos locales establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

de suministro de gasóleo B, sin perder por ello la condición de cooperativas fiscalmente protegidas.

2.2. Planteamiento de la cuestión ante las instituciones de la UE

La Comisión examinó esta medida con el fin de controlar su adecuación a las normas sobre ayudas de Estado y adoptó la Decisión 2003/293/CE, de 11 de diciembre de 2002, relativa a las medidas ejecutadas por España en favor del sector agrario tras el alza de los precios de los carburantes²⁸. Y concluyó entonces que no se trataba de una ventaja fiscal selectiva y que, por tanto, no eran ayudas estatales, dados los elementos diferenciadores que presentan las sociedades cooperativas en cuanto a su estructura, con beneficios reconocidos por el ordenamiento jurídico, pero también con obligaciones específicas²⁹.

Esta decisión fue recurrida por las patronales del sector de las estaciones de servicios de Madrid y Cataluña ante el Tribunal de Primera Instancia (en la actualidad Tribunal General), que dictó Sentencia el 12 de diciembre de 2006 anulando el artículo 1 de la Decisión 2003/93/CE por adolecer de un vicio de falta de motivación suficiente motivación. Para el Tribunal la Comisión no indicó “de manera clara e inequívoca” las razones por las que el régimen fiscal aplicable a las cooperativas agrarias en lo que atañe al ITPAJD, el IAE y el IBI no constituía una ventaja en el sentido del artículo 87.1 del TCE (actual artículo 107.1 del TFUE)³⁰. Y tampoco proporcionó argumentos para descartar el carácter selectivo de las medidas relativas a

²⁸ DOUE L-111, de 6 de mayo de 2003.

²⁹ En la Decisión se exponen a este respecto tres ideas básicas (ap. 146-148):

- Los beneficios fiscales de los que disfrutaban las sociedades cooperativas “han de considerarse en conjunción con las obligaciones que las normas de ajuste técnico producen en las cooperativas”.

- La fiscalidad de las cooperativas agrarias “debe analizarse en su conjunto y responde a elementos diferenciadores en cuanto a su estructura, conteniendo elementos beneficiosos a la par que obligaciones específicas (dotaciones a fondos obligatorios, tratamiento del capital, doble imposición)”.

- Por consiguiente, las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 10/2000 en la legislación de las cooperativas agrarias “no ofrece a éstas una ventaja que aligere las cargas que gravan su presupuesto y no constituyen una medida fiscal selectiva que afecte a los recursos del Estado”.

³⁰ Sentencia del TG de 12 de diciembre de 2006, asunto T-146/03, Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid y Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Comisión, ap. 80.

esos tributos por considerarlas justificadas por la naturaleza y la economía del sistema³¹.

Ante ese fallo la Comisión dictó la Decisión 2010/473/UE, de 15 de diciembre de 2009, relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste del combustible³². Esta segunda revisión del asunto marcó un punto de inflexión, al implicar un brusco (y hasta cierto punto inesperado) cambio de criterio que llevó a la Comisión a declarar que las medidas fiscales discutidas cumplían el requisito de la selectividad y eran ayudas estatales ilegales, incompatibles con el mercado interior en virtud del artículo 107.3.c) del TFUE, ordenando su recuperación. En esencia, la argumentación que llevó a abrazar esta tesis fue la siguiente:

- Las cooperativas agrarias pueden ser consideradas empresas, puesto que ejercen una actividad económica y, por consiguiente, están sujetas a las disposiciones europeas sobre competencia y ayudas de Estado, incluyendo sus excepciones, límites y normas *de minimis*³³.

- Los beneficios fiscales otorgados a las cooperativas protegidas por el artículo 33 de la Ley 20/1990, incluidas las cooperativas agrarias, constituyen ventajas que normalmente no resultan de aplicación a las sociedades no cooperativas³⁴.

- Las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 10/2000 pueden permitir a las cooperativas agrarias dedicar la mayor parte de su actividad, o incluso la totalidad de ella, a la distribución de gasóleo B, sin someterse pese a ello al mismo trato fiscal que las empresas no cooperativas. De esta forma, en cuanto a la distribución de este tipo de combustible a terceros no miembros se colocan en una clara situación de ventaja competitiva³⁵.

- Las cooperativas agrarias se colocan así en una situación financiera más favorable, dada la posibilidad de conservar el régimen fiscal especial en tributos como el ITPAJD, el IBI o el IAE aunque aumenten el volumen de operaciones de entrega de gasóleo B a terceros no miembros por encima del tope del 50 por 100, creando una excepción a la ley nacional sobre las co-

³¹ Ap. 116 a 121.

³² DOUE L-235, de 4 de septiembre de 2010.

³³ Ap. 121.

³⁴ Ap. 138. La Comisión deja fuera de los privilegios fiscales aplicables a las cooperativas el tipo reducido del 20 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades para la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, dado que estos guardan relación con las actividades llevadas a cabo con sus miembros.

³⁵ Ap. 139-141.

operativas, y sin tener que constituir una entidad distinta con personalidad jurídica propia sometida al régimen fiscal general³⁶.

- Es preciso, por ello, dilucidar si las cooperativas y las sociedades de capital se encuentran o no una situación fáctica y jurídica comparable, teniendo en cuenta, de una parte, los objetivos de los impuestos afectados, es decir, el IS (fiscalidad sobre los beneficios de las empresas), el ITPAJD (tributación por la transmisión patrimonial y la firma de un acto jurídico documentado), el IAE (tributación por el ejercicio de una actividad económica) y el IBI (imposición sobre el derecho que se tenga sobre un bien inmueble)³⁷; y tomando en consideración, de otra parte, las singularidades de las cooperativas en cuanto a su estructura, funcionamiento, gestión y vías de financiación.

- La Comisión entiende que no existe esa comparabilidad cuando estemos ante sociedades cooperativas mutualistas puras, pero sí en el caso de las aquellas otras cooperativas que realicen operaciones con terceros ajenos a la entidad, ya que en este segundo supuesto actúan en el mercado de modo análogo a cualquier otra empresa. Aun siendo ello cierto, esta distinción ha sido objeto de críticas por la doctrina, dado que genera la inevitable duda de qué sucede con las cooperativas que desarrollan una actividad mutualista prevalente (más del 50 por 100 del total de sus operaciones), pero no exclusiva.

- Las sociedades de capital están en el mismo plano y se hallan en la misma situación que las cooperativas protegidas respecto del IAE y el IBI³⁸, por lo que el hecho de que las primeras no puedan gozar de las bonificaciones de estos impuestos locales previstas en la Ley 20/1990 convierte a tales beneficios en ventajas selectivas.

- Se genera así una disparidad de trato que no pueden justificarse invocando la naturaleza o economía del sistema fiscal nacional, por mucho que las ventajas fiscales busquen garantizar la corrección de una situación de dificultad económica³⁹.

La Decisión de la Comisión 2010/473/UE fue recurrida en abril de 2010 por Confederación de Cooperativas Agrarias de España y Confederación Empresarial Española de la Economía Social ante el Tribunal General. Sin embargo, este dictó un Auto con fecha de 23 de enero de 2014, decla-

³⁶ Ap. 142.

³⁷ Ap. 167.

³⁸ Ap. 174-176.

³⁹ Ap. 178-181.

rando la inadmisibilidad del recurso por razones esencialmente formales, vinculadas a la falta de legitimación activa⁴⁰.

En cualquier caso, las normas de la Ley 20/1990 [artículos 9.2.a) y 13.10] que habían generado el conflicto ante las autoridades europeas a raíz de su modificación por el Real Decreto-ley 10/2000 recibieron nueva redacción por mor de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. Con ella se repuso el límite máximo del 50 por 100 del volumen total de operaciones respecto de las cooperativas agroalimentarias que distribuyan al por menos productos petrolíferos a terceros no socios.

2.3. Orientaciones posteriores de la doctrina del TJUE (asunto *Paint Graphos et al.*) y de la Comunicación de la Comisión de 2016

Como bien ha apuntado Moreno González, la inadmisión del recurso interpuesto ante el Tribunal General nos privó de la posibilidad de conocer su criterio en dos puntos esenciales. En primer lugar, determinar si resulta adecuado o no considerar que las cooperativas agrarias que no realizan la totalidad de su actividad con sus socios y, por tanto, no responden a un modelo de mutualismo puro, disfrutan de una ventaja, pasando por alto así que las cooperativas y las sociedades de capital no se encuentran en una situación fáctica y jurídica homologable. Y, en segundo lugar, saber si, incluso aceptando la comparabilidad de la situación de ambos tipos de empresas, estamos o no en presencia de un régimen fiscal que podría justificarse en razón de la economía y naturaleza del sistema fiscal español.

Aunque no ha habido un pronunciamiento del Tribunal de Justicia respecto de la normativa española, con posterioridad al conflicto que hemos expuesto se dictó la Sentencia de 8 de septiembre de 2011, asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos et al.*, que sin duda abre nuevas perspectivas y arroja algo de luz en la materia. En ella se sometió a examen la compatibilidad con la prohibición de ayudas de Estado del artículo 107.1 del TFUE del régimen fiscal previsto en la legislación italiana para los rendimientos de las cooperativas de producción y trabajo respecto del impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y el impuesto local sobre el beneficio, en los que se les reconoce una exención total o parcial de tributación como excepción al régimen fiscal general o común.

⁴⁰ Auto del TG de 23 de enero de 2014, asunto T-156/10, Confederación de Cooperativas Agrarias de España y CEPES/Comisión.

De especial interés son las consideraciones que efectúa la Corte de Luxemburgo al hilo del análisis de la posible selectividad de este régimen atendiendo a las particularidades reconocidas por Derecho de la UE a las cooperativas en cuanto a su estructura, funcionamiento, gestión y financiación, con imposición de obligaciones y limitaciones que reducen su margen de beneficio frente a sociedades de capital⁴¹. De ahí deduce la conclusión de que, en principio, no puede considerarse que las sociedades cooperativas de producción y de trabajo como aquellas de las que tratan estos litigios “se encuentren en una situación de hecho y de Derecho comparable a las de las sociedades comerciales, dado que las sociedades cooperativas actúan persiguiendo el interés económico de sus socios y mantienen con éstos una relación no meramente comercial, sino personal particular, en la que los socios están activamente implicados y tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos”. En cambio, aquellas otras cooperativas de producción y trabajo que presenten características diferentes de las inherentes a ese tipo de sociedad “no perseguirían verdaderamente una finalidad mutualista”, por lo que se encontrarían en una situación homologable a la de las sociedades con ánimo de lucro que no disfrutaban de las ventajas fiscales descritas⁴².

En cuanto a la naturaleza o economía general del sistema fiscal como posible causa de justificación en caso de que su situación se pueda considerar comparable a la de las sociedades de capital, este argumento sí puede amparar la exención en el impuesto sobre los beneficios empresariales de las cooperativas que distribuyen a sus socios todos sus beneficios, pero en ningún caso puede validar una exoneración de gravamen para los beneficios derivados de operaciones con terceros no socios.

Con esta doctrina el TJUE ha abierto una puerta para la admisión de regímenes fiscales especiales a favor de las sociedades cooperativas, siempre que pueda acreditarse que no se encuentren en una situación comparable a las sociedades con ánimo de lucro, exigiendo el cumplimiento de una serie de características y requisitos que garanticen la concurrencia de una auténtica finalidad mutualista.

⁴¹ Sentencia de 8 de septiembre de 2011, asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos et al*, ap. 54 y siguientes, donde se realiza este análisis a la luz del Reglamento (CE) n° 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE), y de la Comunicación de la Comisión de 23 de febrero de 2004 al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa, COM (2004) 18 final.

⁴² Ap. 61-62.

Como no podría ser de otra forma, esta orientación ha quedado plasmada en la posterior Comunicación de la Comisión de julio de 2016 relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE⁴³. Transcribimos por ello sus apartados 157 a 160:

“157. En principio, las verdaderas sociedades cooperativas se rigen por principios de funcionamiento que las diferencian del resto de los operadores económicos. En particular, están sujetas a disposiciones específicas relativas a las condiciones de adhesión y sus actividades tienen por objeto el beneficio mutuo de los socios, no el interés de inversores externos. Además, las reservas y los activos son indivisibles y deben dedicarse al interés común de los socios. Por último, las cooperativas suelen tener un acceso limitado a los mercados de capitales y generan márgenes de beneficios bajos.

158. Habida cuenta de estas particularidades, puede considerarse que las cooperativas no se encuentran en una situación de hecho ni de Derecho comparable a la de las sociedades comerciales, por lo que un trato fiscal preferente para las cooperativas puede no entrar en el ámbito de las normas sobre ayudas estatales dado que:

- actúan persiguiendo el interés económico de sus socios,
- mantienen con sus socios una relación no meramente comercial, sino personal particular,
- los socios están activamente implicados en el funcionamiento de la cooperativa,
- los socios tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos.

159. No obstante, si se considera que la sociedad cooperativa examinada es comparable a las sociedades comerciales, debe incluirse en el mismo marco de referencia que las sociedades comerciales y someterse al análisis en tres fases expuesto en los apartados 128 a 141. La tercera fase del dicho análisis requiere que se examine si el régimen fiscal en cuestión está justificado por la lógica del sistema fiscal.

160. A estos efectos, hay que señalar que la medida tiene que ser acorde con los principios fundadores o rectores del sistema fiscal del Estado miembro (por referencia a los aspectos inherentes al propio sistema fiscal). Una excepción en favor de las sociedades cooperativas en el sentido de que no estén gravadas como tales puede estar justificada, por ejemplo, por el hecho de que las sociedades cooperativas

⁴³ DOU C-262, de 19 de julio de 2016.

distribuyen a sus socios todos sus beneficios y el pago del impuesto se exige después a esos socios. En cualquier caso, la imposición reducida debe ser proporcionada y no exceder los límites de lo necesario. Por otra parte, el Estado miembro en cuestión debe aplicar procedimientos de control y vigilancia apropiados.”

En suma, esta interpretación avala que las verdaderas sociedades cooperativas, en cuanto no se hallan en una situación de hecho ni de Derecho comparable a la de las demás sociedades mercantiles, puedan gozar de un tratamiento fiscal privilegiado en tributos locales como el IAE o el IBI, según hemos visto que recoge la Ley 20/1990, sin violentar por ello la prohibición de ayudas de Estado.

3. Ayudas estatales y beneficios fiscales a favor de la Iglesia Católica (ICIO)

3.1. El Acuerdo sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979

La Iglesia Católica tiene derecho, en virtud del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979⁴⁴, a un elenco importante de beneficios fiscales relativos a la fiscalidad local. El artículo IV dice así:

“1. La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.

3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

⁴⁴ BOE núm. 300, de 15 de diciembre de 1979.

4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto imparten enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.

Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

D) Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo.”

Por su parte, el artículo V del Acuerdo dispone que las demás asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV y que tengan por objeto actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fines lucrativos y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.

3.2. La controvertida exención del ICIO: la Orden de 5 de junio de 2001

Como puede observarse, la terminología del artículo IV del Acuerdo está desfasada y no se ajusta a la actual realidad tributaria local. La referencia a la Contribución Territorial Urbana puede entenderse sin problema trasladada al IBI.

En cuanto a la mención a los impuestos reales sobre la renta o el patrimonio, pueden reconducirse a ella el IAE, el IVTM y el IIVTNU.

Pero solo forzando mucho la letra de la norma cabe considerar incluido asimismo el ICIO, creado con posterioridad a la firma del Acuerdo de 1979 y que el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales define en su artículo 100.1 como “un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición”. Aunque se trata de un impuesto real, por cuanto su hecho imponible se define sin relación a ningún sujeto determinado, no encaja en la categoría de tributo que grave la renta o el patrimonio, ya que se configura como un gravamen sobre el gasto realizado en este tipo de inversiones. Por otro lado, la exención de las construcciones, instalaciones y obras de las que sea dueña la Iglesia Católica tampoco se previó ni en la Ley de Haciendas Locales de 1988 ni en su posterior Texto Refundido de 2004.

Sin embargo, no fue esa la interpretación asumida por el Tribunal Supremo, que en sus Sentencias de 17 de mayo de 1999 y de 19 y 31 de marzo de 2001⁴⁵, consideró que el ICIO estaba comprendido entre los impuestos reales o de producto mencionados en el artículo IV.1.B) del Acuerdo, como figura tributaria mixta entre la renta y el patrimonio y atendiendo a su conexión con el IBI como gravámenes sobre la riqueza inmobiliaria. Sobre esta base el Ministerio de Hacienda dictó la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979. Su apartado segundo dejó entonces claro que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas podían disfrutar de exención total y permanente respecto de este tributo indirecto municipal.

⁴⁵ Recursos de casación en interés de ley núm. 1142/2000 y 3295/2000.

3.3. ¿Una ayuda estatal contraria al artículo 107 del TFUE? La Orden EHA/2814/2009 y su posterior anulación

Así estaban las cosas en la esfera del Derecho interno cuando durante los años 2006-2008 comenzaron a plantearse dudas acerca de si tan amplia exención podría comportar una vulneración de la normativa europea sobre ayudas de Estado, al resultar de aplicación a obras relativas a actividades económicas ejercidas por la Iglesia Católica en competencia con otros agentes, como sucede con los centros educativos o las residencias o centros asistenciales.

El tema fue objeto de varias preguntas en el seno del Parlamento Europeo. Así, en la una primera pregunta (E-2578/2006)⁴⁶ se planteó abiertamente que al extenderse la exención a construcciones, instalaciones u obras relacionadas con actividades ajenas al culto y puramente mercantiles que, aunque sean desarrolladas por entes dependientes de la Iglesia Católica, tienen por objetivo la obtención de ingresos (por ejemplo, inversiones inmobiliarias o explotaciones comerciales) y se realizan en competencia con otras empresas privadas o públicas que sí están sujetas al impuesto y no disfrutan de exención alguna, se pone en desventaja a estas últimas, distorsionando la competencia. Por ello, se interpeló a la Comisión sobre dos extremos:

“1. ¿No considera la Comisión que la exención expuesta es una «ayuda de Estado» incompatible con el mercado común, porque distorsiona o falsea la competencia, favoreciendo a las entidades de la Iglesia católica y perjudicando a otras empresas españolas o comunitarias que realizan construcciones u obras para los mismos fines y no disfrutan de exención, con lo que se destruye el principio del Derecho comunitario que establece que las empresas deben competir sobre la base de sus propios esfuerzos?

2. ¿No considera que las autoridades españolas han incumplido la obligación de informar a la Comisión de su intención de conceder dicha ayuda?”

A ambas cuestiones respondió la Comisión en julio de 2006 en los términos siguientes:

⁴⁶ Pregunta parlamentaria E-2578/2006 “Impuesto ICIO contrario al Derecho comunitario”, formulada por Marco Cappato (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL) con fecha de 1 de junio de 2006.

“Dado que el ICIO se estableció con posterioridad a la firma del Acuerdo y que no quedaba claro si este impuesto debía considerarse como un «impuesto sobre el patrimonio» en el sentido del artículo IV, apartado 1, letra b), del Acuerdo, el Gobierno español aclaró la situación por medio de la Orden Ministerial mencionada anteriormente. Esta Orden confirma que el ICIO está cubierto por el artículo IV, apartado 1, letra b), del Acuerdo y que, en consecuencia, las exenciones fiscales previstas en ese artículo también son aplicables al ICIO. Puesto que, tal como se ha dicho anteriormente, el artículo IV, apartado 1, letra b), del Acuerdo excluye de las exenciones fiscales los rendimientos obtenidos a través del ejercicio de actividades económicas y comerciales, las instituciones religiosas no pueden quedar exentas del pago del ICIO por lo que se refiere a sus actividades económicas y comerciales.

Habida cuenta de que la exención del ICIO se limita a las actividades puramente religiosas, no afecta a «empresas» en el sentido del Derecho de la competencia. Así pues, no existe ayuda en el sentido del artículo 87, apartado 1, del Tratado CE. Por lo tanto, las autoridades españolas no están obligadas a notificar la medida a la Comisión.”

Sin embargo, la realidad no era exactamente como se describía en esa respuesta de la entonces Comisaria de la Competencia (Sra. Kroes). En la práctica había actividades económicas ejercidas por la Iglesia Católica, de forma separada a las actividades estrictamente religiosas y en competencia con otras empresas, que se estaban acogiendo igualmente a la exención del ICIO con el visto bueno de los Tribunales de Justicia⁴⁷.

De ahí que el asunto volviera a ponerse de nuevo sobre la mesa pocos meses después, a través de una segunda pregunta parlamentaria (E-0829/2007)⁴⁸, insistiendo en que nuestro país estaba concediendo la exención en el ICIO a las instituciones católicas también cuando las construcciones, instalacio-

⁴⁷ Sirva de ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2003 (recurso de casación núm. 5899/1998), que admite la exención respecto de las obras de ampliación de un hospital perteneciente a una comunidad religiosa de la Iglesia Católica que constituye, por las actividades que se realizan en él, una explotación económica. Para el Alto Tribunal, la excepción prevista en el segundo párrafo de la letra B) del artículo IV.1 del Acuerdo sobre asuntos económicos es aplicable al Impuesto sobre Sociedades, pero nada tiene que ver con el ICIO como un impuesto indirecto.

⁴⁸ Pregunta parlamentaria E-0829/2007 “Exención ilegal a la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones u Obras (ICIO)”, formulada por Marco Cappato (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL) con fecha de 9 de febrero de 2007.

nes u obras “estaban relacionadas con actividades total y absolutamente ajenas al culto católico y puramente mercantiles que tienen por objetivo la obtención de ingresos, como por ejemplo: construcción de escuelas privadas, universidades privadas, obras en emisoras de radio privadas, hospitales privados, es decir, explotaciones comerciales que realizan en clara competencia con otras empresas privadas que sí están sujetas al ICIO y no disfrutan de exención”. Por tal motivo, se emplazó a la Comisión a informar sobre dos nuevos interrogantes:

“¿No considera la Comisión que la exención en el ICIO que está concediendo el Estado español a las instituciones dependientes de la Iglesia católica para las actividades económicas o comerciales ajenas a las puramente religiosas es una ayuda de estado? (Acto incompatible con el mercado común porque distorsiona o falsea la competencia y el principio del Derecho comunitario por el que las empresas deben competir sobre la base de sus propios esfuerzos).

¿No considera que el Estado español ha incumplido la obligación de informar a la Comisión de su intención de conceder las ayudas consistentes en la exención en el ICIO a las entidades dependientes de la Iglesia católica cuando actúan como «empresa», realizando actividades económicas en competencia con otros operadores económicos?”

La respuesta dada por la Comisaria de Competencia (Sra. Kroes) en abril de 2007 fue ahora mucho más concluyente, admitiendo que había indicios de que la interpretación inicial de la Comisión podría no ser correcta y que, en consecuencia, procedía pedir a las autoridades españolas que aclarasen el ámbito de aplicación de la exención en cuestión.

Dicho con otras palabras, en función del ámbito de la exención del ICIO podría existir o no ayuda estatal prohibida. Lo primero acontecería si las instituciones religiosas estuviesen exentas del ICIO respecto de actividades económicas y comerciales desarrolladas en competencia con otras empresas. Lo segundo, si tal exención se limitase a las obras relacionadas con actividades estrictamente religiosas, ya que la Iglesia Católica como tal confesión no es una empresa a efectos del Derecho de la competencia.

Los diputados que promovieron la apertura de ese proceso de control no cesaron en el empeño, por lo que en julio de 2007 elevaron una nueva pregunta (E-3709/07) a la Comisión requiriendo información sobre las alegaciones solicitadas a las autoridades españolas y los resultados obtenidos

al respecto⁴⁹. En su contestación de agosto de ese año la Comisión declaró haber recibido la información solicitada a España y haber puesto en marcha un análisis detallado de esta exención en cooperación con las autoridades españolas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 del Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 [ahora 88] del Tratado CE, con respecto a posibles medidas de ayuda estatal que entraron en vigor antes de la adhesión de España a la Comunidad, todo ello con el fin de “evaluar la posible calificación de la susodicha exención como ayuda estatal y su compatibilidad con el mercado único”.

En abril de 2008 se formuló una cuarta pregunta (E-0774/2008), en un momento en que ya era conocido que la Comisión había requerido a las autoridades españolas, por medio de dictamen motivado, para eliminar la exención del IVA de la Iglesia Católica. Los diputados insistieron en rebatir la argumentación del Gobierno español de que se trataba de exenciones (tanto en el IVA como en el ICIO) derivadas de un acuerdo anterior a la adhesión de España a las Comunidades Europeas⁵⁰.

⁴⁹ Pregunta parlamentaria E-3709/2007 “Exención ilegal a la Iglesia Católica en el impuesto sobre Construcciones, instalaciones u obras (ICIO)”, formulada por Marco Cappato (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL) con fecha de 10 de julio de 2007.

⁵⁰ Pregunta parlamentaria E-0774/2008 “Exención ilegal a la Iglesia Católica en el impuesto sobre Construcciones, instalaciones u obras (ICIO)”, formulada por Marco Cappato (ALDE), Marco Pannella (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL) con fecha de 7 de febrero de 2008. Los motivos por los que, según estos diputados, no se considera válido jurídicamente el argumento de que la exención tanto del IVA como del ICIO se enmarca en un pacto anterior al ingreso en la UE son los siguientes:

“- La normativa europea recomienda a los Estados miembros recurrir a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado entre el Derecho comunitario y las obligaciones de los tratados firmados con anterioridad a la adhesión.

- El Acuerdo de Asuntos Económicos, prevé la posibilidad de renegociarse, en caso de modificaciones del ordenamiento tributario español, como ocurrió con motivo de la incorporación; esto mismo indica la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales.

- Tal Acuerdo se refiere a impuestos sobre la «renta» o sobre el «patrimonio», por lo que no es de aplicación al ICIO, que es un impuesto sobre el «gasto».

- El ICIO se creó en el año 1988 (con la citada Ley de Haciendas Locales) aunque, en realidad, no pudo empezar a exigirse hasta el año 1989: entonces España ya llevaba tres años en la Comunidad Europea (desde 1986).

- De hecho la Comisión Europea, con dictamen motivado, obligó a las autoridades españolas a acabar con la exención del pago del IVA de la Iglesia Católica, lo que viene a ser un precedente de la ineficacia legal de dicho argumento.”

Pasado casi un año, en abril de 2009 se volvió a preguntar a la Comisión sobre la respuesta de las autoridades españolas y las conclusiones alcanzadas después de la investigación abierta sobre el tema (P-1628/2009)⁵¹. Y en la respuesta de la Comisaria de la Competencia se dio cuenta de una novedad relevante:

“Las autoridades españolas propusieron modificar la Orden española de 5 de junio de 2001 para eliminar cualquier posible incompatibilidad entre las normas de exención fiscal del ICIO y la legislación sobre ayudas estatales. La propuesta española consiste en limitar el alcance de la exención del ICIO a la propiedad inmobiliaria exenta de la Contribución Territorial Urbana (CTU). Esta exención procede del artículo IV (1) (A) del Acuerdo de 3 de enero de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede, que especifica los requisitos de la propiedad inmobiliaria para la exención de la CTU. De esta lista se desprende que la principal finalidad de estos edificios es de carácter plenamente religioso y, por tanto, sin relación con actividad económica alguna. Por esta razón, la Comisión considera que la propuesta española ha resuelto las reservas iniciales de la Comisión sobre el alcance de la exención en cuestión, puesto que solamente cubre los inmuebles cuyo propósito queda fuera del alcance de la legislación sobre ayudas estatales.”

Y así fue como sucedió. La propuesta que se menciona en el párrafo transcrito se formalizó mediante la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979. La reacción de nuestra Administración a los requerimientos formulados desde la UE vino por la vía de declarar exentas del ICIO únicamente las construcciones, instalaciones y obra que tuviese por objeto inmuebles directamente relacionados con el culto, sin actividad económica. La Orden lo justifica así en su preámbulo:

“No obstante, se considera necesaria la equiparación del contenido de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles de la Iglesia Católica con el contenido de la exención en el Impuesto

⁵¹ Pregunta parlamentaria P-1628/2009 “Exención fiscal del impuesto ICIO a la Iglesia católica en España”, formulada por Willy Meyer Pleite (GUE/NGL) con fecha de 5 de marzo de 2009.

sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para las construcciones, instalaciones u obras, que se lleven a cabo en dichos inmuebles. Es cierto que no parece lógico que en un inmueble que no esté exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, las obras que en él se realicen sí gocen de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, exención que se aplica conforme a lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, por mor de la interpretación dada a la misma por la citada Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001.”

Se dio así nueva redacción al apartado segundo de la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, cuyo tenor quedó del siguiente modo:

“La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles).”.

A pesar de sus buenas intenciones, esta norma no solventó todos los problemas. Para empezar, suscitaba una duda interpretativa elemental: la exención del ICIO, ¿comprendería únicamente las obras en inmuebles exentos del IBI en virtud del artículo IV.1.A) del Acuerdo con la Santa Sede? ¿O también los inmuebles que pudieran gozar de exención del IBI al amparo del artículo V del Acuerdo y de la Ley 49/2002, por ser sus titulares asociaciones y otras entidades religiosas sin fines lucrativos?

Pero, lo más significativo, desde un punto de vista jurídico-formal, es que se había acudido al anómalo cauce de una disposición reglamentaria para modificar *de facto* el Acuerdo de diciembre de 1979 (que, no lo olvidemos, tiene naturaleza de convenio internacional), sin respetar el procedimiento de mutuo acuerdo previsto en su artículo VI, y vulnerando, además, la reserva de ley en materia de beneficios fiscales establecida en la Constitución Española (artículos 31.3 y 133.3).

Estas patentes deficiencias, denunciadas en su día por la doctrina más autorizada, no hacían presagiar un final feliz. Y, efectivamente, así sucedió

cuando se confirmó la anulación judicial de la Orden EHA/2814/2009. La Audiencia Nacional, con el posterior refrendo del Tribunal Supremo, la consideró una disposición reglamentaria *ultra vires*, por su efecto de innovación normativa respecto de la Orden de 5 de junio de 2001 y el artículo IV.1.B) del Acuerdo, al limitar el alcance de la exención mediante un añadido especial, y por infringir el artículo VI del Acuerdo mediante una interpretación/modificación unilateral del mismo sin haber realizado previamente ningún contacto ni alcanzado acuerdo alguno con la Santa Sede⁵².

3.4. Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017, asunto C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*

La anulación de la Orden EHA/2814/2009 provocó que, desde la óptica del Derecho interno, volviésemos a estar en la situación de partida que con anterioridad había levantado sospechas de incompatibilidad con el régimen de las ayudas estatales en el Parlamento Europeo y la Comisión. Por este motivo, tarde o temprano el asunto tendría que reactivarse dado que la exención del ICIO volvía a aplicarse en los términos iniciales de la Orden de 2001, esto es, a todas las obras sobre inmuebles cuya titularidad correspondiera a la Iglesia Católica, tanto si en ellos se desarrollaban actividades religiosas en sentido estricto como actividades económicas o ambas actividades de forma simultánea.

Pues bien, el asunto acabó residenciándose ante la Corte de Luxemburgo de resultas de una cuestión prejudicial elevada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid mediante Auto de 26 de enero de 2016:

“¿Es contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea la exención a la Iglesia Católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en relación con las realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan una finalidad estrictamente religiosa?”

Este interrogante se enmarca en el recurso judicial interpuesto por la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania instando que se le devolviera la cuota (23.730,41 euros) que había abonado en 2011 por el ICIO

⁵² Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013 (cuestión de ilegalidad núm. 402/2013), confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014 (recurso de casación núm. 553/2014).

al Ayuntamiento de Getafe (Madrid), después de ejecutar la ampliación y reforma del salón de actos de un colegio de su propiedad. La parte recurrente estimaba, en su condición de congregación religiosa integrante de la Iglesia Católica, que le resultaba de aplicación la exención con fundamento en el artículo IV.1.B) del Acuerdo sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979, de conformidad con la Orden ministerial de 5 de junio de 2001 antes examinada.

Planteado el litigio principal en estos términos, el órgano jurisdiccional constató, en primer lugar, que la cuestión de la conformidad con el Derecho de la UE de la exención del ICIO de la que disfrutaba la Iglesia Católica no se ha planteado nunca ante los Tribunales españoles, pero que la Comisión Europea sí la había abordado, aunque sin adoptar una decisión definitiva al respecto. Y, en segundo término, confirmó que esta exención no estaba circunscrita (en contra de lo que consideraba la institución recurrente) a las construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica destinadas a fines exclusivamente religiosos, sino que podía extenderse asimismo a las actuaciones ejecutadas sobre inmuebles donde se realizasen también actividades no estrictamente religiosas.

Pues bien, la Sentencia de 27 de junio de 2017, asunto C-74/16, precisó por fin el alcance y los requisitos para que la aplicación de una exención en el ICIO a las obras de las instituciones y organizaciones vinculadas a la Iglesia Católica pueda ser compatible con las normas sobre ayudas estatales del Derecho de la UE. Tras una serie de consideraciones generales sobre el concepto de ayuda estatal en el sentido del artículo 107.1 del TFUE y los conceptos de empresa y de actividad económica elaborados en su asentada doctrina, antes de analizar las actividades desarrolladas por la congregación religiosa implicada en el asunto se formulan en este pronunciamiento tres premisas⁵³:

- Los cursos que imparten centros de enseñanza financiados esencialmente con fondos privados (no procedentes del propio prestador de los servicios) constituyen servicios, sin que sea necesario que los mismos sean pagado fundamentalmente por los alumnos o por sus padres, en la medida en que el carácter económico de una actividad no depende del hecho de que el servicio sea pagado por sus beneficiarios.

- En cambio, los cursos impartidos por determinados centros que forman parte de un sistema público de enseñanza y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos, pues al establecer y mantener tal sistema público de enseñanza, financiado por lo general con cargo

⁵³ Ap. 48 a 51.

a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, el Estado no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión hacia la población en los ámbitos social, cultural y educativo.

- No es descartable que un mismo centro pueda ejercer diversas actividades, económicas y no económicas al mismo tiempo, siempre que mantenga una contabilidad separada por lo que respecta a la diferente financiación recibida, de modo que se excluya todo riesgo de subvención «cruzada» de sus actividades económicas mediante fondos públicos de los que se beneficia en relación con sus actividades no económicas.

En el caso concreto, la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania desarrollaba tres tipos de actividades en el colegio: actividades estrictamente religiosas, enseñanza subvencionada por el Estado y educación libre sin apoyo financiero público, además de servicios complementarios de restauración y de transporte. Las obras de reforma y ampliación que habían originado el devengo del ICIO afectaban a un salón de actos utilizado únicamente para las actividades de enseñanza, por lo que la exención no estaba relacionada ni con las actividades estrictamente religiosas de la entidad ni con los servicios complementarios.

Aunque el Tribunal de Justicia remite al órgano jurisdiccional remitente la tarea de valorar si las actividades pedagógicas desarrolladas por la Congregación revisten o no carácter económico, le proporciona las siguientes pautas u orientaciones⁵⁴:

- Las actividades de enseñanza subvencionadas por el Estado con cargo a fondos públicos, insertas en el sistema público de enseñanza primaria y secundaria, no pueden calificarse de económicas con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

- Por el contrario, las actividades de enseñanza no subvencionadas por el Estado, correspondientes a la enseñanza preescolar, extraescolar y postobligatoria, parecen reunir todos los requisitos para ser calificadas de actividades económicas. Se trata de actividades organizadas por la propia Congregación y financiadas fundamentalmente mediante contribuciones financieras privadas (en especial de los alumnos y sus padres) a los costes escolares.

- Si el órgano judicial confirma que las actividades de enseñanza no subvencionadas por el Estado constituyen una actividad económica, el siguiente paso sería comprobar si el salón de actos del colegio corresponde exclusivamente a una u otra de tales actividades de enseñanza o a un uso mixto.

⁵⁴ Ap. 55 a 64.

- Si el uso del salón de actos estuviese reservado únicamente a las actividades de enseñanza subvencionadas, la exención del ICIO no podría estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107.1 del TFUE.

- En cambio, si el uso del salón de actos se dedicase únicamente a actividades de enseñanza sin subvención estatal, esa exención fiscal podría estar comprendida en el ámbito de dicha prohibición.

- Por último, en el supuesto de un uso mixto del salón de actos el beneficio fiscal controvertido podría estar comprendido en el ámbito de la referida prohibición en la medida en que ese espacio se destine a actividades económicas en el sentido señalado en la propia Sentencia.

A continuación, el Tribunal confirma que la exención del ICIO cumple los cuatro requisitos que se desprenden del artículo 107.1 del TFUE para que podamos hablar de la existencia de una ayuda estatal prohibida⁵⁵:

- Es una ventaja económica selectiva, dado que afecta a un impuesto normalmente adeudado por todos los contribuyentes que realicen las obras de construcción o de reforma, sin que quepa considerar que la exención deriva directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario española ni sea necesaria para su funcionamiento y eficacia.

- Es una ayuda otorgada por el Estado o mediante fondos estatales, puesto que supone la supresión de una carga que normalmente gravaría el presupuesto de la entidad y provoca una disminución de los ingresos de la Hacienda municipal en la cuantía correspondiente.

- Cumple también el requisito de afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros, al reforzar la posición de determinadas empresas en relación con otras empresas competidoras

- Y en cuanto al requisito de falsear o amenazar falsear la competencia, el Tribunal sostiene que es posible que la exención del ICIO de la que pudiera disfrutar la entidad tenga como consecuencia hacer más atractiva la prestación de sus servicios de enseñanza en relación con la prestación de servicios de centros también activos en el mismo mercado. No obstante, matiza a renglón seguido que el órgano judicial nacional debe verificar si se sobrepasa o no el umbral (200.000 euros en un periodo tres años) previsto para las ayudas *de minimis* para considerar que no existe esa distorsión⁵⁶. A los efectos del correspondiente cálculo solo han de tomarse en considera-

⁵⁵ Ap. 65 a 85.

⁵⁶ En la actualidad, Reglamento (UE) n° 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de minimis.

ción las ventajas de las que haya disfrutado la entidad en relación con sus eventuales actividades económicas, excluyendo las actividades no económicas.

Tras descartar que esta exención pueda considerarse, como alegaba el Gobierno español, una ayuda existente en el momento de la adhesión de España a la UE y calificarla como nueva ayuda, sujeta a la obligación de notificación previa a la Comisión en virtud del artículo 108.3 del TFUE, el fallo es el siguiente:

“Una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.”

A la vista de ese pronunciamiento, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid dictó el 8 de enero de 2018 Sentencia desestimatoria del recurso planteado por la Congregación religiosa⁵⁷. De acuerdo con las pautas interpretativas marcadas por el TJUE apreció que la enseñanza no concertada o libre desarrollada por la entidad constituye una actividad económica, financiada con aportaciones privadas, por un lado; y que el uso del salón de actos cuya reforma y ampliación había originado la pretensión de disfrutar de exención del ICIO es mixto, dado que en el colegio se imparte tanto enseñanza concertada como no concertada. En consecuencia, se cumplen los requisitos fijados por el artículo 107.1 del TFUE para estimar que estamos en presencia de una ayuda estatal. En cuanto a la posible incidencia del concepto de ayuda *de minimis*, el Juzgado estima que es difícil de aplicar en este caso, por ser una exención tributaria indeterminada, total y permanente, lo que determina que no pueda calificarse de transparente en los términos utilizados por el Reglamento comunitario. Además, deja constancia de que se requirió a la Congregación religiosa (no a su colegio como unidad productiva autónoma, porque así venía impuesto por el TJUE), para que aportara la contabilidad de los tres últimos ejercicios, con el fin de comprobar si se había superado el umbral de 200.000 euros. La entidad no aportó esta documentación, por lo que no quedó

⁵⁷ Sentencia 1/2018, de 8 de enero (recurso contencioso-administrativo núm. 247/2014)

acreditado ese aspecto y, por tanto, no hay posibilidad de invocar a su favor la regla *de minimis*, puesto que al ser ella la beneficiada por tal circunstancia le correspondía su acreditación.

3.5. Fin de la historia: la renuncia de la Iglesia Católica a la exención del ICIO (Acuerdo de marzo de 2023)

El 29 de marzo de 2023 el Gobierno y la Conferencia Episcopal, en el marco del artículo VI del Acuerdo sobre asuntos económicos y del apartado 2 del Protocolo adicional a dicho Acuerdo, han consensuado finalmente una solución para equiparar el régimen fiscal de la Iglesia Católica con el de las entidades sin fines lucrativos. A tal efecto, la Iglesia ha aceptado renunciar definitivamente a la aplicación de exenciones en el ámbito del ICIO y de las contribuciones especiales.

En orden a dar efectividad a este acuerdo adicional el Ministerio de Hacienda ha elaborado un Proyecto de Orden para derogar definitivamente la Orden de 5 de junio de 2001. Dicho Proyecto se encuentra en trámite de información pública en el momento de cerrar este trabajo⁵⁸. De producirse finalmente su aprobación el problema de la posible existencia de ayudas estatales contrarias al artículo 107 del TFUE queda así resuelto.

4. Ayudas estatales y exención a favor de determinados inmuebles del Estado, CCAA o Entidades Locales (IBI)

El artículo 62.1.a) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales declara exentos del IBI los inmuebles propiedad del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los inmuebles del Estado afectos a la defensa nacional.

Con la Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de octubre de 2014, asunto C-522/13, *Ministerio de Defensa y Navantia S.A./Concello de Ferrol*, se abrió un nuevo frente de posible incompatibilidad con el régimen de las ayudas estatales respecto de esta exención. En ella se da respuesta a una cuestión prejudicial planteada en abril de 2013 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Ferrol al hilo de un litigio suscitado entre el Ministerio de Defensa y la empresa Navantia S.A. con el Ayuntamiento

⁵⁸ <https://www.hacienda.gob.es/documentacion/publico/normativadoctrina/proyectos/04052023-proyecto-orden-icio.pdf>

de Ferrol ante la solicitud de aplicación de esa exención del IBI a una parcela de terreno propiedad del Estado, donde se localiza un astillero, y cuyo uso se cedió en virtud de un convenio suscrito en 2001 a Navantia S.A., sociedad cuyo capital pertenece en su totalidad al Estado y que desarrolla actividades militares y civiles

El Juzgado estimó que la aplicación de esa exención de un tributo municipal de la relevancia del IBI podía implicar el otorgamiento a la empresa Navantia de una ayuda de Estado contraria al artículo 107.1 del TFUE, al conllevar una reducción de carga fiscal para la empresa, mejorando su posición competitiva en los mercados en los que realiza sus actividades civiles y militares, falseando potencialmente la competencia y afectando a los intercambios entre Estados miembros.

Para la Corte de Luxemburgo concurren en este caso todas las notas características de una ayuda estatal contraria al Tratado.

Como punto de partida, existe claramente una ventaja económica a favor de esa empresa, dado que “una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1”. Al aplicar la exención, en virtud de la cesión del derecho de uso de la parcela por el Estado a Navantia, ni el primero abona el impuesto al Ayuntamiento ni la empresa reembolsa al Estado la cuota pagada. De manera que este beneficio fiscal “tiene por efecto aligerar directamente, sin que sea necesaria ninguna otra intervención, las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa que se halle en una situación idéntica a la suya”. Se le confiere así una ventaja económica que no puede justificarse por consideraciones de defensa nacional, pues el Tribunal recuerda que “los motivos que subyacen a una medida de ayuda no bastan para excluir automáticamente que tal medida pueda recibir la calificación de «ayuda» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ya que esta disposición no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos”⁵⁹.

En cuanto a la selectividad⁶⁰, el Tribunal identifica como régimen fiscal general de referencia la sujeción al IBI por la posesión o utilización de terrenos, conforme al Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. La exención de la utilización de la parcela de terreno en la que se encuentra

⁵⁹ Ap. 23 a 31.

⁶⁰ Ap. 32 a 45.

el astillero de Navantia es una excepción a ese régimen general que puede aplicarse a todas sus actividades, sin distinción en función de su carácter militar o civil. Ello lleva a concluir lo siguiente:

“Por consiguiente, es preciso considerar que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de Navantia, a la luz del objetivo del gravamen de la posesión o de la utilización de un terreno, no sólo las empresas que poseen o utilizan terrenos con fines incluidos parcialmente en la defensa nacional, sino también las que poseen o utilizan terrenos con fines exclusivamente civiles.

En consecuencia, es evidente que, en relación con este último grupo de empresas, Navantia disfruta, en lo que atañe a sus actividades civiles, de una ventaja fiscal a la que no tienen derecho otras sociedades que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. Por lo tanto, ha de considerarse que la ventaja fiscal examinada tiene *a priori* carácter selectivo.”

Tampoco se alegó por el Gobierno español que la exención, pese a implicar una ostensible diferencia de trato fiscal, pueda justificarse por derivar directamente de los principios fundamentales o rectores del sistema fiscal nacional ni que fuera necesaria para su funcionamiento o eficacia, si bien se encomendó al órgano jurisdiccional remitente la verificación de si podía existir una justificación en razón del conjunto de elementos del litio sometido a su enjuiciamiento.

También puede considerarse cumplido el requisito relativo a una intervención con cargo a fondos del Estado, dado que la exención ha sido establecida por este en la normativa sobre Haciendas locales y supone una disminución de ingresos para el presupuesto del municipio donde se enclava la parcela⁶¹.

Finalmente, respecto de los requisitos relativos a la incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y en la competencia, el Tribunal recalca que el sector de la construcción naval es un mercado abierto a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros en el que, por tanto, Navantia está en situación de competencia con otras empresas, tanto con relación a las actividades civiles como en lo que atañe a sus actividades en el ámbito militar⁶².

Confirmada, en consecuencia, la concurrencia de todas las notas distintivas de una ayuda estatal la Sentencia responde así a la cuestión prejudicial

⁶¹ Ap. 46 a 49.

⁶² Ap. 51 a 54.

“El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que puede constituir una ayuda de Estado, prohibida con arreglo a dicha disposición, la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que éste posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia. No obstante, incumbe al Juzgado remitente comprobar si, tomando en consideración todos los elementos pertinentes del litigio del que conoce, apreciados a la luz de los criterios interpretativos aportados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal exención debe calificarse de ayuda de Estado en el sentido de la citada disposición.”

Hechas las comprobaciones pertinentes, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Ferrol de 8 de enero de 2015 dictó Sentencia desestimando la pretensión de reconocimiento del derecho a la exención del IBI solicitada por Navantia, por cuanto acceder a ello supondría la vulneración del artículo 107.1 del TFUE⁶³. Para el Juzgado:

- De este beneficio fiscal disfrutaría Navantia S. A. en todas sus actividades, de carácter civil o militar y tanto si afectan a la defensa nacional como si se prestan a terceros Estados; de hecho, quedó acreditado por los datos de facturación el predominio de una actividad externa ajena a la defensa nacional,

- No hay justificación que ampare la exención solicitada por la empresa, pues la actividad económica de la misma desvinculada de la defensa nacional supera con creces más de la mitad de su volumen de negocio.

- Se trata de una ayuda fiscal; aunque explícitamente no se produzca una transferencia de fondos a favor de Navantia S.A. esta queda liberada del gasto asociado al pago de un tributo que otras empresas que desarrollan actividades similares deben asumir.

- Esta menor carga fiscal supondría una ventaja para la empresa, en cuanto a la minoración de costes de producción, por lo que afectaría a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsearía irremisiblemente la competencia, reforzando la posición de Navantia frente a otras empresas que operan dentro de la UE en un el sector, como la construcción naval, abierto a la competencia y al comercio entre los Estados miembros.

⁶³ Sentencia 1/2015, recurso contencioso-administrativo núm. 52/2011.

BIBLIOGRAFÍA SELECCIONADA

- Alguacil Marí, P.: “Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado parámetros para una reforma”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 2/2011.
- Calatayud Prats, I.: “Límites impuestos por el derecho comunitario a los beneficios fiscales a la actividad empresarial por razones de despoblación”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 56, 2021.
- García Guijo, L.: “Gobiernos subcentrales y ayudas de Estado: a propósito de la selectividad territorial”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2013.
- García Novoa, C.: “La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas de España”, *Dereito*, núm. 1, 2006.
- Grau Ruiz, A.: “La prohibición de ayudas de Estado: selectividad regional”, en Patón García, G. (Dir.), *Libertades comunitarias, autonomía tributaria y medio ambiente*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2015.
- Merino Jara, S.: “El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?”, *Revista Vasca de Economía Social*, núm. 6, 2010.
- “Selectividad regional, con especial consideración a su incidencia en España”, en AAVV, *Las ayudas de Estado en el ámbito tributario. Experiencia española y contexto actual*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2021.
- Moreno González, S.: “La prohibición general de ayudas de Estado y el poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen común: ¿es aplicable la jurisprudencia Azores?”, *Impuestos*, núm. 14, 2011.
- “Reflexiones sobre el poder tributario de las CC.AA. y la prohibición de ayudas de Estado”, en Escribano López, F. (Coord.), *El impacto del derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Aranzadi, Pamplona, 2011.
 - “Aspectos internacionales y comunitarios de la tributación local”, en Moreno González, S. y Sánchez López, M. E. (Dir.), *El ordenamiento tributario y presupuestario local. Análisis interno y comunitario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- Ruiz Almendral, V.: “¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del ordenamiento comunitario”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 28, 2008.

- Trigueros Martín, M. J.: “La calificación como ayuda de Estado de la exención en el IBI de los terrenos de propiedad del Estado no afectos directamente a la Defensa Nacional”, *Tributos Locales*, núm. 121, 2015.
- “La exención del ICIO a favor de la Iglesia Católica: ¿punto final o punto y seguido”, *Laicidad y libertades. Escritos jurídicos*, núm. 19, 2019.
- Villar Ezcurra, M.: “Normas forales y ayudas de estado”, en Merino Jara, I. y Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (Dirs.), *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 2016.

EL PRINCIPIO DE RES IUDICATA EN EL ÁMBITO DE LAS AYUDAS DE ESTADO

ES: El principio de res iudicata es un principio fundamental tanto del ordenamiento de la UE como de los Estados miembros que ha sido interpretado por la jurisprudencia del TJUE confiriéndole un contenido singular en el ámbito de las ayudas de Estado al objeto de remover los obstáculos existentes para hacer plenamente efectivo el Derecho de la UE y proceder a la recuperación de la ayuda.

EN: The principle of res iudicata is a fundamental principle of both EU and Member State law that has been interpreted by the case law of the CJEU, giving it a unique content in the field of State aid in order to remove existing obstacles to the full implementation of EU law and the recovery of aid.

IT: Il principio della res iudicata è un principio fondamentale del diritto dell'UE e degli Stati membri che è stato interpretato dalla giurisprudenza della CGUE, conferendogli un contenuto unico nel campo degli aiuti di Stato al fine di rimuovere gli ostacoli esistenti alla piena attuazione del diritto dell'UE e al recupero degli aiuti.

1. El principio de primacía del Derecho de Unión Europea frente al principio de res iudicata: el problema de las decisiones finales nacionales contrarias al Derecho de la Unión Europea

El principio de primacía del Derecho de la Unión Europea (UE), aunque no está recogido como tal principio en los Tratados –si bien la declaración anexa número 17 al Tratado de Lisboa hace referencia a este principio¹-, ha sido desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) siendo la primera ocasión que se pronunció de forma clara en este sentido la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 1964, Flaminio Costa contra E.N.E.L., Asunto 6/64 en el que el Tribunal afirmó que los objetivos de los Tratados se verían socavados si el Derecho de la Unión pudiera subordinarse al Derecho interno añadiendo que, para

¹ Véase Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea - DECLARACIONES anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 - A. DECLARACIONES RELATIVAS A DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS - 17. Declaración relativa a la primacía, Diario Oficial n° 115 de 09/05/2008 p. 0344 - 0344

que las normas de la UE sean efectivas, deben prevalecer sobre cualquier disposición del Derecho interno, incluidas las constituciones nacionales².

Este pronunciamiento fue seguido por otros que confirmaron y ayudaron a perfilar esta doctrina, destacando las Sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de diciembre de 1970, *Internationale Handelsgesellschaft mbH/ Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, Asunto 11/70; de 9 de marzo de 1978, *Amministrazione delle Finanze dello Stato contra SpA Simmenthal*, Asunto 106/77 y de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing SA contra La Comercial Internacional de Alimentación SA.*, Asunto C-106/89. En la doctrina sentada en estos pronunciamientos el Tribunal afirmó que la primacía del Derecho de la Unión se predica de todas las leyes nacionales, independientemente de si se adoptaron antes o después que el acto de la UE en cuestión con la que colisionan. Además, añadió el Tribunal que cuando entra en juego el principio de primacía del Derecho de la UE, las autoridades administrativas y judiciales nacionales deben inaplicar las disposiciones nacionales que se opongan al Derecho de la UE si bien esto no significa que las disposiciones nacionales no se anulan o invalidan automáticamente.

El principio de primacía del Derecho de la UE se manifiesta en dos vertientes: por un lado, la vertiente normativa, que se caracteriza por ser un conflicto abstracto que tiene lugar cuando dos normas colisionan y, por otro lado, la vertiente aplicativa que hace referencia a un conflicto concreto que aparece cuando para resolver un caso en concreto -y una vez constatada la colisión entre el Derecho interno y el Derecho de la UE sin que sea posible llevar a cabo una interpretación de la norma nacional conforme al Derecho de la UE- el ordenamiento debe conceder preferencia a una de ellas. Y es precisamente en esta vertiente aplicativa donde el principio de primacía del Derecho de la UE y el principio de *res iudicata* pueden entrar en colisión

El principio de *res iudicata* o cosa juzgada hace referencia a la imposibilidad de que un caso ya resuelto por los tribunales sea objeto de un nuevo pronunciamiento judicial. Se trata de un principio presente tanto en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, como en el acervo de la UE, y aunque no se recoge de manera expresa en Tratado³ ha sido objeto de relevantes pronunciamientos por parte del TJUE.

² Recuérdese que la primacía del Derecho de la Unión se aplica únicamente en aquellos ámbitos en los que los Estados miembros de la UE hayan cedido soberanía a la UE.

³ Usher, J. A., *General Principles of EC Law*, Longman, 1998 p. 52.

El principio de res iudicata en el ámbito de las ayudas de estado

No obstante, el TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones afirmando que en aquellos casos en los que las decisiones finales nacionales contravengan el Derecho de la UE, decae la fuerza de cosa juzgada. En esta línea jurisprudencial, el TJUE ha desarrollado dos sub-líneas jurisprudenciales con particularidades propias distinguiendo entre decisiones finales administrativas y decisiones finales judiciales. Por un lado, la sub-línea jurisprudencial relativa a las decisiones finales de carácter administrativo se inició con el pronunciamiento en el Asunto Kühne & Heitz⁴ (seguido de i-21 and Arcor⁵) y, por otro lado, la sub-línea jurisprudencial atinente a las decisiones finales judiciales dio inicio con el Asunto Kapferer⁶.

2. El principio de res iudicata en el ámbito de las ayudas de Estado

2.1. Consideraciones previas

La jurisprudencia sobre res iudicata en el ámbito de las ayudas de Estado sigue su propio camino, el cual, si bien refuerza la primacía del Derecho de la UE frente a la cosa juzgada, se separa del camino marcado por la jurisprudencia europea con carácter general.

En el ámbito de las ayudas de Estado este principio ha sido alegado con frecuencia por los beneficiarios de una ayuda de Estado sobre la que se había pronunciado favorablemente una autoridad nacional pero posteriormente una instancia europea la consideraba ilegal, aduciendo la inatacabilidad de los actos jurídicos nacionales firmes. Sin embargo, en los últimos años el TJUE ha hecho decaer dicha inatacabilidad de los actos nacionales en aquellos casos en los que el acto que concedía la autoridad de cosa juzgada era contrario al Derecho de la UE, concediendo de este modo preferencia a la primacía del Derecho de la UE frente a la inatacabilidad de los actos jurídicos firmes contrarios a él.

En consecuencia, las posibilidades de que un Estado miembro eluda en la actualidad la obligación de recuperación impuesta por la Comisión sobre

⁴ Sentencia del TJUE de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz NV contra Produktschap voor Pluimvee en Eieren, Asunto C-453/00.

⁵ Sentencia del TJUE de 19 de septiembre de 2006, i-21 Germany GmbH (C-392/04) and Arcor AG & Co. KG, Asuntos acumulados C-392/04 and C-422/04.

⁶ Sentencia del TJUE de 16 de marzo de 2006, Rosmarie Kapferer v Schlank & Schick GmbH, Asunto C-234/04.

la base del principio de res iudicata son muy reducidas, como demuestra la jurisprudencia del TJUE que analizaremos en este trabajo.

El primer pronunciamiento con el que el TJUE inauguró esta línea jurisprudencial en el ámbito de las ayudas de Estado fue la Sentencia de 18 de julio de 2007, Lucchini, Asunto C-119/05. Posteriormente, este pronunciamiento vino seguido por la sentencia de 11 de noviembre de 2015 en el caso Klausner Holz Niedersachsen, Asunto C-505/14 cuya importancia radica no solo en el hecho de que confirma el primer pronunciamiento, sino también en que con este pronunciamiento, el TJUE amplía su jurisprudencia en cuanto a la aplicación del principio de interpretación coherente o armónica en relación con el principio de res iudicata.

Más recientemente, las sentencias del TJUE de 4 de marzo de 2020, Buonotourist, Asunto C-586/18P y CSTP, Azienda della Mobilità v. Comisión, Asunto C-587/18P modifican y evolucionan la línea jurisprudencial previamente iniciada sobre el principio de res iudicata, aportando una definición de este principio que es acogida por la nueva Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales de 2021⁷.

2.2. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de julio de 2007, Lucchini, Asunto C-119/05.

Si bien esta no es la primera vez que el TJUE se pronunciaba sobre la primacía del Derecho de la UE frente a los actos firmes nacionales contrarios, este pronunciamiento supone un respaldo en términos inequívocos a la primacía del Derecho de la UE sobre la inatacabilidad de los actos jurídicos firmes contrarios a él ya que el TJUE obliga a la recuperación de una ayuda otorgada a la empresa Lucchini en contravención del Derecho de la UE, a pesar de que la concesión de dicha ayuda contaba con una sentencia favorable con fuerza de cosa juzgada dictada por la Corte d'Appello di Roma.

Como afirma MARTÍN RODRÍGUEZ dos son los motivos que destacan la importancia de este pronunciamiento “en primer lugar, el acto interno afectado es una sentencia judicial firme, lo que implica su aplicación al supuesto en teoría más delicado, por estar protegido el acto nacional por

⁷ Comunicación de la Comisión Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales 2021/C 305/01, OJ C 305, 30.7.2021, p. 1–28

la autoridad de cosa juzgada y, en segundo lugar, el Tribunal no construye un razonamiento alambicado que sujete esta solución a unos requisitos estrictos o particularísimos; antes bien, su razonamiento parece limpio e inespecífico⁸.

Este pronunciamiento está motivado por la concesión de una ayuda por parte de las autoridades italianas a la empresa siderúrgica Lucchini debido a una disparidad entre las normativas que regulaban la concesión de estas ayudas a nivel europeo e italiano. Efectivamente, mientras que la regulación europea sobre ayudas de Estado aplicable al caso (el llamado Tercer Código CECA) permitía la concesión de ciertas ayudas a empresas siderúrgicas destinadas a adaptarse a nuevas normas de protección medioambiental con un límite del 15% del proyecto, la normativa italiana (la Ley núm. 183/1976 sobre intervención extraordinaria en el Mezzogiorno) contenía una regulación más permisiva al elevar este límite hasta el 30% y añadía la posibilidad de conceder bonificaciones en el interés de los créditos solicitados por las empresas de este sector.

Ante este marco normativo, en noviembre de 1985, la empresa siderúrgica Lucchini (en realidad fue la empresa predecesora de ésta) solicitó una subvención por el montante máximo del 30%, así como una bonificación de intereses sobre un préstamo que solicitó a una entidad bancaria.

En abril de 1988 las autoridades italianas notificaron a la Comisión la concesión de esta ayuda, calificándola como ayuda adicional. No obstante, la Comisión consideró que la información facilitada por las autoridades nacionales no era suficiente y solicitaron más información a las autoridades italianas mediante una carta remitida en junio de 1988. Las autoridades italianas ignoraron este requerimiento de información y no contestaron al mismo, decidiendo conceder la ayuda en noviembre de 1988, si bien por un importe inferior al solicitado⁹, lo que motivó que la Comisión Europea iniciara un procedimiento de investigación formal que finalizó en 1990 con una decisión que declaraba la ilegalidad de la ayuda¹⁰.

⁸ Martín Rodríguez, P.J., “Res iudicata pro veritate habetur c. primacía del derecho comunitario: ¿un combate por librar? (A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de julio de 2007, asunto C-119/05, Lucchini)”, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 24, 2007, pág. 522.

⁹ Ante la cercana terminación del plazo para la concesión de ayudas posibilitado por el Tercer Código, las autoridades italianas conceden, de forma provisional y a reserva de su aprobación por la Comisión, una ayuda de cuantía inferior a la solicitada que se ajustaba al porcentaje máximo permitido en las normas comunitarias (el 15% del proyecto, excluyendo toda bonificación de intereses adicional).

¹⁰ Decisión el 20 de junio de 1990 (Decisión 90/555/CECA).

En este contexto, resulta fundamental destacar que ni el gobierno italiano, ni tampoco la empresa Luccini recurrieron la decisión de la Comisión ante los tribunales europeos, sino que fue la empresa Luccini la que recurrió ante los tribunales italianos (en concreto, el Tribunale penale e civile di Roma) reclamando el pago completo de la ayuda. Esta reclamación judicial dio lugar a un tortuoso camino procesal que finalizó en 1994 con un pronunciamiento de la Corte d'Appello¹¹ que le daba la razón a Luccini reconociendo su pretensión y que devino final y firme y adquirió la fuerza de cosa juzgada¹² y que llevó a las autoridades italianas a pagar la totalidad del importe solicitado por Luccini.

Ante esta situación, la Comisión Europea solicitó al gobierno italiano que procediera a la recuperación de la ayuda ilegal concedida, cosa que procedió a hacer dictando una decisión de revocación de la ayuda concedida. Sin embargo, Luccini recurrió esta decisión de revocación de la ayuda ante los tribunales nacionales argumentando que la concesión de la ayuda estaba protegida por la fuerza del principio de res iudicata en virtud de la sentencia de la Corte d'Appello. Esta cuestión llegó a conocimiento del Consiglio di Stato italiano que decidió suspender el procedimiento y plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE acerca de si una decisión judicial de un juez nacional que gozaba de la fuerza de res iudicata podía limitar la competencia exclusiva de la Comisión para pronunciarse sobre una ayuda de Estado.

En su sentencia, el TJUE se acoge a una de las líneas apuntadas por el Abogado General Geelhoed en sus Conclusiones y resuelve el caso con un (tal vez demasiado)¹³ sencillo razonamiento afirmando que “El Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional que pretende consagrar el principio de autoridad de cosa juzgada, como el artículo 2909 del Código Civil italiano (codice civile), cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado

¹¹ El tribunal de primera instancia falla a favor de Lucchini por sentencia de 24 de julio de 1991, obligando a las autoridades italianas a abonar la ayuda íntegra. Contra esta sentencia se recurre en apelación ante la Corte d'appello di Roma que confirma la sentencia de 1ª instancia.

¹² La Avvocatura Generale dello Stato entiende la sentencia ajustada a Derecho y no interpone recurso de casación, por lo que la sentencia deviene firme en febrero de 1995.

¹³ El razonamiento peca de ser demasiado simple porque hay cuestiones de carácter procedimental que revisten gran interés y sobre las que el TJUE no se pronuncia como, por ejemplo, la imposibilidad de ejecución de la obligación de recuperación en el marco de la autonomía procedimental del Estado, cuestión planteada por el Consiglio di Stato (citando la jurisprudencia Milchkontor) y que queda sin respuesta.

El principio de res iudicata en el ámbito de las ayudas de estado

concedida contraviniendo el Derecho comunitario, y cuya incompatibilidad con el mercado común ha sido declarada por una decisión firme de la Comisión de las Comunidades Europeas”.

Es decir, que el Tribunal considera que la aplicación de una disposición nacional que consagra la fuerza de cosa juzgada es contraria al Derecho de la UE si su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado que había sido declarada incompatible por la Comisión.

Llama la atención el hecho de que el TJUE en su razonamiento no cita ni la Sentencia Kühne & Heitz ni Kapferer a las que hemos hecho referencia anteriormente en este trabajo y en la que hunde sus raíces la doctrina de la res iudicata, sino que cita las sentencias pronunciadas en los casos Simmenthal¹⁴ y Factortame¹⁵, en las que, si bien el conflicto de normas se resuelve a favor de la Comisión, el fundamento de las mismas no reside tanto en la fuerza del principio de res iudicata, sino en las competencias exclusivas de la Comisión para determinar la compatibilidad de las ayudas con el Derecho de la UE.

Esta singularidad no hace sino demostrar que el principio de res iudicata sigue su propio camino en el ámbito de las ayudas de Estado debido a la singularidad que este ámbito presenta y es, precisamente, esta singularidad la que justifica seguir un razonamiento distinto al seguido por el TJUE en el asunto Kapferer al autorizar la inaplicación de una norma procesal interna que reconoce la fuerza de cosa juzgada a una resolución judicial al objeto de garantizar la efectiva aplicación del Derecho de la UE.

2.3. La Sentencia del tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 2015, Klausner Holz Niedersachsen, Asunto C-505/14

La importancia del pronunciamiento del TJUE en el asunto Klausner Holz no reside en el hecho de que crea un principio nuevo del Derecho de la UE, sino en que confirma (y amplía en parte, como comentaremos seguidamente) la jurisprudencia del asunto Luccini constituyendo así el segundo pronunciamiento del TJUE que aplica el principio de res iudicata en el ámbito de las ayudas de Estado. Este segundo pronunciamiento viene a confirmar que el pronunciamiento en el caso Luccini no es un pronunciamiento aislado, sino el pronunciamiento seminal de una línea jurisprudencial.

¹⁴ Sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1978, Amministrazione delle Finanze dello Stato contra SpA Simmenthal, Asunto 106/77.

¹⁵ Sentencia del TJUE de 19 de junio de 1990, The Queen v Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and others, Asunto 213/989.

cial relativa al principio de res iudicata en el ámbito específico de las ayudas de Estado que consolida la limitación específica de los principios nacionales de res iudicata en el contexto específico de las ayudas de Estado.

Este pronunciamiento vino motivado por la remisión de una cuestión prejudicial por parte de un tribunal nacional de Alemania, en concreto del Landgericht Münster (Tribunal del Land en Münster). Los hechos que motivaron el litigio vinieron constituidos por un contrato de suministro de madera firmado entre la empresa Klausner Holz Niedersachsen GmbH con el Land Nordrhein-Westfalen, en virtud del cual el Land se comprometía a vender a la empresa, durante los años 2007 a 2014, cantidades fijas de madera a unos precios predeterminados anormalmente bajos.

En 2009 el Land decidió resolver el contrato¹⁶ ante lo cual, la empresa recurrió esta decisión ante el Landgericht Münster que declaró en vigor el contrato. Esta sentencia fue confirmada por el tribunal de apelación (el Oberlandesgericht Hamm o Tribunal Superior del Land en Hamm) adquiriendo fuerza de cosa juzgada conforme a la normativa procesal alemana.

Al objeto de obtener una indemnización por los daños y perjuicios sufridos, la empresa inició un segundo procedimiento en el marco del cual el Land alegó en su defensa, por primera vez, que el contrato constituía una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 TFUE dado que el precio y las condiciones de suministro eran más beneficiosas que las condiciones de mercado y que como no se había notificado su concesión a la Comisión Europea, no podía darle cumplimiento¹⁷.

Sin embargo, dado que la declaración de la validez del contrato había adquirido ya firmeza y estaba protegido por la res iudicata, según el artículo 322.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil alemana, el tribunal nacional no estaba habilitado a realizar un nuevo examen de la validez del contrato en el marco de un segundo litigio y además tampoco podía entrar a valorar nuevos argumentos que podían haberse aducido por las partes en el primer litigio y que no fueron alegados.

A la vista de que la aplicación de este precepto de la Ley de Enjuiciamiento Civil Alemana podría contravenir la eficacia del Derecho de la UE, el Landgericht Münster suspendió el procedimiento y planteó una cuestión

¹⁶ Después de no alcanzarse las cantidades previstas de compra y de que la empresa incurriera en algunos retrasos en los pagos.

¹⁷ Como apunta ARPIO SANTACRUZ, este argumento, que no se había invocado en los procedimientos precedentes, encontraba apoyo en una jurisprudencia del Bundesgerichtshof conforme a la cual un contrato privado que concede una ayuda de Estado infringiendo el artículo 108.3 tfue incurre en nulidad absoluta, ARPIO SANTACRUZ, J., Reseña de Jurisprudencia, *Ars Iuris Salmanticensis*, Vol. 4, junio 2016, 406.

prejudicial al TJUE preguntando acerca de la interpretación que el órgano judicial nacional debe hacer del principio de res iudicata, en concreto preguntando si el tribunal alemán debe considerar que el principio de efectividad del Derecho de la UE exige que no se tenga en cuenta una sentencia civil firme dictada sin tener en cuenta la normativa sobre ayudas estatales declarando la validez del contrato.

El pronunciamiento del Tribunal en este asunto puede resumirse en una idea fundamental: el Derecho de la UE prevalece sobre el efecto de res iudicata derivado de las normas internas de los Estados miembros. Es decir, el *effet utile* del Derecho de la UE es incompatible con los principios y normas nacionales que atribuyen firmeza y fuerza de cosa juzgada a las resoluciones judiciales si este efecto de res iudicata aplicado a una resolución judicial nacional impide a un tribunal nacional extraer todas las consecuencias de una infracción de la normativa europea sobre ayudas estatales, en especial de los artículos 107.1 1, y 108.3 del TFUE.

Aunque no es una innovación de gran calado, este pronunciamiento avanza en el razonamiento iniciado en el caso *Luccini* ampliando la jurisprudencia inicial al exigir a los tribunales nacionales llevar a cabo una interpretación del principio de res iudicata conforme al Derecho de la UE desarrollando el Tribunal un razonamiento dividido en dos pasos.

En un primer momento, el TJUE recurre a la aplicación del principio de interpretación conforme o armónica, en virtud del cual cuando es posible extraer varias soluciones al caso, los tribunales nacionales tienen la obligación de interpretar el principio de cosa juzgada de acuerdo con el Derecho de la UE y elegir aquella solución que permita aplicar el Derecho de la UE.

En un segundo momento y, con carácter subsidiario, el TJUE considera que en aquellos casos en los que los tribunales nacionales no puedan llevar a cabo una interpretación conforme al Derecho de la UE, el principio de res iudicata debe ceder ante la efectividad del Derecho de la UE pues un principio tan fundamental como el del control de las ayudas de Estado no puede justificarse ni por el principio de cosa juzgada ni por el de seguridad jurídica¹⁸.

¹⁸ Apartado 45 de la Sentencia del TJUE de 11 de noviembre de 2015, asunto C-505/14, *Klausner Holz Niedersachsen* “En tales circunstancias, debe declararse que una norma nacional que impide al juez nacional extraer todas las consecuencias de la infracción del artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, debido a la existencia una resolución judicial nacional, revestida de fuerza de cosa juzgada, que se ha dictado con ocasión de un litigio que no tiene el mismo objeto y en el que no se ha hecho referencia al carácter de ayuda de Estado de los contratos controvertidos, ha de considerarse incompatible con el principio de efectividad. En efecto, un obstáculo de tal magnitud a la aplicación efectiva del Derecho de la Unión, concre-

2.4. Las Sentencias del TJUE de 4 de marzo de 2020 en los asuntos *Buonotourist*, Asunto C-586/18P y *CSTP Azienda della Mobilità v. Comisión*, Asunto C-587/18P

La importancia de estos dos pronunciamientos radica en la evolución que, a través de ellos, el TJUE lleva a cabo de su propia jurisprudencia anterior sobre el principio de *res iudicata*.

Los hechos que motivan ambos pronunciamientos son prácticamente iguales pues *Buonotourist* y *CSTP* eran dos empresas de transporte público totalmente controladas por entes públicos que llevan a cabo servicios de transporte público a cambio de una compensación. No obstante, en 2007, ambas empresas demandaron a la Región de Campania reclamando una compensación más elevada. Aunque el tribunal administrativo de primera instancia rechazó su petición, en 2009 el *Consiglio di Stato* reconoció su derecho a una compensación adicional.

Sin embargo, la falta de pago por parte de la Región de Campania motivó que las empresas volvieran a recurrir a la vía judicial para exigir el pago de dicha compensación fallando los tribunales nacionales a favor de las empresas. No obstante, antes de proceder al pago las autoridades italianas informaron a la Comisión Europea, lo que condujo al inicio de una investigación formal tras la cual la Comisión consideró que el pago de la compensación era un supuesto de ayuda de Estado¹⁹, ordenándose la recuperación de las cantidades abonadas.

Las dos empresas recurrieron la decisión de la Comisión ante el Tribunal General, que desestimó el recurso de las empresas en su totalidad y, posteriormente, ante el TJUE que volvió a desestimar el recurso en su totalidad

tamente de las normas en materia de control de las ayudas de Estado, no puede estar justificado razonablemente por el principio de seguridad jurídica (véanse, por analogía, las sentencias *Fallimento Olimpiclub*, apartado 31, y *Ferreira da Silva e Britto*, C-160/14, apartado 59)".

¹⁹ Ello se debía a que, en opinión de la Comisión, no concurrían las condiciones enunciadas en el Asunto C-280/00 *Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg* que deben estar presentes para que exista una sobrecompensación de los operadores de servicio público y que se enumeran a continuación. En primer lugar, el operador debe tener obligaciones de servicio público que servicio público y deben estar claramente definidas; en segundo lugar, los parámetros de la compensación deben establecerse de antemano de forma objetiva y transparente; en tercer lugar, la compensación no puede superar los costes derivados del cumplimiento de las obligaciones de servicio público y un beneficio razonable; por último, el operador debe ser elegido a través de un concurso público o el nivel de compensación debe determinarse teniendo en cuenta los costes de una empresa típica y bien gestionada.

El principio de res iudicata en el ámbito de las ayudas de estado

y aceptó el amplio planteamiento expuesto por el Tribunal General en su sentencia.

El razonamiento del TJUE seguido en ambas sentencias refuerza la idea de la competencia exclusiva de la Comisión para calificar una medida como ayuda de Estado al afirmar que “Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que el órgano judicial nacional haya adoptado una resolución que haya adquirido fuerza de cosa juzgada. En efecto, procede declarar que la regla de la competencia exclusiva de la Comisión se impone en el ordenamiento jurídico interno como consecuencia del principio de la primacía del Derecho de la Unión”²⁰.

La principal consecuencia que puede extraerse del recurso a la competencia exclusiva de la Comisión es que la relación entre ésta y los tribunales nacionales adquiere tintes más jerárquicos en detrimento del carácter exclusivamente cooperativo que presentaba hasta este momento.

Otra singularidad de estos pronunciamientos es que el Tribunal, a diferencia de sus pronunciamientos anteriores de Luccini y Klausner Holz Niedersachsen -en los que el TJUE indicaba que el principio de res iudicata debía ser cohonestado con el principio de eficacia y primacía del Derecho de la UE- basa su razonamiento exclusivamente en la primacía del Derecho de la UE. Efectivamente, en Buonotourist y CSTP el Tribunal ni siquiera se refiere al principio de res iudicata y establece la obligación de los jueces nacionales de aplicar el Derecho de la UE en aquellos casos donde haya una competencia exclusiva de la Comisión aunque exista una decisión judicial nacional firme que cuente con efectos de cosa juzgada, dejando la puerta abierta a considerar que la actuación de los tribunales nacionales contraria a esta obligación constituya ayuda de Estado²¹.

3. Reflexiones finales

La principal conclusión que puede extraerse de nuestro estudio es que el TJUE ha ido perfilando de forma progresiva su jurisprudencia relativa a la aplicación del principio de res iudicata en el ámbito de las ayudas de Estado y que dicha jurisprudencia ha venido a limitar considerablemente la fuerza del principio de cosa juzgada en el ámbito de las ayudas de Estado.

²⁰ Sentencia del TJUE de 4 de marzo de 2020, Buonotourist, Asunto C-586/18P, apartado 94.

²¹ Federico, R., “Luccini Revisited: when judgments harm competition”, *European State Aid Quarterly*, nº 1, 2021, pág. 695.

El carácter evolutivo de esta línea jurisprudencial puede apreciarse en el hecho de que, si bien en un primer momento, el TJUE trató de mostrar respeto hacia el principio de *res iudicata* como principio general del Derecho de los Estados miembros, tratando de buscar el equilibrio con la idea de supremacía del Derecho de la UE a través de una interpretación del principio de *res iudicata* conforme a la supremacía del Derecho de la UE, en sus más recientes pronunciamientos el Tribunal ha recurrido a la idea de jerarquía para obligar a los jueces nacionales a aplicar el Derecho de la UE en aquellos casos donde haya una competencia exclusiva de la Comisión aunque exista una decisión judicial nacional firme que cuente con efectos de cosa juzgada.

No obstante, habida cuenta de la abundante casuística que las ayudas de Estado plantean y el marcado carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia del TJUE, resulta obligado cuestionarse si la actual configuración jurisprudencial del principio de *res iudicata* puede considerarse definitiva o, por el contrario, seguirá siendo objeto de nuevos pronunciamientos configuradores. La respuesta a esta duda vendrá dada por los futuros pronunciamientos del TJUE.

La segunda idea que cabe extraer de nuestro análisis apunta a que, si se analizan los distintos pronunciamientos que han conformado esta línea jurisprudencial, puede claramente identificarse el objetivo último que ha guiado al TJUE en su proceso de relativización de la importancia del principio de *res iudicata* en el ámbito de las ayudas de Estado que no es otro que eliminar obstáculos que puedan oponerse a la recuperación de la ayuda ilegal e incompatible como medio para conseguir el fin último del régimen de ayudas de Estado: la restauración de las condiciones de la competencia existentes con carácter previo a la concesión de la ayuda.

En este sentido procede cuestionarse si el interés europeo representado en la restauración de las condiciones de la competencia justifica el sacrificio del principio de *res iudicata* -con el consiguiente deterioro del principio de seguridad jurídica al que se encuentra indisolublemente unido- que consume el TJUE en esta línea jurisprudencial.

Si se analizan detenidamente los razonamientos del Tribunal en los distintos pronunciamientos (especialmente en los asuntos *Buonotourist* y *CSTP*) se aprecia que el objetivo de restaurar las condiciones de competencia en el mercado interior parece haber cegado al Tribunal que ha limitado el efecto protector derivado del principio de *res iudicata* hasta hacerlo casi desaparecer en el ámbito de las ayudas de Estado sin llevar a cabo un necesario estudio de los riesgos y beneficios derivados de la restricción de este

principio -que no sólo es un componente esencial del Derecho procesal de la Unión Europea, sino también un elemento fundamental de los sistemas judiciales de los Estados miembros- llevada a cabo en nombre de la efectividad y primacía del Derecho de la UE.

La tercera conclusión que procede extraer de este trabajo pone de manifiesto que la importancia de esta línea jurisprudencial reside en que la configuración dada por el TJUE al principio de res iudicata ha sido acogida por la Comisión Europea en su Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales de 2021²² la cual afirma que “En virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a garantizar la plena eficacia de las disposiciones del Derecho de la Unión, incluso, si es necesario, dejando inaplicada, por su propia iniciativa, cualquier disposición contraria de la legislación nacional. Esto se aplica también a las normas nacionales que consagran el principio de cosa juzgada” añadiendo que “La jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de la Unión ha limitado la fuerza del principio de cosa juzgada en el ámbito de las ayudas estatales. El principio de primacía del Derecho de la Unión impide que la aplicación del principio de cosa juzgada limite la competencia exclusiva conferida a la Comisión por el TFUE para evaluar la compatibilidad de las ayudas estatales. Además, el hecho de que un órgano jurisdiccional nacional haya excluido la existencia de ayuda estatal en relación con una medida no puede impedir a la Comisión concluir más adelante que la medida en cuestión constituye una ayuda estatal ilegal e incompatible. Esto es así aun en el caso de una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia. Se aplica también cuando las normas nacionales sobre la fuerza de cosa juzgada se extienden a motivos que podrían haberse planteado, pero no se plantearon, en el procedimiento judicial”.

En cuanto lugar y en un sistema tan peculiar como el europeo donde los órganos jurisdiccionales nacionales están llamados a aplicar el Derecho de la UE procede afirmar como cuarta conclusión que la configuración del principio de res iudicata en el ámbito de las ayudas de Estado otorgada por la jurisprudencia del TJUE tiene importantes implicaciones para los tribunales nacionales sobre los que no sólo recae la obligación de vigilar la actuación de las autoridades nacionales al objeto de evitar la concesión de cualquier tipo de ayuda de Estado, sino que también, en caso de incumplir esta obligación, se arriesgan a que sus pronunciamientos sean declarados

²² Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales (2021/C 305/01).

contrarios al Derecho de la UE y, por tanto, inaplicados cerniéndose la duda de si dichos pronunciamientos judiciales nacionales podrían constituir un supuesto de ayuda de Estado.

En último término y a la luz de todo lo dicho anteriormente, procede cuestionarse cuáles serían las consecuencias de un pertinaz incumplimiento de la aplicación este principio de *res iudicata* por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales.

Por un lado, no puede obviarse que la Comisión podría compeler al Estado miembro a su cumplimiento mediante la aplicación de la Cláusula *standstill* y la apertura de un procedimiento de infracción

Por otro lado, cabe plantearse si el incumplimiento de esta obligación por parte de los órganos judiciales nacionales daría lugar a la exigencia de responsabilidad del Estado a favor de los competidores del beneficiario de la ayuda ilegal por los daños y perjuicios sufridos. Ante este planteamiento es preciso tener en cuenta dos hechos que limitan considerablemente las posibilidades de exigir esta responsabilidad y que dificultan en la práctica la obtención de una indemnización. Por un lado, como reiterada jurisprudencia²³ ha afirmado, la responsabilidad del Estado por actos judiciales sólo resulta procedentes cuando la violación es imputable a un órgano jurisdiccional de última instancia. Por otro lado, debe tenerse presente que, como el Tribunal ha afirmado en varios asuntos²⁴, el objetivo del régimen comunitario de ayudas de Estado pretende la eliminación de las condiciones de competencia falseadas por la ventaja económica ilegal, objetivo que no se consigue ampliando el círculo de los beneficiarios a través de la concesión de una indemnización.

²³ Véanse las Sentencias del TJUE de 30 de septiembre de 2003, Gerhard Köbler contra Republik Österreich, Asunto C-224/01 y de 13 de junio de 2006, Traghetti del Mediterraneo SpA contra Repubblica italiana, Asunto C-173/03.

²⁴ Sentencia del TJUE de 5 de octubre de 2006, Transalpine, C-368/04, para. 50 que expresamente afirma «los órganos jurisdiccionales nacionales deben velar por que se garantice que las reparaciones que concedan invaliden realmente los efectos de la ayuda concedida en contravención del artículo 88 CE, apartado 3, y no deben limitarse a ampliar dicha ayuda a un grupo más amplio de beneficiarios». Véase también la sentencia del TJUE de 7 septiembre de 2006, Laboratoires Boiron, Asunto C-526/04, para. 41.

IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU

RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO REGIONALES

EL RÉGIMEN DE LA ZONA FRANCA DE MADEIRA

ES: La Región Autónoma de Madeira goza de un régimen fiscal beneficioso basado en su insularidad que es objeto de examen en una sucesión de sentencias del Tribunal General en las que se revisan una serie de parámetros que pueden resultar de utilidad en la recuperación de ayudas de estado “de ámbito regional”. Este trabajo analiza cuestiones relacionadas con la selectividad, la recuperación de las ayudas y su posible colisión con el principio de proporcionalidad y el instituto de la prescripción que, sin duda, pueden servir de ejemplo para situaciones análogas en territorio español.

EN: The Autonomous Region of Madeira enjoys a beneficial tax regime based on its insularity, which is examined in a series of judgments of the General Court reviewing a series of parameters that may be useful in the recovery of “regional” State aid. This work analyzes issues related to selectivity, the recovery of aid and its possible collision with the principle of proportionality and the statute of limitations, which can undoubtedly serve as an example for similar situations in Spain.

IT: La Regione autonoma di Madeira gode di un regime fiscale vantaggioso basato sulla sua insularità, che viene esaminato in una serie di sentenze del Tribunale che analizzano diversi parametri utili per il recupero degli aiuti di Stato “regionali”. Questo lavoro analizza le questioni relative alla selettività, al recupero degli aiuti e alla loro possibile collisione con il principio di proporzionalità e la prescrizione, che può senza dubbio servire da esempio per situazioni simili in Spagna.

SUMARIO: 1. Contextualización. 2. Cuestiones analizadas en cuanto a las ayudas regionales de funcionamiento empresarial. 2.1. Sobre la selectividad basada en la excepción territorial. 2.2. Sobre la consideración de la ayuda como ayuda existente o nueva ayuda. 2.3. Confianza legítima y recuperación de ayudas. 2.4. Sobre la (im)posibilidad de recuperación de la ayuda. 2.5. Sobre la proporcionalidad de la medida. 2.6. Sobre la prescripción para operar la recuperación de la ayuda. 3. Conclusiones.

1. Contextualización

El pasado 21 de junio de 2023, la Sala Octava del Tribunal General dictó sentencia en el asunto T-131/21, *Região Autónoma da Madeira/Comissão Europeia*,¹ desestimando el recurso de la Región Autónoma de Madeira (en lo sucesivo RAM) por el que solicitaba la anulación de la Decisión 2022/1414 de la Comisión relativa al régimen de ayudas ejecutado por Portugal en favor de la Zona Franca de Madeira o Zona Franca da Madeira (ZFM).

El régimen ZFM, aprobado inicialmente en 1987 por la Comisión, concedía diversas ventajas fiscales en forma de tipos impositivos reducidos a las empresas establecidas en el Centro Internacional de Negocios de Madeira, el Registro Internacional de Buques de Madeira y la Zona Franca Industrial, salvo a aquellas que tenían la consideración de empresas financieras. Las empresas beneficiarias debían operar en Madeira y crear puestos de trabajo en la isla. Pues bien, tras ese visto bueno inicial, sus modificaciones y prórrogas posteriores (a los que llamaremos Régimen II y Régimen III) también fueron aprobadas por diversas decisiones de la Comisión sobre la base de las Directrices sobre ayudas regionales que permitían excepcionalmente operar este tipo de ayudas para el desarrollo de las regiones del artículo 107, apartado 3, letra a) TFUE, y de las regiones ultraperiféricas (artículo 349 del TFUE).

El Régimen III adopta la forma de 1) una reducción del impuesto sobre la renta aplicable a las personas jurídicas (IRPJ) con respecto a los beneficios obtenidos de actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira (3 % entre 2007 y 2009, 4 % entre 2010 y 2012 y 5 % entre 2013 y 2020); 2) una exención de impuestos municipales y locales; y 3) una exención del impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles para la creación de una empresa en la ZFM, hasta unos importes máximos de ayuda basados en los límites máximos de la base imponible aplicables a la base imponible anual de los beneficiarios. Esos límites máximos se fijan en función del número de puestos de trabajo que el beneficiario mantiene durante cada ejercicio. De cumplir determinados requisitos, las sociedades registradas en la Zona Franca Industrial (ZFI) de la ZFM pueden beneficiarse de una reducción adicional del 50 % del IRPJ

Sin embargo, pese a que una versión modificada del Régimen III fue autorizada por la Comisión y se permitió su prórroga hasta el 30 de junio

¹ Disponible en <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=274840&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1971691>

de 2014, en marzo de 2015, esta inicia un ejercicio de supervisión de dicho régimen que culmina en el inicio de una decisión de apertura de procedimiento formal debido a las dudas de la Comisión sobre, por un lado, la aplicación de las exenciones fiscales sobre los ingresos procedentes de actividades realizadas de forma efectiva y material en la RAM y, por otro, el vínculo entre el importe de la ayuda y la creación o mantenimiento de puestos de trabajo efectivos en Madeira. Pues bien, al final de dicho procedimiento, la Comisión concluyó en la Decisión 2022/1414 que Portugal había aplicado incorrectamente el régimen. La desgravación fiscal se extendía a actividades fuera de Madeira y las empresas beneficiarias no creaban los puestos de trabajo para los que solicitaban la desgravación.

2. Cuestiones analizadas en cuanto a las ayudas regionales de funcionamiento empresarial

2.1. Sobre la selectividad basada en la excepción territorial

Como defensa ante el procedimiento formal incoado, así como en sede del Tribunal General, la RAM alega que el régimen ZFM no es selectivo basándose en que el marco de referencia para evaluar su selectividad debería ser el territorio de la RAM y no la totalidad del territorio portugués porque, según la STJUE de 6 de septiembre de 2006, en el asunto C-88/03, *Portugal/Comisión Europea*, la ARM tiene la autonomía fiscal que justifica su existencia.

No obstante, el Tribunal General saca a colación su Sentencia de 21 de septiembre de 2022 en la que, en un asunto con idéntico objeto pero en el que la parte demandante es la propia República Portuguesa, el asunto T-95/21, *Portugal/Comisión Europea*,² ya señala que el régimen ZFM conferiría una ventaja selectiva a sus beneficiarios en forma de reducción fiscal a las empresas inscritas en la ZFM. Sólo determinadas sociedades podían inscribirse en la ZFM y sólo las sociedades inscritas en la misma, con exce-

² Vid., al respecto, las reflexiones de SANTOS FIDALGO, QUIEROZ MARTINS y OSÓRIO DE CASTRO, sobre la naturaleza de las obligaciones de recuperación en beneficio del Estado a las que pueden estar sujetas las empresas cuando se considera que un régimen fiscal específico infringe el régimen jurídico de ayudas estatales de la UE. SANTOS FIDALGO, QUIEROZ MARTINS y OSÓRIO DE CASTRO, “Zona franca da madeira: entre o canto do cisne e a dedutibilidade dos auxílios de estado”, Revista Electrónica de Fiscalidade da AFP, Año V, N° 1, 2023.

pción de las establecidas en otras partes del territorio RAM o portugués, podían beneficiarse de las reducciones fiscales previstas por el régimen. Además, a juicio del Tribunal, aunque el marco de referencia para examinar el carácter selectivo del régimen pudiera ser el de todo el territorio de la ARM, el hecho de que las empresas registradas en el territorio de la ARM, pero fuera de la ZFM, no pudieran beneficiarse de dicho régimen basta para establecer su carácter selectivo.

Por último, el Tribunal General reitera que el hecho de que el régimen tuviera por objeto paliar las desventajas permanentes sufridas por las empresas que operan en la RAM no es prueba suficiente de que dicho régimen esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal portugués, ya que no beneficia a las empresas establecidas en la RAM que no estaban inscritas en la ZFM. El mero hecho de que un régimen fiscal regional haya sido concebido para paliar las desventajas derivadas de la insularidad no permite concluir que las ventajas fiscales concedidas en este contexto estén justificadas por la naturaleza y la economía del sistema fiscal nacional, y, a tenor del apartado 48 de la Sentencia, lo mismo cabe decir del apoyo al desarrollo territorial o social, pues estas políticas de desarrollo regional o de cohesión social no son suficientes para que una medida adoptada en el marco de dicha política se considere justificada únicamente sobre esa base.

En otras palabras, aunque el apoyo al desarrollo regional o a la cohesión social sea un objetivo legítimo de orden público, sigue siendo ajeno a la lógica del sistema fiscal, que consiste en gravar la renta. Por lo tanto, el trato diferenciado de las empresas registradas en la ZFM no se deriva de la lógica del sistema y no está justificado.

2.2. Sobre la consideración de la ayuda como ayuda existente o nueva ayuda

Como hemos tenido ocasión de comentar, el Régimen III es el colofón de una sucesión de regímenes que han ido sustituyéndose bajo el patrocinio de la propia Comisión. Ello motiva que la demandante argumente que la Comisión consideró erróneamente que el Régimen III, tal y como se implementó, no era acorde a las Decisiones de 2007 y 2013 es decir, la RAM alega que la Comisión se equivocó al calificar la última versión del régimen ZFM de “nueva ayuda” en lugar de como “ayuda existente”. A su juicio, la Comisión procedió a una lectura demasiado restrictiva de la condición “de que los beneficios de las sociedades registradas en la ZFM deben resultar de actividades efectivamente y materialmente realizadas en Madeira”, una

condición que ya se contenía en las Decisiones de 2007 y 2013 relativas a los Regímenes II y III. Según la RAM, las decisiones de 2007 y 2013 deben interpretarse como que permiten a las empresas con sede o dirección efectiva en Madeira ser impuestas sobre la totalidad de sus ingresos, independientemente de dónde se hayan obtenido dichos ingresos, siempre que resulten de actividades admitidas en la ZFM.

Sobre este respecto, en primer lugar, la demandante argumenta que, en las negociaciones previas a la aplicación de los regímenes II y III, la República Portuguesa aclaró que los sujetos pasivos con su sede o dirección efectiva en el territorio de la RAM estaban sujetos a impuestos por la totalidad de sus ingresos. Así, teniendo en cuenta la finalidad de la ZFM, que sería “captar” la inversión extranjera y no compensar directamente los costes adicionales relacionados con la situación de la RAM o crear puestos de trabajo, sería “absurdo” limitar ahora el beneficio de las ventajas fiscales previstas en el régimen III únicamente a las actividades proporcionadas en el territorio de la RAM. Además, a su juicio, la noción de “actividades efectivamente y materialmente realizadas” en la región en cuestión se definiría con menos precisión en las Decisiones de 2007 y 2013 que en las relativas al régimen de la zona franca de las Islas Canarias, lo que sería normal teniendo en cuenta que, a diferencia de la RAM, las Islas Canarias experimentarían un grave problema de empleo, lo que permitiría entender que el régimen está condicionado a la creación o mantenimiento de puestos de trabajo en la región afectada.

Al respecto, en primer lugar, Tribunal General recuerda que de conformidad con el artículo 108 TFUE, apartado 1, las ayudas existentes pueden ejecutarse siempre que la Comisión no las considere incompatibles con el mercado interior. En cambio, el artículo 108 TFUE, apartado 3, exige que los proyectos de concesión de nuevas ayudas o de modificación de ayudas existentes se notifiquen a la Comisión y no puedan ejecutarse antes de que se adopte una decisión definitiva con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 108 TFUE, apartado 2. De ello se desprende que un régimen de ayudas autorizado, que es una ayuda existente, deja de estar amparado por la decisión que lo autorizó y, por tanto, constituye una ayuda nueva siempre que el Estado miembro de que se trate aplique dicho régimen de ayudas sobre la base de normas sustancialmente distintas de las previstas en el proyecto de régimen de ayudas que fue autorizado por la Comisión. Así pues, un régimen de ayudas existente que ha sido modificado sustancialmente después de haber sido autorizado por la Comisión, pierde su calificación de ayuda existente.

En este orden de asuntos, lo siguiente que refrenda el Tribunal General es la labor de la Comisión, en el entendimiento de que había llegado acertadamente a la conclusión de que el régimen ZFM incumplía las condiciones con arreglo a las cuales había sido autorizado porque, en primer lugar, desgravaba actividades realizadas fuera de la ARM. Igualmente, el Tribunal General también coincide con la Comisión en que las ayudas de funcionamiento podían concederse excepcionalmente en regiones acogidas a la excepción del artículo 107 TFUE, apartado 3, letra a), como la ARM, siempre que contribuyeran al desarrollo regional y fueran proporcionales a las desventajas que pretendían paliar. Sin embargo, a su entender esto significa que sólo pueden optar a las ayudas de funcionamiento las actividades afectadas por desventajas y, por tanto, sólo los costes adicionales específicos de dichas regiones, lo cual implica que las actividades realizadas fuera de esas regiones y que, por lo tanto, no se ven afectadas por esos costes adicionales, pueden quedar excluidas de las ayudas, aunque las lleven a cabo empresas establecidas en esas regiones.

En segundo lugar, el Tribunal General instituye que la ZFM incumplió las condiciones de su autorización porque las empresas beneficiarias no crearon ni mantuvieron el número de puestos de trabajo exigido en la ARM. En efecto, la Comisión había constatado que las autoridades portuguesas consideraban que cualquier puesto de trabajo, independientemente de que fuera a tiempo completo o parcial, de que hubiera sido creado por los beneficiarios de la ayuda o por sus proveedores o clientes y de que se encontrara dentro o fuera de la ARM, constituía un puesto de trabajo a efectos de la aplicación del régimen.

En cuanto a la conveniencia de esta conclusión, la demandante se queja esencialmente a la Comisión por haberle impuesto, erróneamente, a recurrir a la metodología de definición de puesto de trabajo en “equivalente a tiempo completo” (ETC) y “unidad de trabajo por año” (UTA), excluyendo la noción de “puesto de trabajo” en el sentido del derecho portugués, para verificar la satisfacción de la condición relativa a la creación o mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM. Sin embargo, dado que la decisión impugnada no se basa en la constatación de que las autoridades portuguesas habrían omitido recurrir a los métodos ETC y UTA para calcular el número de puestos de trabajo, los argumentos de la demandante para culpar a la Comisión de haberle impuesto erróneamente el uso de tales métodos son descartados por el Tribunal, quien teniendo en cuenta lo anterior considera que la Comisión no ha cometido ningún error de apreciación al referir, en el considerando 179 de la decisión impugnada, que

el Régimen III, tal como se implementó, violaba la condición de creación y mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM, pudiendo, por tanto, considerarse como una “nueva ayuda” distinta a la autorizada.

2.3. Confianza legítima y recuperación de ayudas

Según comentábamos la RAM considera que la ayuda de Estado no ajustada a Derecho de la Unión es inexistente como tal por diversas razones. Sin embargo, de forma subsidiaria, la demandante refiere que incluso si llega a considerarse como tal, no debiera recuperarse porque la Comisión vulneró el principio de protección de la confianza legítima.

Pues bien, trayendo a colación una sentencia que afecta al ordenamiento patrio, la Sentencia de 29 de abril de 2021, *Comisión/España (TNT en Castilla-La Mancha)*, C-704/19, el Tribunal General recuerda, en primer lugar, que la supresión de las ayudas ilegales incompatibles con el mercado interior, mediante su recuperación, es la consecuencia lógica de la constatación de la incompatibilidad de dichas ayudas. En segundo lugar, que la obligación que incumbe al Estado miembro de que se trate de suprimir las ayudas que la Comisión considere incompatibles con el mercado interior tiene por objeto restablecer la situación anterior, haciendo perder al beneficiario la ventaja de que efectivamente disfrutaba frente a sus competidores.

A mayor abundamiento, debemos también recordar que, de conformidad con el artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, la Comisión siempre está obligada a ordenar la recuperación de las ayudas que declare incompatibles con el mercado interior, a menos que dicha recuperación sea contraria a un principio general del Derecho de la UE. En breve, declarada ilegal la ayuda debe necesariamente recuperarse.

Por su parte, en lo que respecta al principio de protección de la confianza legítima, un Estado miembro que ha concedido una ayuda infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3, no puede, de partida, invocar la confianza legítima de los beneficiarios para eludir la obligación de reembolso de la ayuda. En efecto, admitir tal posibilidad equivaldría a privar de todo efecto útil a las disposiciones de los artículos 107 y 108 TFUE, ya que las autoridades nacionales podrían invocar su propio comportamiento ilegal para frustrar la eficacia de las decisiones adoptadas por la Comisión en virtud de dichas disposiciones.

De igual suerte, a tenor del Tribunal General, cuando, como es el caso, cuando una ayuda se lleva a efecto sin notificación previa a la Comisión, con el resultado de que es ilegal con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado

3, el beneficiario de la ayuda no puede tener una confianza legítima en la legalidad de la concesión de la ayuda. Más aún, según infiere en el párrafo 146 de su sentencia, el Tribunal General considera que en el presente caso, la RAM no demostró que la Comisión le proporcionara garantías precisas, incondicionales y coherentes, como para generar una confianza legítima, por todo lo cual, rechaza, junto con las anteriores, también esta alegación.

2.4. Sobre la (im)posibilidad de recuperación de la ayuda

Una cuestión recurrente tanto en la sentencia que es objeto de análisis en estas líneas como en la que atañe al asunto T-95/21, es la alegación de la RAM sobre la imposibilidad fáctica de dar cumplimiento a la Decisión por la que se le ordenaba la recuperación de las ayudas, debido a que la Decisión impugnada no le permitía determinar sin incurrir en dificultades excesivas los importes que debían recuperarse.

En este sentido, la demandante alega que no podría determinar, en lo que respecta a la última década, si las sociedades que se han beneficiado del Régimen III han cumplido efectivamente con las dos condiciones litigiosas contempladas en las Decisiones de 2007 y 2013. Esta dificultad se vería reforzada por la necesidad de comprobar si estas empresas cumplían los requisitos para beneficiarse de un reglamento de minimis (artículo 2 de la decisión impugnada) o de un reglamento de exención por categorías (artículo 3 de la decisión impugnada). A su entender, en este contexto, la Comisión debería haber indicado al menos el importe bruto de la recuperación solicitada. Por último, en este orden de asuntos, la RAM añade que muchas de las decisiones de recuperación conducirán a situaciones de insolvencia.

Pues bien, en respuesta a estas alegaciones, haciendo (una vez más) suyos los argumentos de la Comisión, el Tribunal general aclara que, aunque la RAM no era destinataria de la Decisión impugnada (pues como en el caso español, al igual que en lo que afecta a los Territorios Históricos lo es el Reino de España, en lo que afecta a la RAM lo es la República Portuguesa), en virtud del Derecho portugués es responsable de la recuperación de las ayudas que había concedido en el marco del régimen ZFM. Por lo tanto, el Tribunal considera que puede, al igual que la República Portuguesa, aprovecharse de la imposibilidad de recuperar las ayudas declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior por la Decisión impugnada.

Desde este punto inicial, el Tribunal General señala que la Comisión no podía adoptar una orden de recuperación cuya ejecución fuera objetiva y absolutamente imposible.³

Sin embargo, la autoridad pública de que se trate no puede alegar la existencia de una imposibilidad absoluta cuando se limita a invocar dificultades jurídicas, políticas o prácticas imputables a la acción u omisión de las propias autoridades nacionales, sin proponer a la Comisión otras modalidades de ejecución de dicha Decisión que permitan superar esas dificultades, en particular mediante la recuperación parcial de esas ayudas.⁴ Así las cosas, el Tribunal recuerda que las dificultades administrativas y prácticas que pudiera entrañar la existencia de un gran número de beneficiarios de la ayuda no permiten considerar que la recuperación sea técnicamente imposible de realizar.

De esta suerte, comoquiera que el caso que nos ocupa, la RAM se limitó a invocar la complejidad del procedimiento de recuperación de la ayuda en cuestión y las dificultades políticas, jurídicas y prácticas, sin demostrar de forma suficiente en Derecho la imposibilidad objetiva y absoluta de recuperarla, ni la realidad de las dificultades en las que se basaba, ni en idéntica lid plantea otro posible método de recuperación, rechaza la alegación formulada por la demandante, recordando que, además, la Comisión no estaba obligada, al ordenar la recuperación de una ayuda incompatible, a fijar el importe exacto de la ayuda que debía devolverse.

La obligación de un Estado miembro de calcular el importe exacto de la ayuda que debe recuperarse forma parte de su obligación más amplia de cooperación leal con la Comisión. Por lo tanto, basta con que la decisión de la Comisión incluya indicaciones que permitan a su destinatario determinar él mismo, sin dificultades excesivas, este importe para que se excluya la “imposibilidad” de recuperar la ayuda. En el caso concreto, contrariamente a lo que sostiene la demandante, el Tribunal arguye que se puede constatar que, en el considerando 213, así como en los artículos 1 a 4 de la decisión impugnada, la Comisión ha proporcionado las indicaciones necesarias, pero también suficientes, que permiten a las autoridades portuguesas determinar, sin dificultades excesivas, los importes a devolver.

³ Vid., al respecto, la sentencia de 6 de noviembre de 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión, Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Comisión/Ferracci*, C-622.

⁴ *Ibidem*, párrafos 91 y 92.

2.5. Sobre la proporcionalidad de la medida

Finalmente, la última alegación esgrimida por la RAM consiste en señalar que la orden de recuperación era desproporcionada, ya que afectaría gravemente a las empresas de la ZFM.

Al respecto, el Tribunal General reitera el principio establecido de que la supresión de la ayuda mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su incompatibilidad, por lo que el restablecimiento de la situación anterior no puede considerarse una medida desproporcionada. Además, incluso cuando la recuperación de una ayuda incompatible pueda conducir a la quiebra de las empresas que se han beneficiado de ella no puede eludirse su obligatoriedad. Como sabemos, existe una jurisprudencia consolidada⁵ que reconoce que el hecho de que la recuperación de ayudas ilegales e incompatibles sea susceptible de dar lugar a la quiebra de las sociedades que se hayan beneficiado ilegalmente no puede afectar el carácter obligatorio de esta recuperación.

La proporcionalidad de la medida se ve refrendada por el hecho de que tal y como se refiriera en la Sentencia de 21 de septiembre de 2022 en el asunto T-95/21, el Tribunal ya ha juzgado que su recuperación no era contraria al principio de proporcionalidad, teniendo en cuenta, en particular, que esta obligación no se refiere a todas las ayudas individuales pagadas en aplicación de dicho régimen, sino únicamente a aquellas que contravinieron las Decisiones de 2007 y de 2013 y siempre y cuando los beneficiarios de estas no cumplan los requisitos fijados en un reglamento *de minimis* o en un reglamento de exención por categorías, como se desprende de los artículos 1 a 3 de la Decisión impugnada.

2.6. Sobre la prescripción para operar la recuperación de la ayuda

En su última alegación la demandante sostiene que, teniendo en cuenta la fecha de la decisión de apertura del procedimiento formal, que fue notificada a la República Portuguesa el 9 de julio de 2018, las ayudas pagadas hasta el 9 de julio de 2008 se prescriben de conformidad con el artículo 17 del Reglamento 2015/1589.

En cuanto a la prescripción de las ayudas pagadas el Tribunal General recuerda que, en virtud del artículo 17, apartados 1 y 2, del Reglamento 2015/1589, en el marco de un régimen de ayudas, el plazo de prescripción

⁵ Vid., al respecto, la sentencia de 12 de febrero de 2015, Comisión / Francia, C-37/14.

de diez años comienza a correr el día en que la ayuda ilegal se concede efectivamente a su beneficiario y no el día de la adopción del régimen.

En este orden de asuntos, también debe tenerse en cuenta que, según jurisprudencia reiterada,⁶ cualquier medida tomada por la Comisión con respecto a una ayuda ilegal interrumpe este plazo de prescripción y que este es, en particular, el caso de las cartas dirigidas por la Comisión a los Estados miembros por las que les informa de que una medida puede calificarse como ayuda estatal o les pide que notifiquen una medida.

En el caso que nos ocupa, como ya ha subrayado el Tribunal, se desprende de los considerandos 1 y 3 de la Decisión impugnada que la Comisión dirigió a la República Portuguesa, el 12 de marzo de 2015, una solicitud de información para determinar si el Régimen III, tal como se implementó, cumplía con las decisiones de 2007 y 2013, antes de informarle, el 6 de julio de 2018, de su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal.⁷

Así, teniendo en cuenta que las ayudas individuales cuya recuperación la Comisión ha ordenado por parte de la República Portuguesa son las pagadas en aplicación del Régimen III, que fue inicialmente notificado el 28 de junio de 2006, luego autorizado el 27 de junio de 2007 antes de ser implementado por ese Estado miembro, el Tribunal concluye que el plazo de prescripción de diez años previsto en el artículo 17, apartado 2, del Reglamento 2015/1589 no podía correr antes de dichas fechas y se interrumpió el 12 de marzo de 2015, es decir, menos de diez años después de dichas fechas.

En definitiva, el Tribunal proscribire la prescripción como excusa para la recuperación de la ayuda declarada ilegal, indicando, además que el mero hecho de que ciertas ayudas individuales pagadas en aplicación de un régimen de ayudas, cuya decisión de la Comisión constata el carácter ilegal e incompatible con el mercado interior, no puede suponer la anulación de la decisión objeto de examen. De esta forma, en lo que respecta a los regímenes de ayudas, corresponde a las autoridades nacionales sobre las que pesa la obligación de recuperación inmediata y efectiva de dichas ayudas determinar, en relación con las circunstancias particulares propias de cada beneficiario de un régimen de ayudas, si cada uno de los beneficiarios debe efectivamente devolver dicha ayuda.

⁶ Vid., en este sentido, sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16.

⁷ Vid., al respecto, el apartado 247 de la Sentencia de 21 de septiembre de 2022, Portugal/Comisión (Zona Franca de Madeira), T-95/21.

Como corolario, teniendo en cuenta que este último recurso también es rechazado por infundado el Tribunal General rechaza el recurso en su totalidad.

3. Conclusiones

Lo hasta ahora expuesto en relación con los asuntos T-131/21 y T-95 permite extraer una serie de conclusiones en relación a las ayudas de funcionamiento regionales, al papel que juegan sus autoridades en su recuperación en el eventual supuesto de que sean consideradas ilegales, a los principios que deben respetarse en el caso de que su recuperación sea impuesta por la Comisión... que, a continuación, pasamos a enumerar:

- Respecto a las ayudas de funcionamiento regionales:
- El mero hecho de que un régimen fiscal regional haya sido concebido para paliar las desventajas derivadas de la insularidad no permite concluir que las ventajas fiscales concedidas en este contexto estén justificadas por la naturaleza y la economía del sistema fiscal nacional.
- Las ayudas de funcionamiento pueden concederse excepcionalmente en regiones acogidas a la excepción del artículo 107 TFUE, apartado 3, letra a), siempre que contribuyan al desarrollo regional y sean proporcionales a las desventajas que pretenden paliar.
- Sin embargo, lo anterior significa que sólo pueden optar a las ayudas de funcionamiento las actividades afectadas por desventajas y, por tanto, sólo los costes adicionales específicos de dichas regiones, lo cual implica que las actividades realizadas fuera de esas regiones y que por tanto no se ven afectadas por esos costes adicionales, pueden quedar excluidas de las ayudas, aunque las lleven a cabo empresas establecidas en esas regiones.
- Respecto a la recuperación de las ayudas de Estado:
- La supresión de las ayudas ilegales incompatibles con el mercado interior, mediante su recuperación, es la consecuencia lógica de la constatación de la incompatibilidad de dichas ayudas.
- La obligación que incumbe al Estado miembro de que se trate de suprimir las ayudas que la Comisión considere incompatibles con el mercado interior tiene por objeto restablecer la situación anterior.

- Aunque una región, como la RAM, no sea destinataria de la Decisión impugnada cuando en virtud del derecho nacional es responsable de la recuperación de las ayudas concedido en el marco del régimen objeto de una Decisión puede también aprovecharse de la imposibilidad de recuperar las ayudas declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior por la Decisión impugnada.

- Un Estado miembro (o región) no puede invocar la confianza legítima de los beneficiarios para eludir la obligación de reembolso de la ayuda, ya que las autoridades nacionales podrían invocar su propio comportamiento ilegal para frustrar la eficacia de las decisiones adoptadas por la Comisión.

- La Comisión siempre está obligada a ordenar la recuperación de las ayudas que declare incompatibles con el mercado interior, a menos que dicha recuperación sea contraria a un principio general del Derecho de la UE.

- La Comisión no puede adoptar una orden de recuperación cuya ejecución sea objetiva y absolutamente imposible.

- Sin embargo, la autoridad pública de que se trate no puede alegar la existencia de una imposibilidad absoluta cuando se limita a invocar dificultades jurídicas, políticas o prácticas imputables a la acción u omisión de las propias autoridades nacionales, sin proponer a la Comisión otras modalidades de ejecución de dicha Decisión que permitan superar esas dificultades, en particular mediante la recuperación parcial de esas ayudas.

- La obligación de un Estado miembro (o región) de calcular el importe exacto de la ayuda que debe recuperarse forma parte de su obligación más amplia de cooperación leal con la Comisión.

- Basta con que la Decisión de la Comisión incluya indicaciones que permitan a su destinatario determinar él mismo, sin dificultades excesivas, este importe para que se excluya la “imposibilidad” de recuperar la ayuda.

- La supresión de la ayuda mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su incompatibilidad, por lo que el restablecimiento de la situación anterior no puede considerarse una medida desproporcionada, incluso cuando de la misma pueda derivarse la quiebra de las empresas a quienes se solicita dicha devolución.

- Respecto a la interrupción del plazo de prescripción

- Cualquier medida tomada por la Comisión con respecto a una ayuda ilegal interrumpe este plazo de prescripción.
- Este es, en particular, el caso de las cartas dirigidas por la Comisión a los Estados miembros por las que les informa de que una medida puede calificarse como ayuda estatal o les pide que notifiquen una medida.
- Respecto a la individualización de la devolución de las ayudas, corresponde a las autoridades nacionales sobre las que pesa la obligación de recuperación inmediata y efectiva de dichas ayudas determinar, en relación con las circunstancias particulares propias de cada beneficiario de un régimen de ayudas, si cada uno de los beneficiarios debe efectivamente devolver dicha ayuda.
- Respecto a la consideración de la ayuda como existente: un régimen de ayudas existente que ha sido modificado sustancialmente después de haber sido autorizado por la Comisión, pierde su calificación de ayuda existente.

ISAAC MERINO JARA

APROXIMACIÓN AL CONTROL DE LA RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO POR LOS JUECES ESPAÑOLES: ALGUNOS EJEMPLOS

ES: El protagonismo alcanzado por las ayudas de estado es innegable, de manera tal que, cada vez con más frecuencia, los tribunales internos están llamados a intervenir. Ello ha puesto de manifiesto la insuficiencia de la regulación existente en distintos estados miembros, particularmente en España. Los problemas, poco a poco, se están resolviendo. En este trabajo se dan cuenta de algunos de ellos, que están en trance de ser resueltos.

EN: The prominence achieved by state aid is undeniable, so much so that domestic courts are increasingly called upon to intervene. This has highlighted the inadequacy of the existing regulations in different member states, particularly in Spain. The problems are gradually being resolved. This paper gives an account of some of them, which are in the process of being resolved.

IT: L'importanza raggiunta dagli aiuti di Stato è innegabile, tanto che i tribunali nazionali sono sempre più spesso chiamati a intervenire. Ciò ha evidenziato l'inadeguatezza delle normative esistenti in diversi Stati membri, in particolare in Spagna. I problemi si stanno gradualmente risolvendo. Il presente documento fornisce un resoconto di alcuni di essi, che sono in via di risoluzione.

SUMARIO: 1. Consideraciones generales. 2. Caducidad y prescripción del procedimiento de recuperación. 3. Suspensión de la resolución solicitando la devolución. 4. Confianza legítima.

1. Consideraciones generales

Hasta la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria no existía un procedimiento adecuado para la recuperación de ayudas de Estado de carácter tributario. Verdaderamente esta regulación es la única que de manera expresa se refiere las ayudas de estado. Los preceptos legales que se ocupan de esa materia no han sido seguidos de desarrollo reglamentario.

El legislador opta por asimilar y encajar la recuperación de las ayudas de estado en el seno de la aplicación de los tributos. El establecimiento de un procedimiento específico para la ejecución de las decisiones de recuperación “que afecten al ámbito tributario”, tiene como misión, además, excluir la posible aplicación de los otros procedimientos utilizados hasta la fecha, bien de forma alternativa bien de forma subsidiaria”¹.

Se reconoce que la regulación de los procedimientos de recuperación de ayuda en el ámbito tributario «contribuye a solventar muchas de las dificultades procesales suscitadas por la ejecución de la decisión de recuperación», pero, al tiempo, se sostiene que «perduran otros graves problemas jurídicos relacionados con la confrontación del régimen de ayudas de Estado con los principios y derechos constitucionales reconocidos en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros de la UE y que constituyen asimismo principios generales del Derecho de la UE (tutela judicial efectiva, seguridad jurídica, etc.)»².

Se va abriendo paso la idea de que sigue sin solucionarse el principal déficit jurídico de dichos procedimientos, cual es «la situación de indefensión práctica en que se sitúa a los particulares afectados. En principio, los procedimientos de ayudas de Estado son procedimientos administrativos entre la Comisión y el Estado miembro responsable de la ayuda, basados en el dialogo, entre ese Estado miembro responsable de la ayuda, y la Comisión Europea. Los particulares interesados, sean los beneficiarios o quienes se hayan sentido perjudicados por la medida objeto del procedimiento, apenas tienen oportunidad de intervenir mediante alegaciones a la decisión de iniciar el procedimiento formal de investigación sin que se les reconozca el derecho de acceder al expediente. En la práctica, un particular puede encontrarse con un procedimiento nacional de recuperación de la ayuda en ejecución de una decisión comunitaria, administrativa o judicial, en la que ya no podrá alegar sobre la adecuación de esa ayuda el Derecho comunitario y en el que tendrá muy limitadas posibilidades de defensa de sus intereses. Puede recordarse que tanto en el art. 13 del Convenio Europeo de Derechos Humanos como en el art. 47 de la Carta de Derechos Fun-

¹ F. A. GARCÍA PRATS, “El procedimiento de recuperación de ayudas de estado ilegales”, en Comentarios a la Ley General Tributaria del hilo de su reforma, Wolters Kluwer, AEDAF, 2016, pág. 474.

² S. MORENO GONZÁLEZ, “La recuperación de las ayudas de estado de carácter tributario, panorama actual y propuestas de futuro”, Quincena Fiscal, núm. 6, 2015, págs. 21-76.

damentales de la Unión Europea se reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva»³.

Del artículo 263.1 LGT se desprende que las decisiones de recuperación de la Comisión se conciben como normas que posibilitan la modificación de actos administrativos firmes. Efectivamente, dicho artículo establece que, «cuando existiese una resolución o liquidación previa practicada por la Administración tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme».

Pues bien, “el hecho de declarar expresamente en el articulado del proyectado Título VII de la LGT que la firmeza del acto administrativo por el que se reconoce la ayuda estatal ilegítima no puede ser alegada para no ejecutar la decisión de recuperación está en línea con la jurisprudencia comunitaria y la política de la Comisión. Además, por paradójico que parezca, el reconocimiento legal expreso de esta circunstancia proporciona certeza a los contribuyentes en el sentido de informarles de que la firmeza de esos actos no será tal hasta que los mismos sean examinados y declarados conformes al Derecho de la UE por parte de la Comisión.

Conviene traer a colación en este momento la jurisprudencia comunitaria sobre el principio de cosa juzgada y su incidencia sobre la recuperación de ayudas estatales ilegales e incompatibles. Para las instituciones comunitarias, el procedimiento nacional elegido debe permitir la recuperación inmediata y efectiva de la ayuda ilegítima. E incluso el principio de primacía del Derecho comunitario implica que, en caso necesario, el Estado miembro debe dejar de aplicar las normas nacionales que impidan la recuperación”⁴.

2. Caducidad y prescripción del procedimiento de recuperación

En relación con los aspectos temporales del procedimiento de recuperación de ayudas son interesantes los fundamentos cuarto y quinto de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 9 y 2 de junio de 2022, respectivamente, ref. 315/2021 y 316 /2021. Ambas están recurridas ante el Tribunal Supremo,

³ G. GARCIA-ALVAREZ GARCIA, “Recuperación de ayudas de Estado y garantías del procedimiento”, Temas de actualidad en materia de tributación internacional, dir. P. Chico de la Cámara, coord. A. Serrano Acitores (coord.) 2017, pág. 161.

⁴ S. MORENO GONZÁLEZ, “La recuperación de las ayudas de estado de carácter tributario, panorama actual y propuestas de futuro”, ob. cit.

habiendo sido admitidos ambos. Siendo de idéntico contenido, reproducimos el Auto de admisión de 26 de abril de 2023, rec. 7495/2022.

En su fundamento quinto, relativo a la justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia se dice:

“Debemos poner de manifiesto que el planteamiento de la parte recurrente permite constatar la carencia de regulación expresa de los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado hasta la promulgación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que introdujo un nuevo Título VII en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la “Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario”, a través del cual se adaptaba la misma a la normativa comunitaria en materia de ayudas de estado ilegales e incompatibles. En el ámbito foral dicha modificación se llevó a cabo un año más tarde a través de la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava.

El principio de seguridad jurídica es uno de los valores fundamentales sobre los que se articulan los ordenamientos jurídicos de un Estado de derecho. Se trata de un supraprincipio jurídico de fuerte raigambre que debe proyecta en la acción del legislativo, exigiendo certeza en la definición de las normas, especialmente en un ordenamiento como el fiscal, que crea específicas obligaciones y deberes, que deben articularse a través de un procedimiento. Recordemos que nuestro derecho positivo, el artículo 129 la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ha consagrado el “Principio de buena regulación “, que implica la necesaria adecuación y actualización de las normas.

2. Las Decisiones de la Comisión Europea exigiendo la recuperación de ayudas de estado son obligatorias en todos sus términos para sus destinatarios, los Estados miembros, que deberán lograr restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de la ayuda sin dilación y con arreglo a los procedimientos del derecho interno del Estado miembro destinatario.

En la recuperación de ayudas de Estado la Administración Tributaria actúa como ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia, en particular a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión establecidos en el artículo 14 del Reglamento (CE) n.º

659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado.

En el caso español, la normativa interna no preveía ningún procedimiento específico para la recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario, por lo que se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, pues la labor de crear jurisprudencia no tiene por objeto la mera reproducción de los preceptos legales, sino que su fin consiste en la fijación de pautas sobre su interpretación llamadas a complementar el ordenamiento jurídico mediante la determinación del recto sentido de la norma, la integración de sus lagunas y la unificación de la diversidad de criterios que puedan seguir los tribunales en su aplicación. Conviene por tanto un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la materia.”

La sección de admisión acuerda “2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario -anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre o Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre- cuando una resolución judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones administrativas, estas están sujetas a un determinado plazo y, en particular, si deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el artículo 104 LGT o 100 NFGTA o en el plazo de tres meses, si este último fuera superior.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concordante con el artículo 100 de la Norma Foral General de Álava 612005, de 28 de febrero.

3.2. Los artículos 4.3 y 108.2 del Tratado de la Unión Europea.

3.3. Los artículos 14.3 y 15.1 del el Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE.

3.4. El artículo 104.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa

3.5. El artículo 9.3 de la Constitución española, que garantiza el derecho a la seguridad jurídica y del principio de buena regulación consagrado en el artículo 129 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.”

3. Suspensión de la resolución solicitando la devolución

En el supuesto de que la resolución o liquidación se sometiese a revisión, el nuevo artículo 264.2 LGT advierte que «sólo será admisible la suspensión de la ejecución de los actos administrativos mediante la aportación de garantía consistente en depósito de dinero en la Caja General de Depósitos». Como advierte dicha autora “de este modo, se acogería el criterio defendido por la Comisión, para quien, al contrario de lo que ocurre con la constitución de una cuenta bloqueada, el uso de garantías bancarias no puede considerarse como medida provisional adecuada, puesto que el importe total de la ayuda está aún a disposición del beneficiario”⁵.

En relación con la suspensión conviene traer a colación el Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, cuyo artículo 39.4 establece:

“Los casos de suspensión regulados en una norma específica se regirán por lo dispuesto en ella sin que quepa intervención alguna del tribunal sobre la decisión”

Pues bien, sobre esa cuestión la SAN de 03 de mayo de 2023, rec. 767/2019 declara, en su fundamento jurídico segundo:

(..)Dentro del capítulo del título VII de la Ley General Tributaria, epigrafiado «Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario», título incorporado por la ley 34/2015, y para los recursos contra las resoluciones recaídas en los procedimientos de ejecución de las decisiones de recuperación de las ayudas, el artículo 264 dispone:

«La resolución o liquidación derivada de la ejecución de la decisión de recuperación será susceptible de recurso de reposición y, en su caso, de reclamación económico-administrativa, en los términos previstos en esta Ley. Si la resolución o liquidación se somete a revisión de acuerdo con el apartado anterior, sólo será admisible la suspensión de la ejecución de los actos administrativos mediante la aportación de garantía consistente en depósito de dinero en la Caja General de Depósitos.

Se trata de una regulación específica porque, como se hace notar en el preámbulo de la Ley que lo introdujo «[e]n la recuperación de ayudas de Estado la Administración Tributaria actúa como ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia, en particular a los princi-

⁵ S. MORENO GONZÁLEZ, “La recuperación de las ayudas de estado de carácter tributario, panorama actual y propuestas de futuro”, ob. cit.

pios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión establecidos en el artículo 14 del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado».

También se dice en la exposición de motivos que esos principios, lo repetiremos, la ejecución inmediata y efectiva de la decisión, justifican sus peculiaridades. Para lo que nos ocupa, particularmente relevante: la recuperación sin dilación que permita la ejecución inmediata y efectiva (artículo 14 del Reglamento 659/1999 del Consejo). (...) La razón de ser del precepto especial es el de que se proceda al reembolso provisional a través de la constitución del depósito, por razón de que el Estado miembro debe garantizar que la ventaja vinculada a la ayuda ilegal e incompatible ya no siga siendo disfrutada por el beneficiario. Podría considerarse que en el artículo 264 hace prevalecer «ope legis» el interés público, concretado en que el interesado deje de disfrutar de la ayuda.

Con la regulación especial se trata de evitar que se retrase la ejecución y ahí la obligación de constituir el depósito en la Caja General como una suerte de ejecución provisional.

Por último, es del Derecho de la Unión Europea el que excluye la aplicación de las reglas generales relativas a la suspensión cautelar. Los principios de equivalencia y efectividad resultan desplazados en materia de ayudas de estado por los de ejecución inmediata y efectividad de la decisión establecidos en el artículo 14 del Reglamento nº 659/1999 del Consejo. De esta forma, la obligación de recuperación solo se cumple cuando el Estado miembro ha recuperado efectivamente el importe de la ayuda incompatible, incluidos los intereses de recuperación”.

4. Confianza legítima

Finalmente, nos vamos a referir a la SAN de 24 de noviembre de 2022, rec. 256/2012. Nos interesa recoger los fundamentos de derecho primero, segundo y cuarto:

“PRIMERO. - Objeto del recurso; hechos relevantes para la resolución del litigio, y cuestiones litigiosas.

Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, -expediente 2264/2010-, desestimatoria de la reclamación deducida contra la liquidación, de 21/4/2010, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el Impuesto sobre Sociedades

(IS) del ejercicio 2008 del Grupo de Consolidación Fiscal 17/89, del que es sociedad dominante, en virtud de la cual se minoró la base imponible negativa del Grupo en 7.605.201,50 euros.

Esta liquidación concluyó el procedimiento de comprobación limitada que se había iniciado con relación a las correcciones realizadas en las cuentas consolidadas del Grupo, derivadas de la adquisición de participaciones en entidades no residentes en España, dentro del espacio de la UE, llevadas a cabo de acuerdo con el artículo 12.5 del TRLIS de 2004, que habían sido consideradas ayudas de estado por la Unión Europea en la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 (Primera Decisión), y que la Inspección minoró en lo relativo a la adquisición de participaciones por el Banco de Santander, S.A. de la entidad residente en UK Alliance & Leicester, de fecha 10/10/2008, y la adquisición por parte de Santander Consumer Finance, S.A del 11,8% del capital de Santander Consumer Finance Portugal, en adelante SCFP, (entidad llamada con anterioridad Interbanco), residente en Portugal.

Los motivos impugnatorios deducidos en la demanda se refieren a aspectos competenciales y procedimentales, sosteniendo que la Administración Tributaria no está legitimada para ejecutar la primera Decisión, ni el procedimiento empleado es el adecuado para tal fin, y de fondo, si bien en este caso solo referido a la adquisición del 11,8% del capital de SCFP, según los cuales, dadas las condiciones y fechas de la adquisición, se darían los requisitos para la aplicación de la excepción prevista en el artículo 1.2 de la Decisión, referida al principio de confianza legítima.

SEGUNDO. - La sentencia de 6 de octubre de 2021 del Tribunal de Justicia de la UE, y su repercusión en la presente resolución.

Habida cuenta que el proceso se inició en 2012 y su resolución se suspendió en 2015 a la espera de que se confirmara si la amortización del fondo de comercio financiero, prevista en el artículo 12.5 del TRLIS de 2004, se ajustaba al derecho de la UE, conviene hacer una escueta referencia a los avatares procesales de este lapsus temporal tan extenso, que concluyó con la sentencia de 6 de octubre de 2021 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asuntos C- 50/2019 a 55/2019, 64 y 65/19P), que desestimó los recursos de casación interpuestos (entre otros, por la entidad ahora recurrente) y confirmó las sentencias dictadas por el Tribunal General de la Unión Europea el 15 de noviembre de 2018, y con ello la legalidad de la Primera y Segunda Decisión de la Comisión Europea, relativas al fondo de comercio financiero, de 28 de octubre de 2009 (Primera Decisión), -adqui-

siones intracomunitarias- y de 12 de enero de 2011 (Segunda Decisión), -adquisiciones extracomunitarias-.

Por tanto, tras esta sentencia ha de aplicarse la Primera Decisión, como ya hiciera la liquidación y la resolución del TEAC ahora enjuiciada, y por ende la totalidad de los preceptos de su parte dispositiva (artículos 1 a 7 de las dos Decisiones), tanto las disposiciones que obligan a la recuperación de la ayuda de estado como las que excepcionan dicha recuperación por la aplicación del principio de confianza legítima.

Este último aspecto es el meollo de la cuestión a resolver en la adquisición de SCF Portugal por SCF, entidad filial integrada en el Grupo de consolidación fiscal 17/89, del que es entidad dominante el Banco de Santander.”

“CUARTO. - Sobre el cumplimiento de las condiciones establecidas por la Primera Decisión para considerar amparada la adquisición por el principio de confianza legítima. -

Confirmada, pues, la sentencia del TGUE, de 15/11/2018, que, a su vez, confirmó la Decisión de la Comisión Europea de (Primera Decisión), la cuestión a resolver es si la adquisición del 11,8% del capital de SCF Portugal por parte de SCF está amparada por el principio de confianza legítima recogido en esta Decisión, para lo que ha de valorarse el devenir de esta adquisición, como ya hiciera la resolución del TEAC que juzgamos.

En efecto, como ya hemos dicho, tras la firmeza de las Sentencias aludidas, el escenario que hemos de contemplar es el mismo que se tuvo en cuenta en la resolución del TEAC, es decir la adecuación de la liquidación impugnada al principio de confianza legítima reconocido en la Decisión de la Comisión Europea 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009.

A este respecto, en los apartados 2 y 3 del artículo 1 de la Primera Decisión, por lo que ahora importa, se establecieron los requisitos para considerar las adquisiciones amparadas en la confianza legítima, en relación con los apartados 167 (para el artículo 1.2), y 170 (para la aplicabilidad del artículo 1.3) de la Decisión.

“Artículo 1. (...)

2. No obstante, las deducciones fiscales de las que disfrutaron los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias otorgadas en virtud del artículo 12.5 del TRLIS en relación con derechos poseídos directa o indirectamente en empresas extranjeras que cumplían las condiciones pertinentes del régimen de ayudas antes del 21 de diciembre de 2007, aparte de la condición de poseer sus participaciones durante un período ininterrumpi-

do mínimo de un año, podrán continuar aplicándose durante el período íntegro de amortización previsto por el régimen de ayudas.

3. Las deducciones fiscales disfrutadas por los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias, debido al artículo 12.5 del TRLIS, que están relacionadas con una obligación irrevocable, convenida antes del 21 de diciembre de 2007, de poseer los citados derechos cuando el contrato tenga una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y cuando la transacción se haya notificado antes del 21 de diciembre de 2007, podrán seguir aplicándose durante todo el período de amortización previsto por el régimen de ayudas para la parte de los derechos poseídos a partir de la fecha en que se levante la condición suspensiva”.

En virtud del artículo 1.2 se excluiría de la recuperación de las ayudas cualquier participación que una empresa adquirente tuviera en una empresa no residente en España, residente en otro país comunitario, antes del 21 de diciembre de 2007, fecha de publicación en el Diario Oficial del inicio del procedimiento de investigación formal que concluyó con la Primera Decisión. La norma lo enuncia como “derechos poseídos directa o indirectamente en empresas extranjeras”.

En virtud del artículo 1.3 también se excluiría la recuperación si los derechos en las empresas no residentes se poseyeron después del 21 de diciembre de 2001, siempre y cuando antes de esta fecha se hubiera convenido una obligación irrevocable para la empresa española adquirente de poseer tales derechos, el contrato en que se contuviera esa obligación irrevocable tuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de estar la transacción sujeta a la autorización de una entidad reguladora y la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007.

La demanda claramente se inclina por considerar que en el caso debatido sería de aplicación el artículo 1.2, si bien también hace alusiones al artículo 1.3 de la Decisión, porque, como veremos, eso fue lo que defendió ante el TEAC (véase escrito de alegaciones de 30/7/2010)

Para ello expone el iter de adquisición de los derechos de la siguiente manera:

En el ejercicio 2007, la sociedad SC Portugal se encontraba participada por (i) SC Finance, que ostentaba (directa e indirectamente) el 60% de su capital; y (ii) SAG Gest - Soluções Automóvel Globais, SGPS, S.A. (“SAG”), que poseía el 40% restante.

El proceso de adquisición del 40% del capital de SC Portugal por SC Finance fue el siguiente:

Con fecha 14 de septiembre de 2005 se celebró un contrato entre SC Finance y SAG en el que se acordaron los términos para la compraventa por parte de SC Finance de la participación del 40% del capital social de la entidad SCPortugal de la que era titular la sociedad portuguesa SAG.

En virtud de lo establecido en dicho contrato, entre otras cuestiones, se acordó que, SAG tenía el derecho vender a SC Finance, durante un período de 3 meses a contar desde el 14 de septiembre de 2007, su participación representativa del 40% del capital de SCPortugal (cláusula 4.1 del contrato). Es decir, se constituyó una “opción de venta” a favor de SAG sobre las acciones de SCPortugal que esta entidad poseía.

Con fecha 4 de octubre de 2007, cumpliendo con la normativa bancaria y regulatoria portuguesa, SAG notificó al Vicegobernador del Banco de Portugal su intención de vender a SC Finance su participación del 40% de su capital en los términos descritos en el contrato identificado en el punto anterior.

Con fecha 8 de octubre de 2007, SAG ejerció la opción de venta recogida en el contrato de 14 de septiembre de 2005 identificado, y remitió a SC Finance comunicación por la que se le informaba de la instrumentalización de la adquisición de las participaciones de SCPortugal de tal manera que:

Por un lado, se realizaría una primera entrega inmediata de 18.749.500 acciones de SCPortugal, representativas del 28,2% de su capital.

Por otro, tendría lugar la venta de las 7.887.679 acciones restantes, correspondientes al 11,8% del capital social de SCPortugal restante. Pese a que, en relación con la venta de estas acciones, se estableció que la entrega los certificados de aquellas y del pago de su precio se produciría el 4 de enero de 2008, desde el 20 de diciembre de 2007 dichas acciones se endosaron y depositaron a favor de SC Finance.

Un día más tarde, con fecha 9 de octubre de 2007, SC Finance y SAG suscribieron el documento “Share Purchase and Option Agreement”, en virtud del cual se confirmaba el ejercicio de la opción de venta descrita, formalizando la adquisición de las primeras 18.740.500 acciones de SCPortugal, representativas del 28,2% de su capital.

Con fecha 20 de diciembre de 2007, SAG realizó una nueva comunicación dirigida a SC Finance, en virtud de la cual se confirmaba que las acciones correspondientes al 11,8% del capital social de SCPortugal objeto de controversia ya estaban depositadas en una cuenta bancaria a nombre de dicha sociedad y debidamente endosadas a su favor, con independencia de que la entrega del precio y de los certificados de las acciones fuese a tener lugar el 4 de enero de 2008.

Deduco de la demanda que de esta comunicación se desprende, sin lugar a duda, que a fecha 20 de diciembre de 2007, es decir, dentro del período amparado por la confianza legítima prevista en la primera Decisión, SCFinance ya había adquirido la totalidad de las acciones de SCPortugal de las que SAG era titular (correspondiente al 40% de su capital social).

Como resulta de la documentación aportada, dice la demanda, la opción de venta sobre las participaciones de SCPortugal concedida a SAG en virtud del contrato de 14 de septiembre de 2005, se ejercitó, de común acuerdo por las partes, mediante comunicación efectuada por la entidad portuguesa a SCFinance el 8 de octubre de 2007.

Por lo tanto, está fuera de toda duda que, al haber sido ejercitada la opción de venta el 8 de octubre de 2007, de conformidad con lo acordado en el contrato suscrito con fecha 14 de septiembre de 2005, la adquisición del 11,8% del capital social de SCPortugal se realizó en octubre de 2007.

Mas aun si se considera, no solo la normativa del Derecho portugués sino también lo dispuesto en el art 1.2 de la Decisión, referida, no a derechos de propiedad, sino de derechos poseídos directa o indirectamente.

Frente a este planteamiento la Inspección consideró que la adquisición se realizó el 4/1/2008, sin que se dieran los requisitos en virtud de los cuales se renunciaría a la recuperación de la ayuda en el caso de haberse adquirido la participación con anterioridad al 21 de diciembre de 2007 (artículo 1.2), ni tampoco el supuesto del artículo 1.3, es decir, se hubiera convenido una obligación irrevocable de poseer dichas participaciones, en un contrato con condición suspensiva sujeta a la autorización imperativa de la autoridad reguladora y siempre que dicha transacción se hubiera comunicado antes de esta fecha.

Y tiene razón la liquidación.

No se puede considerar que se produjera la adquisición irrevocable por SCF del 11,8% del capital de SC Portugal con la carta de 8 de octubre de 2007 y la posterior comunicación de 20 de diciembre de 2007, sino que el negocio jurídico concertado fue un contrato de opción de venta, que podía ejercerse a partir del día 4 de enero de 2008, con la mera notificación a la contraparte; Obsérvese que en este paquete de acciones, a diferencia del paquete que representaba el 28, 2%, cuya efectividad se admitió porque se formalizó entre las partes(SCFinance y SAG) el acuerdo de 9 de octubre de 2007, en virtud del cual se confirmaba el ejercicio de la opción de venta descrita, formalizando la adquisición de las primeras 18.740.500 acciones, en el resto de las acciones este acuerdo no existió como tal, por lo que la

opción de venta podía o no alcanzar su fin, y por eso se entendió que no se poseyeron los derechos hasta el 4 de enero de 2008.

Lo que, por otra parte, se corresponde con el planteamiento que la entidad actora realizó ante el TEAC afirmando que SAG, cumpliendo con la normativa bancaria y regulatoria portuguesa, notificó antes del 21 de diciembre de 2007 su intención de vender a SCF su participación del 40% en BSC Portugal; que las partes firmaron el 9/10/2007 un Share Purchase and Option Agreement, en virtud del cual se ejerció efectivamente la opción de venta sobre el 28,2% y, además, modificaron la cláusula 4.1 del Shareholders Agreement de 14/9/2005, respecto al 11,8% restante, acordándose que la venta sería ejercitada a partir del 4/1/2008, por un periodo de 10 días y un precio determinado, lo que fue aceptado por ambas partes. Y, como reconoce este escrito, "...finalmente, como resultado de todo lo anterior, con fecha 4 de enero de 2008, y como materialización del derecho de venta existente a favor SAG transmitió y SCF adquirió 7.887.679 acciones del Banco Santander Consumer Portugal. S.A, representativas del 11.8% de su capital por un importe de 40.854.256€".

Por tanto, la intención de vender (contrato de opción de venta) no puede entenderse que sea equiparable con el concepto de derechos poseídos directa o indirectamente en empresas extranjeras, a que alude el mencionado apartado 1.2 de la Decisión, sino con la posibilidad de poseerlos, lo que se produjo a partir del día 4 de enero de 2008, fuera, pues, del plazo amparado por la Primera Decisión, y el principio de confianza legítima.

Ninguna duda existe de que este planteamiento iba orientado a que no se recuperara la amortización del fondo de comercio financiero sobre este último paquete de acciones, por aplicación del artículo 1.3 de la Decisión, no del artículo 1.2, aunque realmente en el escrito de alegaciones ante el TEAC no se hiciera tal concreción.

Por eso, la resolución del TEAC, apurando las posibilidades argumentativas que incidirían en la aplicabilidad del artículo 1.3, avaló la decisión de la liquidación, no tanto porque no fuera de aplicación el artículo 1.2, -que no lo era-, sino entendiendo que para los casos como el planteado (así lo interpretó por las alegaciones de la recurrente) el artículo 1.3 de la Decisión exigía que antes del 21 de diciembre de 2007 se hubiese contraído un compromiso irrevocable de compra que no se hubiese ejecutado por contener una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora, siempre que la transacción se hubiere notificado antes del 21 de diciembre de 2007, condición suspensiva que la resolución del TEAC afirma

que no se dio porque la adquisición de las participaciones no estaba sujeta a una condición suspensiva relacionada con la previa autorización imperativa de la autoridad reguladora portuguesa, lo que, además, se confirmaba por el hecho de que las operaciones finalmente se realizaron tras la mera comunicación de la intención de realizarlas a dicha autoridad, sin que ésta tuviera que autorizarlas preceptivamente.”

Pues bien, como anunciábamos antes dicha sentencia ha sido recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, quien por Auto de 10 de mayo de 2023 ha admitido el recurso 6520/2022. La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

“Determinar si las condiciones exigidas por el artículo 1.3 de Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2009 para reconocer la protección que otorga el principio de confianza legítima, resumidas en el apartado 170 de la citada Decisión, esto es, haber convenido una obligación irrevocable antes del 21 de diciembre de 2007, por parte de una empresa española adquirente, de poseer directa o indirectamente derechos en empresas extranjeras; en segundo lugar, que el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y, en tercer lugar, que la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007, deben venir todas ellas referidas a una única persona jurídica y a un único contrato, o, es posible apreciar dicha confianza legítima cuando han intervenido una empresa matriz con domicilio en el extranjero y su sucursal en España y se han firmado varios contratos por distintas sociedades del grupo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 12.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3.2. La Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 (2011/5/CE), relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07”.

JOSE MUGUEL MARTIN RODRIGUEZ

PARTICULARIDADES DEL CONTROL SOBRE AYUDAS DE ESTADO EN EL IVA

ES: El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), a pesar de su relevancia en el contexto europeo, ha permanecido casi totalmente ajeno a la creciente influencia del régimen de ayudas de Estado en el ámbito fiscal al apreciarse un escaso margen de acción por la intensa y detallada armonización en su desarrollo. Sin embargo, la apuesta por el régimen definitivo de tributación en destino o la mayor liberalización de los tipos de gravamen dibujan un nuevo escenario en el que la Comisión ha puesto sobre la mesa la posibilidad de aplicar el régimen de ayudas de Estado en el ámbito del IVA. Por ello, ante la relativa novedad que ello supone, en este estudio hemos tratado de desgranar cuáles son las principales cuestiones que suscita la eventual aplicación del régimen de ayudas de Estado en un impuesto con las características del IVA. En primer lugar, despejamos la incógnita de si las empresas o producciones pueden ser las beneficiarias de la ayuda en un tributo que se repercute sobre el consumidor final como el IVA. Posteriormente, analizamos qué particularidades plantea la aplicación de los cuatro requisitos de las ayudas de Estado fiscales al IVA. Si bien los cuatro nos obligan a reflexionar sobre el difícil encaje del régimen de ayudas de Estado en el IVA, consideramos que bajo una serie de circunstancias este régimen sí podría aplicarse como herramienta para garantizar el mercado interior ante situaciones en que el IVA se emplee como instrumento para distorsionar la competencia.

EN: The Value Added Tax (VAT), despite its relevance in the European context, has remained almost totally oblivious to the growing influence of the State aid regime in the tax field as there is little room for action due to the intense and detailed harmonization. However, recent decisions such as the definitive destination VAT system or the greater liberalization of tax rates draw a new scenario in which the Commission has put on the table the possibility of applying the State aid regime in the field of VAT. Therefore, given the relative novelty that this entails, in this study we have focused on the main issues raised by the possible application of the State aid regime in a tax with the characteristics of VAT. Firstly, we solve the question of whether certain undertakings can be the beneficiaries of the aid in a tax that is passed on to the final consumer such as VAT. Subsequently, we analyze the particularities of the application of the four conditions of fiscal State aid to VAT. Although all four force us to admit the difficult fit of the State aid system into VAT, we consider that under a number of circumstances this tool could be

applied as a way to guarantee the internal market in situations where VAT is used as an instrument to distort competition.

IT: L'imposta sul valore aggiunto (IVA), nonostante la sua rilevanza nel contesto europeo, è rimasta quasi totalmente ignara della crescente influenza del regime degli aiuti di Stato in campo fiscale, in quanto vi è poco spazio per l'azione a causa dell'intensa e dettagliata armonizzazione nel suo sviluppo. Tuttavia, l'impegno per il sistema definitivo di tassazione a destinazione o la maggiore liberalizzazione delle aliquote fiscali disegnano un nuovo scenario in cui la Commissione ha messo sul tavolo la possibilità di applicare il regime degli aiuti di Stato nel settore dell'IVA. Pertanto, data la relativa novità che ciò comporta, in questo studio abbiamo cercato di indicare quali sono le principali questioni sollevate dalla possibile applicazione del regime degli aiuti di Stato in un'imposta con le caratteristiche dell'IVA. In primo luogo, chiariamo la questione se le imprese o le produzioni possano essere i beneficiari degli aiuti in un'imposta che viene trasferita al consumatore finale come l'IVA. Successivamente, analizziamo le particolarità dell'applicazione delle quattro condizioni degli aiuti di Stato fiscali all'IVA. Sebbene tutti e quattro ci costringano a riflettere sulla difficile integrazione del sistema degli aiuti di Stato nell'IVA, riteniamo che in una serie di circostanze tale sistema potrebbe essere applicato come strumento per garantire il mercato interno in situazioni in cui l'IVA viene utilizzata come strumento per distorcere la concorrenza.

1. La configuración de las ayudas de Estado fiscales

Antes de conocer las particularidades que presenta la aplicación del régimen de control de ayudas de Estado en el IVA consideramos oportuno realizar un brevísimo repaso a su configuración. Lo primero, que no debemos olvidar, es que este régimen tiene como cometido principal garantizar el funcionamiento del mercado interior, evitando que los Estados puedan falsear la competencia favoreciendo a determinados sectores o empresas. Dado que ya existe una vastísima literatura sobre la aplicación del procedimiento de ayudas de Estado al ámbito fiscal no realizaremos aquí un análisis detallado de la cuestión propio de otros trabajos, algunos presentes en esta misma obra, que constituyen ya un cuerpo doctrinal consistente y coherente.

Para empezar, es necesario reconocer que el artículo 107.1 TFUE no recoge en puridad una definición clara del concepto de ayuda de Estado, sino que se limita a enumerar, de manera poco precisa, las

notas distintivas que permitirán calificar una determinada medida como incompatible con el mercado interior¹:

“Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

De este párrafo se pueden extraer claramente la existencia de cuatro requisitos para calificar una medida como ayuda de Estado que han sido reiterados en la jurisprudencia del TJUE²:

- debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales
- esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros
- debe conferir una ventaja a su beneficiario
- debe falsear o amenazar falsear la competencia

Lo cierto es que esta aparente indefinición ha permitido tanto a la Comisión como al TJUE dar un paso al frente e intervenir activamente en la construcción del concepto de ayuda de Estado, tanto a través de instrumentos de *soft law*, como por medio de los respectivos pronunciamientos jurisprudenciales. En el plano fiscal, el indudable punto de partida es la Comunicación que la Comisión emitió en 1998³ en la que precisaba los parámetros que orientarían sus decisiones respecto a la compatibilidad de las ayudas de Estado en materia fiscal, interpretando particularmente los criterios que debía satisfacer cumulativamente una medida fiscal para recibir esta calificación:

- 1) la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales. Una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales.

¹ En opinión de PÉREZ BERNABÉU (2008: 36) esta indefinición puede tener como trasfondo que las medidas de fomento están en continua evolución, de este modo, por tanto, se evita tener que acudir a una revisión permanente de las definiciones realizadas.

² STJUE de 3 de marzo de 2005, Heiser, asunto C-172/03 (ECLI:EU:C:2005:130), ap. 27.

³ Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03)

2) La medida debe afectar a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros.

3) la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto.

4) la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a «determinadas empresas o producciones». Este carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal.

Pasados veinticinco años desde esta Comunicación, estos cuatro criterios han sido objeto de importantes matizaciones, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia comunitaria; una jurisprudencia que ha sido crucial para determinar el alcance real de la aplicación del régimen de las ayudas de Estado al ámbito fiscal. A priori, dentro de los cuatro criterios, el tercero y el cuarto, los que configuran la “selectividad” de la medida, son los que han generado mayores conflictos desde un punto de vista interpretativo y, por tanto, los que han demandado también un mayor esfuerzo en su construcción por parte del Tribunal de Justicia. Por el contrario, los criterios primero y segundo han tenido una aplicación más pacífica por lo general; sin embargo, como veremos a continuación, en el ámbito específico del IVA estos primeros criterios sobran también gran relevancia.

Un aspecto que consideramos crucial es recordar que el concepto de ayuda que ha desarrollado el TJUE se caracteriza en palabras de MAMUT (2010) por su “neutralidad formal”, lo que le otorga un mayor rango de acción ya que permite su intervención y la valoración como eventual ayuda de Estado prohibida independiente del modo en que se materialice la ayuda. Es decir, como matiza TERRA (2012: 106), no debemos atender a la forma de la intervención, su configuración legal ni su objetivo, sino a sus verdaderos efectos.

2. La tardía y escasa aplicación del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad indirecta y, especialmente, en el IVA

Esta primera Comunicación de 1998 tenía como objetivo examinar las medidas tributarias nacionales a la luz del régimen de ayudas de Estado, pero se centró exclusivamente en las medidas relacionadas con la fiscalidad directa, en el marco de su preocupación por los efectos de la competencia fiscal perniciosa

No fue hasta seis años después, en febrero de 2004, cuando la propia Comisión admitió en el Informe sobre la aplicación de la Comunicación de 1998⁴ que la misma podía “servir de apoyo para el análisis de algunos casos relacionados con impuestos indirectos”⁵. De hecho, la Comisión reconoció haber examinado durante estos primeros años de aplicación de la Comunicación algunas medidas de fiscalidad indirecta bajo los parámetros recogidos en la misma.

Ya entonces realizó una clara distinción entre las medidas en materia de IVA de las existentes en otros impuestos especiales sobre el consumo⁶. En relación al IVA, la Comisión entendió que las medidas difícilmente podrían requerir un examen a la luz de la normativa sobre ayudas de Estado toda vez que los Estados miembros tenían un margen casi inexistente para modificarlas, pues estaban “estrictamente reglamentadas por disposiciones comunitarias y obedecen a una lógica de igualdad fiscal”. En cambio, sí consideró que los impuestos especiales sobre el consumo en beneficio de determinadas empresas o producciones podrían constituir ayuda estatal.

Lo cierto es que desde entonces algunos autores cifran en torno a un tercio las Decisiones de la Comisión en procedimientos por ayudas de Estado en materia fiscal que han versado sobre figuras de imposición indirecta⁷. Sin embargo, la imposición medioambiental y sobre la energía han copado la mayoría de estas decisiones, siendo mínimas las decisiones en otros ámbitos de los impuestos especiales y totalmente residuales en el ámbito del IVA⁸. Esta mínima acción se ha extendido también, lógica e inevitablemente, al ámbito jurisprudencial, siendo muy escasos los pronunciamientos de los tribunales de la UE en materia de ayudas de Estado en estos ámbitos y

En línea con esta realidad, también ha sido mínima la atención doctrinal en este campo, por lo que entendemos que constituye una aportación original centrar este trabajo en las particularidades que puede plantear la aplicación del régimen de ayudas de Estado en el IVA.

⁴ Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. C(2004)434, 9 de febrero de 2004.

⁵ *Ibidem*, pár. 71.

⁶ *Ibidem*, pár. 72.

⁷ Englisch (2013: 10).

⁸ No incluimos en este análisis el amplio elenco de ayudas excepcionales adoptadas en respuesta a la crisis ocasionada por la pandemia de COVID-19 a las que resultó de aplicación el “Temporary Framework” aprobado por la Comunicación de la Comisión de 20 de marzo de 2020, “Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19” (2020/C 91 I/01)

3. Particularidades que plantea la aplicación del régimen de ayudas de estado en el ámbito del IVA

3.1. ¿Quién será el beneficiario de la ayuda en un tributo que se repercute sobre el consumidor final como el IVA?

Es lógico que nos surjan dudas sobre quién es el beneficiario de la adopción de una determinada medida en el ámbito del IVA que reduce la carga fiscal sobre determinadas operaciones. ¿Será el sujeto pasivo, empresario o profesional aunque repercute el impuesto al consumidor final?, o ¿será el consumidor final que ve reducida la carga fiscal que debe asumir? Esta respuesta no es baladí, pues el art. 107 TFUE exige para activar el mecanismo de control de ayudas de Estado que la medida en concreto beneficie a “determinadas empresas o producciones”

En el asunto *Heiser*, el TJUE resolvió por primera y única vez una controversia que versaba exclusivamente sobre ayudas de Estado en el IVA. El objeto del debate fue que Austria permitió en el ámbito de los servicios médicos que la aplicación de la exención (a partir del 1 de enero de 1997) no llevara aparejada la regularización del IVA soportado por la adquisición los bienes de inversión que se adquirieron con anterioridad a dicha fecha para el desarrollo de actividades no exentas, aunque pasaran desde entonces a emplearse en el desarrollo de servicios exentos⁹.

La duda en este caso podría surgir sobre si los beneficiarios de esta ayuda eran los propios prestadores de servicios médicos o las entidades de seguros de enfermedad, que a priori verían reducido el precio final que abonarían por estos servicios conforme al sistema de salud austriaco. Pues bien, atendiendo a los datos ofrecidos por las partes en el caso, el TJUE consideró que “jurídicamente, los únicos beneficiarios (...) son los médicos”, no habiéndose podido probar que estos “repercutan sistemáticamente los beneficios de tal medida sobre las entidades del seguro de enfermedad, de modo que la ventaja quedase neutralizada, a fin de cuentas, respecto de los médicos”¹⁰.

Aunque sea difícil extraer conclusiones del análisis de un solo asunto sobre una materia muy particular, lo que sí podemos afirmar es que a la hora

⁹ El régimen de la regularización de los bienes de inversión previsto en el art. 187 de la Directiva 2006/112/CE tiene su fundamento en propio art. 168 que establece que el derecho a deducir solo nace en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

¹⁰ STJUE asunto *Heiser*, ap. 47.

de responder a estas preguntas el TJUE, siguiendo el “antiformalismo” del concepto de ayuda antes indicado, considera de se debe atender al contexto concreto en que se aplica dicha ayuda y a su beneficiario efectivo, al margen de quién pueda ser considerado el beneficiario “legal”.

En el caso del IVA, por su propia estructura, resulta a priori evidente que el beneficiario real de una menor tributación, en cualquier forma, es el consumidor final

La disyuntiva es evidente, ¿el hecho de que los beneficiarios efectivos de la ayuda sean consumidores finales y no las “empresas o producciones” que prestan los servicios o entregan los bienes excluye la aplicación del régimen de ayudas de Estado? ¿No podrían las empresas o producciones ser beneficiarios (indirectos) por la ventaja competitiva que supone poder ofrecer sus bienes y servicios a un precio inferior al consumidor final?

En este sentido, la jurisprudencia del TJUE ya ha admitido que “una ventaja directamente concedida a determinadas personas físicas o jurídicas que no sean necesariamente empresas puede constituir una ventaja indirecta y, por ende, una ayuda de Estado para otras personas físicas o jurídicas que sean empresas”, existiendo de este modo un doble beneficiario, el que recibe la ayuda y el que obtiene beneficios económicos, no necesariamente vinculados a la ayuda original¹¹. Así se plasmó, por ejemplo, en la STJUE de 13 de junio de 2002¹², Comisión c. Países Bajos, asunto C-382/99, en la que una ayuda a las estaciones de servicio situadas cerca de la frontera con Alemania para mitigar las compras transfronterizas de combustible se consideró que podía constituir una ventaja indirecta, según la modalidad de contratos de gestión de precios, a las compañías petroleras suministradoras, violando así el umbral de las ayudas de *minimis*¹³.

En un sentido similar, realizando un paralelismo inverso con la jurisprudencia consolidada del TJUE en materia de impuestos indirectos impropriadamente repercutidos¹⁴ (en la cual se considera que un impuesto

¹¹ STPI de 4 de marzo de 2009, Associazione italiana del risparmio gestito, asunto T-4445/05, ap. 127 (ECLI:EU:T:2009:50).; SSTJUE de 8 de diciembre de 2011, Residex capital, asunto C-275/10, aps. 42 y 43 (ECLI: EU:C:2011:814)

¹² ECLI:EU:C:2002:363

¹³ Asunto Comisión c. Países Bajos, aps. 62 y 66.

¹⁴ “incluso en el supuesto de que se demuestre que el tributo recaudado indebidamente ha sido repercutido sobre terceros, la devolución del mismo al agente económico no implica necesariamente un enriquecimiento sin causa de este último, ya que el hecho de incluir el importe de dicho tributo en los precios que practica puede ocasionarle un perjuicio relacionado con la disminución del volumen de ventas”. SSTJUE de 6 de septiembre de 2011, asunto Lady & Kids A/S, C-398/09, ap. 21 (ECLI: EU:C:2011:540). De forma más reciente, ATJUE de

repercutido superior afecta negativamente al volumen de ventas del sujeto pasivo), ENGLISH (2013: 12) considera que reducciones fiscales en impuestos indirectos pueden efectivamente crear una ventaja competitiva a las empresas al permitirles reducir sus precios e incrementar sus ventas y su cuota de mercado. Esta circunstancia, en algunos casos, requerirá de estudios detallados sobre los eventuales efectos en el mercado de las medidas con el fin de identificar la naturaleza sustitutiva de determinados bienes o servicios analizando, por ejemplo, la elasticidad cruzada de la demanda.

A continuación vamos a analizar las particularidades que puede presentar la aplicación de los cuatro requisitos para considerar la existencia de ayudas de Estado en el ámbito del IVA, particularmente en la consideración que podría tener un incremento o una reducción de los tipos de gravamen sobre determinados bienes o servicios.

3.2. La concesión de las ayudas por el Estado o mediante fondos estatales

Para calificar una determinada medida como ayuda de Estado incompatible conforme al art. 107.1 TFUE es necesario que estas sean “otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma”.

3.2.1. La imputabilidad de la medida al Estado

Dentro de este primer requisito existen realmente dos cuestiones interesantes a analizar en el ámbito del IVA. La primera es la que podemos considerar como *imputabilidad* de la medida, cuestión especialmente relevante en un ámbito como el de la fiscalidad armonizada; es decir, cuándo podemos considerar que la ayuda es otorgada por una intervención del Estado y no es una mera consecuencia de la propia normativa armonizada del impuesto.

A este respecto, la redacción literal del art. 107.1 puede dar lugar a confusión al disponer una aparente alternatividad (otorgadas por los Estados “o” mediante fondos estatales). Sin embargo, la más reciente “Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea” (2016/C 262/01) considera, siguiendo la jurisprudencia de los propios tribunales europeos, que “la concesión de una ventaja directa

7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic S.A, asunto C-460/21, ap. 47 (ECLI:EU:C:2022:83)

o indirecta mediante fondos estatales y la imputabilidad de dicha medida al Estado son dos condiciones separadas y acumulativas para que exista ayuda estatal”¹⁵.

Si bien es cierto que el principal debate en torno a esta imputabilidad surge por la eventual concesión de las ayudas por organismos o empresas públicas, tiene particular recorrido también en el ámbito de la fiscalidad armonizada. En este sentido, la Comunicación de 2016 recuerda que la medida “no es imputable a un Estado miembro si el Estado miembro está obligado a ejecutarla en virtud del Derecho de la Unión sin ninguna discrecionalidad”, pues “la medida se deriva de un acto del legislador de la Unión y no es imputable al Estado”¹⁶.

En cambio, lo que resultará de especial interés para este estudio, la propia Comisión admite en esta Comunicación de 2016 que sí serán imputables las eventuales ayudas otorgadas en situaciones “en las que el Derecho de la Unión simplemente permite determinadas medidas nacionales y los Estados miembros gozan de discreción, tanto cuanto a si adoptar las medidas en cuestión como a la hora de determinar las características de la medida concreta”¹⁷.

En su jurisprudencia el TJUE ha entendido que esta discrecionalidad se traduce en la imputabilidad de la medida dentro de la capacidad de los Estados para conceder “ventajas destinadas a favorecer la realización de los objetivos económicos o sociales perseguidos (...) mediante decisiones unilaterales y autónomas (...) con el fin de alcanzar sus propios objetivos económicos y sociales”¹⁸.

¹⁵ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal, 2016, par. 38.

¹⁶ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal, 2016, par. 44. Como se ocupa de recordar la Comunicación, este sería el caso de la STJUE de 23 de abril de 2009, Puffer, asunto C-460/07 (ECLI:EU:C:2009:254) en la que el Tribunal descartó que pudiera existir una ayuda de Estado por la plasmación al Derecho nacional (austriaco) de la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado a aquellos sujetos que realizan únicamente operaciones exentas frente a aquellos que realizan solo operaciones gravadas. En opinión del TJUE “el derecho a la deducción del IVA soportado, así como la posible ventaja de tesorería correspondiente para los sujetos pasivos que realizan operaciones gravadas, deriva directamente del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, a la cual los Estados miembros deben adaptar su Derecho nacional (...) En consecuencia, no se cumple el requisito de que exista una intervención de Estado, por lo que no puede aplicarse el artículo 87 CE, apartado 1.”; aps. 69-70.

¹⁷ Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal, 2016, par. 45

¹⁸ STJUE de 5 de abril de 2006, Deutsche Bahn AG, asunto T-351/02, ap. 100 (ECLI:EU:T:2006:104).

El principal objeto de debate, lógicamente, es cuál es el alcance de esta imputabilidad en un ámbito de fiscalidad armonizada como el del IVA. Por lo que respecta al objeto de este trabajo, lo cierto es que hasta ahora la Comisión, se ha mostrado contraria a examinar a la luz de las ayudas de Estado las medidas estatales adoptadas en ámbitos en los que existe una cierta discrecionalidad, como sucede en la determinación de tipos reducidos en el IVA.

No en vano, como indicamos anteriormente, en el Informe de 2004 sobre la aplicación de la Comunicación de 1998¹⁹ la Comisión ya advirtió que en el ámbito del IVA las medidas difícilmente podrían requerir un examen a la luz de la normativa sobre ayudas de Estado toda vez que los Estados miembros tenían un margen casi inexistente para modificarlas, pues estaban “estrictamente reglamentadas por disposiciones comunitarias y obedecen a una lógica de igualdad fiscal”.

Por ejemplo, en lo que respecta a la introducción y mantenimientos de tipos reducidos de IVA el TJUE siempre ha recordado que “sólo pueden ser admitidos si no vulneran el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, que se opone a que mercancías similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA”²⁰.

La realidad es que han sido múltiples las situaciones en las que la Comisión o los ciudadanos han puesto en entredicho a los Estados miembros por desviarse aparentemente de estos parámetros, generando posibles discriminaciones y selectividad al aplicar tipos de IVA diferentes entre bienes o servicios similares²¹. No obstante, hasta ahora los asuntos no se han dilu-

¹⁹ Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. C(2004)434, 9 de febrero de 2004.

²⁰ Entre otras, SSTJUE de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C-481/98, ap. 21-22 (ECLI:EU:C:2001:237) y de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia, C-384/01, ap. 25 (ECLI:EU:C:2003:264). La Directiva 2006/112/CE recoge en su considerando 7 de hecho que “El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.”

²¹ De hecho, el Impact Assessment que acompañaba a la propuesta directiva de tipos (Impact Assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax, 18 de enero de 2018, SWD(2018) 7 final), se hacía eco de que, al margen de las eventuales cuestiones prejudiciales, se habían iniciado hasta entonces nada menos que 40 procedimientos de infracción contra los Estados

cionado al amparo del régimen de las ayudas de Estado, si no por la vía de la vulneración del mencionado principio de neutralidad.

De hecho, la principal conclusión que podemos extraer de estos conflictos sobre la aplicación de los tipos reducidos por los Estados es que, efectivamente, la aplicación discrecional de la normativa sobre tipos reducidos por parte de los Estados miembros puede generar distorsiones que denotan que no estamos precisamente en un ámbito tan “estrictamente reglamentado” como para que no exista espacio para la aplicación del control sobre ayudas de Estado.

Como afirma ENGLISH (2019: 23), los Estados miembros deben ser responsables por la creación de ayudas selectivas en el ejercicio de esta discrecionalidad en la fijación de los tipos de gravamen, siendo necesario el control sobre ayudas de Estado. Por supuesto, este será el caso si los Estados aplican esta su margen de acción de forma incorrecta, creando mayores distorsiones que las que había asumido la normativa al conceder esta discrecionalidad.

3.2.2. Empleo de fondos estatales

En el ámbito fiscal, la propia Comisión se encargó de aclarar en su Comunicación de 1998 que: “una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales”²². Por tanto, este requisito siempre se verá cumplido con las ayudas de índole fiscal que supongan la concesión de un tratamiento jurídico privilegiado, dado que impliquen una reducción de los ingresos fiscales desde el punto de vista de las previsiones presupuestarias²³.

Aunque profundizaremos posteriormente en ello a raíz del análisis de la selectividad, conviene recordar aquí que los tribunales comunitarios han sostenido que pueden entrar dentro de la categoría de ayudas de Estado aquellas medidas que generen disparidades entre empresas porque incrementen la carga tributaria únicamente sobre algunas de ellas. Esto supone que puede existir una potencial reducción de los ingresos fiscales cuando

miembros por violación de las reglas de determinación de tipos de las Directivas IVA.

²² Véase: 98/C 384/03, apartado 10.

²³ El TJUE ha reconocido que dentro de la concepción de fondos estatales están las ayudas otorgadas por entes subestatales como las entidades regionales o las locales. Vid., en concreto, la STJUE de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, ap. 17 (ECLI:EU:C:1987:437)

se otorga un trato privilegiado a determinados productos al excluirlos (¿sin justificación?) de un determinado gravamen²⁴.

Entendemos así que se cumpliría este requisito de concesión mediante fondos estatales, tanto cuando se produce una reducción en los tipos de IVA aplicable sobre determinados bienes y servicios (lo que otorgaría a las empresas vendedoras o prestadoras de dicho bien o servicio una posible ventaja competitiva) como, incluso, si un eventual incremento en los tipos afecta de forma asimétrica a bienes y servicios similares de forma que el Estado renuncia a fondos estatales al no aplicar el mismo incremento sobre todos los bienes y servicios equivalentes²⁵.

3.3. La medida debe afectar a los intercambios entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia

Si bien el art. 107.1 TFUE indica como requisitos independientes que las medidas deben afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros y, a la par, falsear o amenazar con falsear la competencia, realmente estamos ante dos requisitos, “indisociablemente unidos”²⁶. Además, han venido siendo interpretados de forma bastante amplia por el TJUE, que ha considerado suficiente que existiese una repercusión potencial en la competencia y el comercio comunitario²⁷.

²⁴ Así lo reconoció el TJUE en su Sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline*, C-143/99 (ECLI:EU:C:2001:598) y así lo ha confirmado posteriormente el Tribunal General en Sentencia de 7 de marzo de 2012, *British Aggregates Association*, T-210/02 RENV (ECLI:EU:T:2012:110). El principal argumento en ambos supuestos, que versaban sobre impuestos con teórica finalidad medioambiental que excluían de su gravamen a determinadas empresas o productos, era que dicha diferencia de trato debía estar justificada por dichos motivos ambientales; de no estarlo, como fue el caso en ambos asuntos, dicha medida sería materialmente selectiva.

²⁵ Esta posición que defendemos no es totalmente pacífica en la doctrina pues autores como Swinkels (2005) consideran que solo existe un empleo de fondos estatales cuando las medidas implican una minoración de los ingresos fiscales y ello se refleja en una ventaja correspondiente para determinadas empresas o producciones.

²⁶ STPI de 15 de junio de 2000, *Alzetta Mauro*, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, T-313/97,

T-315/97, T-600/97 a 607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, ap. 81. (ECLI:EU:T:2000:151)

²⁷ Así lo señaló, por ejemplo, en la STJUE de 14 de febrero de 1990, *Comisión c. Francia*, C-30/89, ap. 33: “si la Comisión tuviera que demostrar en su Decisión el efecto real de las ayudas ya otorgadas, se favorecería a los Estados miembros que conceden ayudas infringiendo el deber de notificación (...) en detrimento de los que las notifican en fase de proyecto”.

Realmente, por lo que respecta a la afectación al comercio comunitario es suficiente con que el beneficiario que ve fortalecido su posición desarrolle actividades económicas en las que existe intercambios comerciales entre los Estados miembros (recordemos que en el caso del IVA las empresas lo serían de forma indirecta).

Como recuerda TERRA (2012: 106), la jurisprudencia ha sido muy flexible en este ámbito, admitiendo esta afectación independientemente del importe de la ayuda, del pequeño tamaño del beneficiario y su cuota de mercado, o del hecho de que este realice o no de forma efectiva comercio con otros Estados miembros.

En definitiva, si como resultado de la ayuda el beneficiario resulta en una posición competitiva más favorable respecto a otros, incluidos los eventuales operadores extranjeros que ven más difícil su introducción en el territorio, se estará produciendo de forma inevitable una afectación al mercado interior y, además, un falseamiento de la competencia.

A pesar de todo, incluso dentro de esta amplia flexibilidad, nos pueden surgir dudas respecto al impacto en los intercambios comerciales y la competencia de medidas de fiscalidad indirecta como el IVA, porque a priori resultan neutrales en un plano internacional por la aplicación generalizada de la tributación en destino, incluso para consumidores finales²⁸.

Trasladando estas cuestiones al ámbito propio de la determinación de tipos reducidos podemos entender que la determinación de un tipo reducido sobre determinados bienes o servicios va a provocar aparentemente el mismo beneficio las empresas o producciones nacionales como las de otros Estados miembros. Sin embargo sí pueden producirse dos importantes distorsiones.

La primera es que a nivel interno unos productos pueden verse beneficiados/perjudicados en relación a otros por la aplicación de menores/mayores tipos de IVA respecto a productos comparables. Aunque fuera en materia de impuestos especiales sobre combustibles, la Comisión ya mostró su posición en este sentido con ocasión del análisis de la exención de impuestos especiales al biofuel prevista por la normativa italiana. A su parecer, esta medida favorecía a los productores respecto a productos sustitutivos como los combustibles fósiles, constituyendo una ventaja que podía distorsionar la competencia en el mercado interno²⁹.

²⁸ Englisch (2013: 16).

²⁹ Decisión SA.26987, de 12 de septiembre de 2011, par 24. La ayuda, eso sí, se consideró finalmente compatible al justificarse dentro de la excepción prevista en el art. 107.3 c): “) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas

La segunda es que en aquellas zonas y productos particularmente expuestos a las compras transfronterizas el principio de tributación en destino propio del IVA queda desvirtuado, siendo los menores tipos de IVA una verdadera ventaja de las empresas o productores internos respecto a los situados en otros Estados miembros.

Para finalizar, debemos reconocer, como señala Martín López (2006: 396), que existe una conexión directa entre estos dos requisitos y el de selectividad en el ámbito fiscal: aquellas normas tributarias que favorezcan a empresas específicas producirán, casi automáticamente, una distorsión potencial sobre la competencia y los intercambios comunitarios.

3.4. La selectividad de la medida

La selectividad constituye, sin duda alguna, el principal caballo de batalla en lo que a la apreciación de ayudas de Estado ilegales se refiere³⁰. Conforme a la literalidad del art. 107.1 TFUE la selectividad consiste en que las ayudas favorecen “a determinadas empresas o producciones”.

Por supuesto, la clave de la selectividad está en la palabra “determinadas”³¹ que a priori permitiría excluir aquellas “medidas generales” que no están orientadas a un número concreto de destinatarios, particularmente aquellas que se aplican en todo el territorio de un Estado miembro y que se aplican a todas las empresas de todos los sectores.

Para apreciar la existencia de esta ventaja la jurisprudencia del TJUE exige en primer lugar determinar si “en el marco de un régimen jurídico determinado, la medida nacional en cuestión puede favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio”³²

regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”

³⁰ Al respecto Federico (2018: 4) considera que el requisito de selectividad, que a priori es solo uno más de los cuatro exigidos en el art. 107.1 “absorbe” a los demás, de modo que el análisis se reduce a identificar la existencia de la ventaja selectiva.

³¹ En la versión inglesa se emplean los términos “certain undertakings or the production of certain goods.”; muy similar a la francesa “certaines entreprises ou certaines productions”; optándose en la versión italiana por “talune imprese o talune produzioni”.

³² Entre otras, SSTJUE de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P apartados 75 y 101 (EU:C:2011:732); de 14 de enero de 2015, Eventech, C-518/13, apartados 53 a 55 (EU:C:2015:9) o, y de 21

Por tanto, el primer paso es identificar este régimen tributario “común o normal” aplicable en el Estado miembro y demostrar, como segundo paso, que la medida fiscal efectivamente constituye una excepción a este régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre estos operadores económicos que estarían en una situación fáctica y jurídica comparable. No obstante, medidas *a priori* selectivas quedarían excluidas de la consideración de ayudas de Estado si el Estado miembro consigue demostrar que esta diferenciación está justificada por la naturaleza o estructura del sistema en que se inscriben³³

Respecto al primer elemento, el TJUE venía respaldando en su jurisprudencia tradicional que no puede ser considerada ayuda de Estado una derogación del sistema general o normal si al menos teóricamente todas las empresas podían acceder al mismo³⁴, pues esta constituiría en sí misma una medida general. Sin embargo, en jurisprudencia más reciente el TJUE ha reducido el alcance de estas medidas aparentemente generales, considerando que es suficiente con que exista una derogación del sistema general para entender que es *a priori* selectiva por beneficiar a “determinadas” empresas o producciones en abstracto, sin necesidad de realizar un análisis concreto del verdadero impacto de la medida en el mercado o de las características propias de las empresas beneficiadas por las mismas, siendo suficiente que ambas se encuentren en situaciones comparables³⁵.

Dos claros ejemplos de este cambio de tendencia “expansiva” son las SSTJUE de 21 de diciembre de 2016, *World Duty Free* (C-20/15 P y C-21/15 P) y de 19 de diciembre de 2018, *A-Brauerei* (C.374/17). En la segunda de ellas, que viene a confirmar la línea jurisprudencial marcada por la primera, el TJUE consideró selectiva una medida que resultaba de aplicación únicamente a los grupos de sociedades por excluir a las empresas que no estaban integradas en una estructura de grupo, entendiendo que ambos estaban en situaciones comparables, sin que detrás del razonamiento encontremos un verdadero análisis de las circunstancias de los beneficiarios³⁶. Eso sí, el TJUE compensó esta expansión arriesgada de la apreciación de

de diciembre de 2016, *World Duty Free*, C-20/15 P y C-21/15 P, apartado 54 (ECLI:EU:C:2016:981)

³³ En este sentido, SSTJUE de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión, C-159/01, apartados 42 y 43 (ECLI:EU:C:2004:246) o de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos* y otros, C-78/08 a C-80/08, apartados 64 y 65 (EU:C:2011:550).

³⁴ STJUE de 19 de septiembre de 2000, Alemania c. Comisión, C-156/98, aps. 22- 23 (EU:C:2000:467)

³⁵ Federico (2018: 5).

³⁶ Asunto C-374/17, *A-Brauerei*, ap. 42.

la selectividad considerando que dicha medida, a pesar de introducir una diferenciación respecto al objetivo del régimen jurídico en cuestión entre empresas en situaciones fácticas y jurídicas comparables, estaba justificada por la naturaleza o la estructura del sistema al considerarse orientada a evitar la doble imposición³⁷.

Realmente por lo que respecta a la determinación de los tipos de IVA es difícil apreciar la existencia de esta selectividad *a priori*, pues todos los operadores que se encuentren en una misma situación comparable, es decir, que realicen un mismo tipo de entregas o prestaciones de servicios se encontrarán en la misma situación respecto a los tipos de IVA aplicables, siendo considerada esta una medida general.

Otra frontera que aún no se ha cruzado es la de trasladar al ámbito del IVA la posible existencia de una selectividad *de facto* entendida esta, según PÉREZ BERNABÉU (2011: 138) como aquella “medida que tiene una apariencia de medida general, pero que bien posee una redacción diseñada para ser aplicable únicamente a un grupo reducido de empresas o incluso a una sola empresa, o bien porque concede, en su aplicación, un amplio margen de discrecionalidad al Estado (...) o bien porque, debido a su especial diseño y aplicación, por un motivo u otro, puede tener repercusiones en el mercado común”.

El último inciso es el que consideramos más importante, por cuanto parece sostener que aquellas medidas generales susceptibles de influir en el comercio a favor de empresas de un Estado podrían ser consideradas selectivas. La pregunta que nos hacemos es lógica: ¿cabría considerar como una medida selectiva *de facto* en un Estado como España la aplicación de tipos de IVA reducidos “selectivos” a productos mayoritariamente producidos en nuestro territorio frente a otros competidores que se importan de forma preeminente? Todo ello, por supuesto, partiendo de que la determinación de tipos constituye una medida *a priori* general que se aplican a cualquier operador que actúe en ese sector y que el sistema definitivo de tributación en destino evita discriminaciones a operadores extranjeros.

Bibliografía

- Englich, J., “EU State aid rules applied to indirect tax measures”, *EC Tax Review*, Vol. 22, Nº. 1, 2013, págs. 9-18
- “Equality under State aid rules and VAT”, en AAVV. CJEU - *Recent Develop-*

³⁷ *Ibidem*, ap. 52.

Particularidades del control sobre ayudas de estado en el IVA

- ments in Value Added Tax 2018*, (dir. Michael Lang y otros), Linde, 2019, pp. 15-48.
- Federico, R. “Case “A-Brauerei” C-374/17 or on selective deafness of the European Court of Justice”, *Studi Tributari Europei*, Vol. 8, 2018, pág. 4
- Mamut, M.A., “The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters”, AAVV. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (dirs. Michael Lang y otros), 2010.
- Martín López, J. *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006
- Moreno González, S. “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria”. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, N° 132, 2006, pp. 825-893.
- Pérez Bernabéu, B., *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y Tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008
- “El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de Estado (Aplicación en relación con las medidas forales fiscales)”, *Crónica Tributaria*, núm. 138, 2011, pp. 135-142.
- Swinkels, J., “State aid & VAT”, *International VAT Monitor*, vol. 16, 2005.
- Terra, B., “Value Added Tax and State Aid Law in the EU”, *Intertax*, Vol. 40, n°. 2, 2012.
- Dr. José Miguel Martín Rodríguez

MARÍA GARCÍA CARACUEL

EL MARCO EUROPEO DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL Y LAS AYUDAS DE ESTADO EN UN CONTEXTO DE CRISIS ENERGÉTICA

Abstract

ES: El objeto de este trabajo es el análisis de la relación de las medidas fiscales en las políticas medioambientales de la UE y las ayudas de Estado, a la vez que se pretende poner de relieve en qué medida afecta y cuáles son los criterios aplicables a este tipo de incentivos fiscales de la normativa sobre las ayudas de Estado y, en particular, en el contexto de la crisis energética provocada por la invasión de Ucrania.

EN: The aim of this paper is to analyze the relationship between tax measures in EU environmental policies and state aid, while also highlighting the extent to which state aid rules affect and the criteria applicable to this type of tax incentive, particularly in the context of the energy crisis caused by the invasion of Ukraine.

IT: L'obiettivo di questo articolo è analizzare la relazione tra le misure fiscali nelle politiche ambientali dell'UE e gli aiuti di Stato, evidenziando anche la misura in cui questo tipo di incentivo fiscale è influenzato e i criteri applicabili alle normative sugli aiuti di Stato, in particolare nel contesto della crisi energetica causata dall'invasione dell'Ucraina.

1. Introducción

La estrategia europea de Transición ecológica persigue dos objetivos fundamentales: la descarbonización y el cambio de modelo energético¹. Todo

¹ Como señala GALERA RODRIGO, es necesario distinguir entre descarbonización y transición energética, puesto que no deben considerarse propiamente sinónimos. La “descarbonización” hace referencia al abandono de las energías tradicionales y fósiles a favor de las renovables. Por su parte, “cambio de modelo energético” se refiere a la descentralización de la generación de energía, frente a la centralización, aun cuando en ambos casos se trate de generación de renovables. Por un lado, la descarbonización se está implantando a una velocidad mayor que el cambio de modelo energético, que vienen condicionados por las políticas públicas de impulso, por tanto, ambos cambios se están desarrollando de forma asimétrica. Vid. GALERA RODRIGO, S., “Cambio de modelo en la transición energética: ¿otro tren

ello en un horizonte temporal en el que los años clave son el 2030 y 2050, momento, este último, en el que se pretende alcanzar una descarbonización total de la economía de la UE. Es decir, existe un planteamiento de políticas medioambientales, de sostenibilidad y lucha contra el cambio climático que dirige a los EEMM a implantar medidas de muy diferente naturaleza entre las que no faltan las medidas tributarias. La fiscalidad constituye una herramienta útil para participar en dichos objetivos, modulando conductas acordes con estas estrategias de descarbonización, economía circular y eficiencia energética, pero al mismo tiempo puede suponer un obstáculo a la libre competencia por lo que están sometidas a las limitaciones del Derecho de la UE y, en particular, de las normas sobre ayudas de Estado.

Respecto de otros sectores económicos, hay una singularidad de las ayudas fiscales en el ámbito energético y medioambiental en comparación con las reglas generales. El análisis de las condiciones en las que la Comisión Europea va a autorizar ayudas estatales relacionadas con la tributación medioambiental en general, o con la fiscalidad de la energía en particular, hace que debamos tener en cuenta la autonomía conceptual del Derecho de la Unión Europea, no sólo respecto de la noción de “ayuda de Estado”, sino también del concepto de tributo medioambiental².

Vamos a comenzar exponiendo, de forma muy breve, cuáles son estas estrategias de la UE en materia medioambiental y de transición ecológica para, a continuación, analizar el concepto de ayuda de Estado en relación con el impuesto medioambiental y otras medidas tributarias con fines medioambientales derivadas de dichas políticas europeas. Y terminar con una breve exposición del régimen de ayudas de Estado en materia de protección de medioambiente y clima derivado del Reglamento y de las Directrices sobre este ámbito y las peculiaridades que contiene, también en este ámbito, el marco temporal de la invasión de Ucrania.

2. Recientes estrategias medioambientales de la UE

El objetivo del mercado único europeo, desde hace varias décadas, va acompañado de un modelo de desarrollo basado en un nivel elevado de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente. La política de

que pasará?, Actualidad Jurídica Ambiental, n. 114, Sección “Artículos doctrinales”, 2021, págs. 2 y 3.

² Vid. VILLAR EZCURRA, S. y CÁMARA BARROSO, M.C., Los incentivos al autoconsumo de energía solar fotovoltaica, Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales, 2022, págs. 40 y ss.

medioambiente de la UE se encuentra integrada en su política de fondos estructurales y de cohesión. El artículo 11 TFUE establece claramente el objetivo de protección del medio ambiente: *Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible*. Para ello, la UE ha asumido competencias compartidas con los EEMM, en materia de medio ambiente y cuyos objetivos y principios inspiradores están recogidos en el Título XX del TFUE.³

En el periodo más reciente, estas políticas de la UE se han materializado en las siguientes acciones que ponen de manifiesto la preocupación de Europa por avanzar en la transición ecológica, estableciendo las bases para que los Estados miembros continúen en esta misma línea⁴:

El Pacto Verde Europeo contiene un plan de acción para impulsar un uso eficiente de los recursos mediante el paso a una economía limpia y circular, para restaurar la biodiversidad y para reducir la contaminación con el objetivo de convertir a Europa en el primer continente climáticamente neutro en 2050 (COM (2019) 640 final)⁵. Presentado por la Comisión en diciembre de 2019, forma parte de la estrategia Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas. En el Pacto Verde Europeo, la economía de la UE sigue estando en el epicentro pero con miras a un futuro sostenible: reduciendo las emisiones de gases de efecto invernadero, suministro de energía limpia, asequible y segura, construcción y renovación de edificios, transición hacia una movilidad sostenible e inte-

³ En dicho Tratado podemos encontrar como principales objetivos de la política comunitaria del medio ambiente se destacan la conservación, protección y mejora de la calidad del medio ambiente; la protección de la salud de las personas; la utilización prudente y racional de los recursos naturales; el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente y, en particular, a luchar contra el cambio climático (art. 191.1 TFUE). Respecto a los principios inspiradores de la política de la Unión en este ámbito se hace expresa referencia a los principios de nivel elevado de protección, cautela, acción preventiva, corrección de atentados al medio ambiente y principio «quien contamina paga» (art. 191.2 TFUE). Entre las acciones a adoptar destaca la adopción de las medidas de armonización necesarias para la protección del medio ambiente que, no obstante, incluirán una cláusula de salvaguardia que autorice a los Estados miembros a adoptar, por motivos medioambientales no económicos, medidas provisionales sometidas a un procedimiento de control de la Unión.

⁴ Vid. SARASÍBAR IRIARTE, M., “Reflexiones sobre la nueva Ley española de cambio climático”, Observatorio de Políticas Ambientales 2022, Madrid, CIEMAT, 2022, págs. 854 y 855.

⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM%3A2019%3A640%3A-FIN>

ligente, promover un sistema alimentario justo, saludable y respetuoso con el medioambiente, preservación y restablecimiento de los ecosistemas y la biodiversidad, por destacar algunos de ellos.

Éste se complementa con los siguientes instrumentos:

El *Mecanismo para una Transición Justa* que constituye un apoyo financiero de, al menos 55.000 millones de euros durante el período 2021-2027 en las regiones más afectadas que se reparten en tres pilares: Un nuevo *Fondo de Transición Justa* - de 19 200 millones de euros a precios corrientes, con el que se espera movilizar cerca de 25 400 millones de euros en inversiones -. El *régimen de transición Justa de InvestEU* proporcionará una garantía presupuestaria en el marco del programa *InvestEU* en los cuatro ejes de actuación y un Centro de Asesoramiento *InvestEU* que actuará como punto de entrada central para las solicitudes de asesoramiento. Se prevé que movilice entre 10 000 y 15 000 millones de euros, fundamentalmente en inversiones del sector privado. Un *nuevo instrumento de préstamo al sector público* que combinará 1.500 millones de euros de subvenciones financiadas con cargo al presupuesto de la UE con 10.000 millones de euros de préstamos del Banco Europeo de Inversiones, para movilizar 18.500 millones de euros de inversión pública⁶.

El *Plan de Acción para una fiscalidad equitativa y sencilla* apoya la estrategia de recuperación hacia un mundo más ecológico y se basa en la “utilización de la fiscalidad como instrumento político [para ayudar] a lograr el objetivo de neutralidad climática de aquí a 2050, así como a los demás objetivos medioambientales del Pacto Verde Europeo”⁷. Mediante este plan, los EEMM obtendrán ingresos públicos adicionales que propiciarán inversiones en favor de una transición verde. Es decir, se aprovecha el potencial de la fiscalidad como herramienta para hacer frente a los problemas medioambientales. En este plan se enmarca, entre otros, el nuevo Impuesto temporal energético⁸.

⁶ https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/finance-and-green-deal/just-transition-mechanism_es

⁷ COM (2020) 312 final.

⁸ Este gravamen, regulado en la Ley 38/2022, de 27 diciembre, se configura como una prestación patrimonial de carácter público no tributario y se exigirá en 2023 y 2024 a los operadores principales de electricidad, gas natural, carburantes y gases licuados del petróleo. Su importe será igual al 1,2% del importe neto de la cifra de negocio derivado de las citadas actividades que desarrollen en España en los años 2022 y 2023, respectivamente, corregido en el importe de determinadas partidas de ingreso. Como peculiaridades de esta prestación, debe señalarse que el gravamen temporal energético no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades e igualmente se prohíbe a los

Estas estrategias europeas asociadas a la transición energética han dado lugar a una abundante producción normativa que configura un marco regulatorio del horizonte 2030-2050 con el objetivo de conseguir que el espacio europeo sea climáticamente neutro en los términos derivados del Tratado sobre cambio climático de las Naciones Unidas, Acuerdo de París firmado y ratificado, tanto por la UE como por todos sus Estados miembros⁹.

La invasión de Ucrania por parte de Rusia irrumpe en este contexto y hace más evidente la necesidad de una transición hacia una energía limpia. La UE importa el 90 por ciento del gas que consume, del que el 40 por ciento es suministrado por Rusia. A ello hay que sumar que el 27 por ciento de las importaciones de petróleo y el 46 por ciento de las importaciones de carbón también proceden de Rusia¹⁰. En respuesta a las dificultades y a las perturbaciones del mercado internacional de la energía, la Comisión Europea aprueba un nuevo plan, *REPower EU*, para reducir esta dependencia energética, pero sin perder de vista los objetivos medioambientales diversificando el suministro de energía, ahorrando energía o invirtiendo en energías renovables.

A esto hay que añadir que la Comisión Europea ha reaccionado a la competencia china y estadounidense para mantenerse como centro de fabricación de productos verdes presentando el *Plan Industrial del Pacto Verde*¹¹ destinado a mejorar la competitividad de la industria europea con cero emisiones netas e impulsar la rápida transición hacia la neutralidad climática. Este Plan viene a reforzar los esfuerzos de los mencionados del *Pacto Verde Europeo* y de *REPowerEU*. Centrándonos exclusivamente en cuestiones relacionadas con ayudas de Estado, nos limitaremos a mencionar el segundo de los pilares denominado “Acceso acelerado a la financiación” para la producción de tecnologías limpias en Europa. En el marco de la

sujetos obligados al pago del gravamen temporal la repercusión económica de su importe a terceros.

⁹ <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/climate-change/paris-agreement/>

¹⁰ Información extraída de la Comunicación de la comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, *REPowerEU: Acción conjunta para una energía más asequible, segura y sostenible*, COM (2022) 108 FINAL, DE 8 DE MARZO DE 2022.

¹¹ Dicho Plan se apoya en los cuatro pilares siguientes: un marco regulador previsible y simplificado, un acceso acelerado a la financiación, una mejora de las capacidades y un comercio abierto para unas cadenas de suministro resilientes.

https://spain.representation.ec.europa.eu/noticias-eventos/noticias-0/plan-industrial-del-pacto-verde-liderazgo-de-la-industria-europea-con-cero-emisiones-netas-2023-02-02_es

política de competencia, la Comisión tiene la intención de garantizar unas condiciones de igualdad dentro del mercado único, al tiempo que simplifica para los Estados miembros la concesión de las ayudas necesarias para acelerar la transición ecológica. Para ello, con el fin de acelerar y simplificar la concesión de esas ayudas, la Comisión, previa consulta a los EEMM, ha modificado en marzo de este año el Marco Temporal de Crisis y Transición de las Ayudas Estatales y, en mayo se ha revisado el Reglamento general de exención por categorías a la luz del Pacto Verde, aumentando los umbrales de notificación para la ayuda a las inversiones ecológicas. De este modo se contribuye, entre otras cosas, a una mayor racionalización y simplificación de la aprobación de los proyectos importantes de interés común europeo (PIICE).

3. El concepto de ayuda de Estado aplicable a los incentivos fiscales para la protección del medio ambiente

El propio TFUE pone de manifiesto la importancia de la fiscalidad en materia de medio ambiente y la pone en relación con las medidas de armonización en el apartado 2 del artículo 192, exigiendo unanimidad para la aprobación de las normas armonizadoras para la protección del medio ambiente cuando se trate de disposiciones esencialmente de carácter fiscal¹². Sin embargo, al mismo tiempo, la tributación medioambiental no puede entrar en colisión con los demás objetivos de la UE, en particular el del mercado interior libre de obstáculos y sin distorsión de la competencia.

El apartado 1 del artículo 107 del TFUE es la base jurídica principal para definir el concepto de ayuda, pero previamente, es también el Derecho de la Unión Europea el que debe determinar el carácter fiscal o no de la medida o si entra en el ámbito de aplicación de las directivas por su condición de impuesto indirecto o medioambiental. Todas estas cuestiones son de la máxima relevancia para aplicar correctamente el conjunto de normas de Derecho de la Unión Europea y las directrices de la Comisión Europea.

Por tanto, en la aplicación del marco de regulación de las ayudas de Estado, resulta esencial delimitar el concepto de ayudas fiscales en función de si la medida se introduce en “impuestos medioambientales” y si estos están armonizados, o no, o bien si los incentivos se ubican en impuestos que

¹² Vid. SEDEÑO LÓPEZ, J.F., “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea respalda el Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica (Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto C-220/19), Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 6/2021, Editorial Aranzadi (BIB 2021/3311).

afectan a determinados sectores, como el de la energía, pero que tienen una finalidad y un carácter puramente recaudatorio y, por tanto, no encajan en el concepto de tributo medioambiental¹³. La calificación de uno u otro es esencial para definir la conformidad con el Derecho de la Unión Europea.

Debemos comenzar por definir el concepto de impuesto de acuerdo con el TJUE que, recordemos, es un concepto autónomo del Derecho de la UE. El análisis de la naturaleza fiscal de estas prestaciones parte del cumplimiento de dos condiciones: a) que exista una obligación jurídica de abonar los mismos y b) que las autoridades competentes puedan ejercer acciones legales contra la persona obligada al pago en caso de incumplimiento, teniendo presente que dicha persona no debe ser necesariamente el consumidor final. Esta segunda condición implica realizar la distinción entre sujeto pasivo y repercutido que habitualmente se plantea en el ámbito de los impuestos indirectos. En este sentido, destaca la jurisprudencia en materia de IVA (*Comisión/Bélgica*, C-163/14). Por otro lado, en la delimitación de este concepto, encontramos jurisprudencia del TJUE que incluye determinadas cotizaciones sociales en el ámbito de la fiscalidad (*CIBA*, C-96/08), dejando claro que el hecho de que los importes no se destinen al presupuesto nacional general, sino a un fondo de compensación específico, no excluye a los mismos del ámbito de la fiscalidad. En tercer lugar, en relación con la naturaleza indirecta del impuesto, el TJUE afirma que los pagos pueden considerarse gravámenes indirectos desde el momento en que se repercuten en las facturas a los consumidores [de la electricidad] (STJUE de 18 de enero de 2017 (Sala Novena), *IRCCS - Fondazione Santa Lucia*, C-189/15)¹⁴.

Una vez identificada la noción de impuesto, debemos tener en consideración la relevancia de la protección al medio ambiente en el régimen jurídico de las ayudas de Estado, sin que, por otro lado, se pueda presumir de forma automática la compatibilidad de las ayudas públicas que vengan acompañadas de la etiqueta “medioambientales”.

El análisis de las ayudas fiscales medioambientales debe hacerse, además de las normas del TFUE y su desarrollo reglamentario relativo a los artículos 107 y 108, por las Directrices de la Comisión Europea sobre la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado en materia de clima, protección del

¹³ VILLAR EZCURRA, S. y CÁMARA BARROSO, M.C., Los incentivos al autoconsumo de energía solar fotovoltaica, op. cit., pág. 44.

¹⁴ Vid. A. MARTÍN, F. CARRASCO Y A. GARCÍA, “Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 174, 2017.

medio ambiente y energía (2022/C 80/01)¹⁵. Estas suponen una fuente de *soft law* esencial para la interpretación en el ámbito de la UE que se actualiza periódicamente. Por su parte, los tribunales de justicia han definido cuando una determinada figura impositiva o medida fiscal merece el calificativo de “medioambiental” cuando se trata de analizar su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado, respetando la autonomía conceptual del Derecho de la UE.

La calificación de tributo medioambiental puede hacerse a través del Reglamento General de Exención por Categorías y a través de la jurisprudencia del TJUE.

De conformidad con el RGEC y las Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, por impuesto medioambiental se entiende: 2.4. 40) «impuesto o exacción parafiscal medioambiental»: todo impuesto o exacción aplicado a una base imponible, productos o servicios específicos que tengan un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente;

Este concepto autónomo del Derecho de la UE plantea un particular dilema en relación con los impuestos relacionados con el sector energético, ya que los conceptos “impuestos medioambientales” e “impuestos sobre la energía” no pueden considerarse, en palabras de VILLAR EZCURRA (2064) superpuestos¹⁶.

El concepto de “impuesto medioambiental” definido en las Directrices -y también en el RGEC - demuestra que se utiliza una configuración específica en el ámbito de las ayudas estatales. Esta última se deriva de la

¹⁵ <https://www.boe.es/doue/2022/080/Z00001-00089.pdf>

¹⁶ Aunque los impuestos sobre la energía y los incentivos energéticos no siempre son capaces de lograr o mejorar la protección del medio ambiente. Sin embargo, algunos de ellos pueden estar destinados a alcanzar otros objetivos legítimos de las políticas públicas, como garantizar un sistema energético competitivo, sostenible y seguro en un mercado de la energía de la Unión que funcione correctamente. En este sentido, propone la autora, evolucionar hacia un modelo conceptual en el que los impuestos sobre la energía sean tratados específicamente como tales (en línea con los objetivos de las políticas de cambio climático y energía), y en el que los incentivos fiscales estén sujetos, a su vez, al mismo tratamiento que las medidas de protección del medio ambiente u otras medidas justificadas por razones de protección de sectores industriales, desarrollo tecnológico, lucha contra la deslocalización u otras medidas pertinentes. Vid. VILLAR EZCURRA, M., “Energy Taxation and State Aid Law”, en la obra colectiva RICHELLE et al.(eds.), *State Aid Law and Business Taxation*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance 6, 2016 págs. 212 y 213.

referencia tanto a la base imponible como a los efectos beneficiosos - desde un punto de vista medioambiental - obtenidos del impuesto en cuestión. Como señalan VILLAR EZCURRA y CÁMARA BARROSO, esta forma de articular el concepto de “impuesto medioambiental” provoca inseguridad jurídica y excluye determinados impuestos energéticos y sus incentivos, que quedan fuera de las políticas medioambientales¹⁷.

En cuanto a la interpretación jurisprudencial, puede ponerse como ejemplo el caso Transportes Jordi Besora, sentencia de 27 de febrero de 2014, Asunto C-82/12 en el que se afirma que el impuesto tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medioambiente, sólo «cuando esté concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de [realizar la actividad dañina] o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente».

Por lo que se refiere a medidas fiscales medioambientales o, en definitiva, a cualquier medida tributaria, la consideración de ayudas de Estado se refiere a medidas que afectan a la libre competencia en el mercado interior y deben ser valoradas desde su efecto económico y no desde su finalidad, pues ésta no es relevante determinante a la hora de calificar la medida como “ayuda estatal” o no, aunque sí puede adquirir relevancia en otras fases del análisis valorativo.

Esto quiere decir que la finalidad de una figura tributaria de proteger el medio ambiente no asegura que se trate de un impuesto medioambiental de acuerdo con la normativa comunitaria y a efectos de eximir al Estado del requisito de notificación.

Por lo tanto, cualquier tipo de medida fiscal que pueda beneficiar a determinadas empresas -también en el contexto de la fiscalidad del medio ambiente- se debe cotejar con los cuatro requisitos bien conocidos del artículo 107.1) del TFUE. La medida tiene que ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales (primero); tiene que favorecer a una empresa o a la producción de determinados bienes (segundo); tiene que ser selectiva (tercer criterio); y tiene que afectar al comercio entre Estados miembros de tal manera que provoque una distorsión de la competencia (cuarto).

Entre todos los requisitos, sin duda el que presenta más problemas de determinación es el de la selectividad material, generalmente por la dificultad de los Estados miembros de probar que la ayuda no favorece a determi-

¹⁷ Cfr. VILLAR EZCURRA, S. y CÁMARA BARROSO, M.C., Los incentivos al autoconsumo de energía solar fotovoltaica, Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales, 2022, págs. 45 y 46.

nadas empresas o producciones¹⁸ - podemos pensar en el sector energético en particular -. Así, todas las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en un Estado Miembro quedan fuera del ámbito de aplicación de las ayudas de Estado. Particularmente se entiende que, siempre que se apliquen a todas las empresas y a todas las producciones, sin distinciones basadas en el tamaño, la ubicación o el sector de actividad, no constituyen ayudas estatales: (i) las medidas de pura técnica fiscal, como fijación de tipos impositivos, de normas de depreciación y amortización y de aplazamiento de pérdidas o normas destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal; (ii) las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal asociada a determinados costes de producción. Precisamente, la Comisión cita aquí el ejemplo de la protección del medio ambiente, junto con la investigación y desarrollo, la formación y el empleo.

Pero también debe tenerse en cuenta que las decisiones adoptadas en cada caso no son extrapolables a nuevos casos, porque hay que estar a la interpretación del Tribunal comunitario sobre la noción de «situación comparable de hecho o de derecho», «justificación por la naturaleza del sistema general o común» y determinación del «marco relevante de referencia».

Para definir el marco normativo debemos tener en cuenta, en primer lugar, que frente a la prohibición general de ayudas estatales establecida en el art. 107.1 del TFUE, los requisitos contemplados en el apartado 3 del mismo artículo y desarrollados por el Reglamento y las Directrices, podrán considerarse compatibles si no alteran las condiciones de los intercambios de forma contraria al interés general, siendo posible tal compatibilidad, previo cumplimiento de una serie de requisitos exhaustivos, por aplicación del RGEC o por declaración de la Comisión Europea mediante una decisión individualizada¹⁹.

En el Reglamento²⁰, las exenciones que forman parte de un sistema tributario nacional sobre la energía no se consideran selectivas si la lógica de

¹⁸ Vid. MORENO GONZÁLEZ, S., “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”, Revista Quincena Fiscal, núm. 22/2013, Editorial Aranzadi, BIB 2014/28, págs. 21 y 22.

¹⁹ Vid. VILLAR EZCURRA, M., “Avances en la relación de Tributos ambientales y ayudas de Estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión europea, de 11 de diciembre de 2014”, Revista Quincena Fiscal, núm. 14/2015, Editorial Aranzadi, BIB 2015/2779.

²⁰ Reglamento (UE) n °651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado Texto pertinente a efectos del EEE. <https://eur-lex>.

dicho sistema tributario se corresponde con la de la Directiva, 2003/96/CE, conocida como la Directiva sobre la imposición de la energía. Es decir, en relación con las ayudas en forma de reducciones de los impuestos medioambientales armonizados por la Directiva, además de cumplir los requisitos comunes del Capítulo I como son el de transparencia o el efecto incentivador²¹, se considerarán compatibles con el mercado interior, conforme al artículo 107.3 del TFUE y quedarán exentas de la obligación de notificación del art. 108.3 del TFUE cuando reúnan las condiciones del artículo 44 del Reglamento que son: *Los beneficiarios de la reducción fiscal se seleccionarán sobre la base de criterios transparentes y objetivos, y deberán pagar al menos el nivel mínimo respectivo de imposición fijado en la Directiva 2003/96/CE. 3. Los regímenes de ayudas en forma de reducciones fiscales se basarán en una reducción del tipo del impuesto medioambiental aplicable o en el pago del importe de una compensación fija o en una combinación de ambos mecanismos. 4. No se concederán ayudas a los biocarburantes que estén sujetos a una obligación de suministro o de mezcla. Habría que remarcar que, a estas ayudas, se les exime de la naturaleza incentivadora o, más bien, se le presume este efecto incentivador a las ayudas en forma de reducciones de los impuestos medioambientales con arreglo a la Directiva 2003/96/CE, si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 44 del presente Reglamento.*

Para evitar los posibles efectos negativos indebidos en la competencia y en los intercambios, las Directrices en materia de clima y protección de medio ambiente de 2022 establece una limitación temporal de diez años

europa.eu/legal-content/es/ALL/?uri=CELEX%3A32014R0651

²¹ Transparencia de las ayudas. Artículo 5.1. El presente Reglamento solamente se aplicará a las ayudas cuyo equivalente de subvención bruto pueda calcularse previamente con precisión sin necesidad de efectuar una evaluación del riesgo («ayudas transparentes»).

2. Se considerarán transparentes las siguientes categorías de ayudas:... d) las ayudas en forma de ventajas fiscales, cuando la medida en cuestión establezca un límite que garantice que no se supera el umbral aplicable;

Efecto incentivador Artículo 6.1. El presente Reglamento se aplicará exclusivamente a las ayudas que tengan un efecto incentivador. 2. Se considerará que las ayudas tienen un efecto incentivador si, antes de comenzar a trabajar en el proyecto o actividad, el beneficiario ha presentado por escrito una solicitud de ayuda al Estado miembro de que se trate[...] 4. No obstante lo dispuesto en los apartados 2 y 3, se considerará que las medidas en forma de ventajas fiscales tienen un efecto incentivador si se cumplen las siguientes condiciones: a) que la medida establezca un derecho a la ayuda de acuerdo con criterios objetivos y sin que el Estado miembro tenga que volver a ejercer su poder discrecional, y b) que la medida haya sido adoptada y esté en vigor antes de que se haya empezado a trabajar en el proyecto o actividad subvencionados, excepto en los casos de regímenes sucesorios, en los que la actividad ya estuviese cubierta por los regímenes anteriores en forma de ventajas fiscales.

desde que los EEMM aprueban las medidas. Si el Estado está interesado en prorrogar la duración de la medida, debe volver a notificarlas.

En cuanto a la posibilidad de conceder exenciones individuales relacionadas con la protección del medio ambiente, se trataría de aquellos supuestos en los que la Comisión Europea declara la compatibilidad de la ayuda, previa notificación. En este caso debe atenderse a los criterios recogidos en las Directrices de 2022 que tratan, de forma específica, las ayudas en forma de reducción de impuestos o cargas parafiscales medioambientales (apartado 4.7.4) y las ayudas para la protección del medio ambiente en forma de reducción de impuestos o cargas parafiscales²².

En aplicación de las Directrices, para evaluar si una ayuda puede considerarse compatible, la Comisión, debe valorar la incidencia positiva de la medida de ayuda frente a un objetivo de interés común - como es la protección del medio ambiente - y sus potenciales efectos secundarios negativos (la distorsión del comercio y la competencia). Esta evaluación se concreta en lo que se conoce como el criterio «de ponderación global» o de «sopeamiento» (incorporado por el Plan de modernización de ayudas en el año 2005), y se puede aplicar tanto en la fase de elaboración de normas como para la evaluación de casos concretos. Este criterio, VILLAR EZCURRA lo estructura, de forma muy sintética, en torno a tres preguntas: ¿Tiene la medida de ayuda un objetivo de interés común bien definido (por ejemplo, medio ambiente)?; ¿están las ayudas concebidas de manera que permitan alcanzar el objetivo de interés común, esto es, se orienta la ayuda propuesta a resolver el fallo de mercado o a otro objetivo?, y finalmente, ¿son limitados la distorsión de la competencia y los efectos en el comercio, de modo que el balance global es positivo?²³ Cuando se trata de ayudas estatales en el ámbito del medio ambiente, el objetivo de las mismas debe ser el garantizar niveles de protección superiores a los que se alcanzarían sin las ayudas, y que los efectos positivos de éstas sean superiores a sus efectos negativos en lo tocante a la distorsión de la competencia, habida cuenta del principio «quien contamina paga» establecido en el artículo 191 del Tratado.

Los apartados 167 a 180 contemplan expresamente los criterios a seguir para la evaluación de las ayudas en forma de reducciones o exenciones de los impuestos ambientales. La compatibilidad de la ayuda viene definida por su contribución, al menos indirectamente, a una mejora del nivel de

²² <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-Z-2022-70006>

²³ Vid. VILLAR EZCURRA, M., “Avances en la relación de tributos ambientales y ayudas de Estado...” op.cit., pág. 27.

protección ambiental a la vez que dichas reducciones y exenciones fiscales no desgasten el objetivo general perseguido.

En este análisis dos elementos son considerados claves para determinar la compatibilidad de la ayuda y son la proporcionalidad y el carácter incentivador. Es decir, debe preguntarse si la ayuda estatal es un instrumento estratégico apropiado o podría conseguirse el mismo cambio de comportamiento con menos ayuda y, además, si la medida tiene efecto incentivador, en el sentido de modificar el comportamiento de la empresa²⁴.

Por tanto, la «prueba de sopesamiento» o *balancing test*, se apoya en estos tres criterios para ponderar el impacto positivo de la ayuda y alcanzar un objetivo de interés común respecto a sus potenciales efectos negativos de distorsión del mercado y de la competencia: conseguir la finalidad de protección ambiental, que constituya un instrumento apropiado y que cumpla los principios de necesidad y proporcionalidad de la ayuda.

En este análisis valorativo, la Comisión Europea distingue entre los impuestos medioambientales no armonizados y los impuestos medioambientales armonizados, ya que en el caso de estos últimos deben cumplir los requisitos de las normas armonizadoras como es la existencia de un gravamen mínimo efectivo establecido en la norma armonizadora.

Para comprobar esta tributación mínima, la Comisión aplica las siguientes pautas: en primer lugar, identifica la referencia del nivel general de tributación en el sector económico; en segundo lugar, se analiza la excepción que supone la rebaja fiscal y, por último, valorar si existe una justificación para la misma.

Con el objetivo de simplificar un poco este análisis de la selectividad del incentivo fiscal, la Comisión Europea toma como referente el marco general de imposición y comprueba si el incentivo fiscal discrimina a otras empresas o producciones. Otro criterio de referencia, como acabamos de indicar, es si los impuestos son armonizados, en cuyo caso deben cumplir un mínimo de imposición o no armonizados y, en tal caso, debe concurrir el efecto incentivador de la medida.

Un ejemplo de la aplicación de estos criterios puede encontrarse en el asunto *Adria-Wien Pipeline*, en el que TJUE consideró selectiva la devolución limitada del impuesto austríaco sobre la energía aplicable únicamente a las empresas productoras de bienes corporales, dejando fuera del ámbito de aplicación de dicha devolución a las empresas prestadoras de servicios que, sin embargo, se encontraban en una situación comparable. El Tribunal

²⁴ Vid. VILLAR EZCURRA, M., “Avances en la relación de tributos ambientales y ayudas de Estado...” op.cit.

consideró que la finalidad medioambiental que en la que se amparaba la legislación nacional relativa al uso del gas natural o de la energía eléctrica en el sector de las empresas que prestan servicios y en el sector de las empresas productoras de bienes corporales no fueron suficientes para justificar tal discriminación, pues en ambos casos el consumo de energía era igualmente perjudicial para el medio ambiente (STJUE de 8 de noviembre de 2001, C-143/99)²⁵.

4. Marco normativo de ayudas de Estado compatibles en materia de protección de medio ambiente y clima.

El tercer y último punto nos lleva necesariamente a analizar los requisitos y condiciones que, en el marco de la tributación medioambiental, las ayudas fiscales deben reunir para que puedan estar autorizadas. La aplicación del régimen de ayudas de Estado a la fiscalidad medioambiental exige encontrar un equilibrio entre tres ejes: el respeto de la libre competencia, la protección medioambiental y la recuperación económica del territorio europeo.

A pesar de los logros en la armonización de los impuestos indirectos a escala de la Unión Europea y algunos avances en materia de imposición directa, cuando se trata del ejercicio de la soberanía fiscal por parte de los Estados, siempre entran en juego las normas de la UE sobre ayudas estatales para regular la intervención de los Estados miembros.

En el ámbito de la fiscalidad medioambiental, los EEMM se ven, por un lado, marcados por unas pautas y unas políticas europeas de protección del medio ambiente y por otro, están obligados a mantener el respeto por la competencia y la competitividad de las industrias nacionales y europeas.

Básicamente, la estructura de la legislación de la UE sobre ayudas estatales consta de dos niveles principales. En el primer nivel, la prohibición general de las ayudas estatales se encuentra en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y se desarrolla en la definición de ayuda estatal. El artículo 107 establece lo siguiente: *Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier*

²⁵ Se refieren a esta sentencia, MORENO GONZÁLEZ S., “Los impuestos propios de carácter medioambiental...”, op. cit., págs. 25 y 25 y VILLAR EZCURRA, M., “Avances en la relación de Tributos ambientales y ayudas de Estado...”, op. cit., pág.11.

forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. El segundo nivel se basa en los artículos 107.2 y 3 TFUE. Estas dos disposiciones prevén excepciones a la prohibición general de conceder ayudas estatales. Las justificaciones automáticas mencionadas en el apartado 2 se declaran compatibles con el mercado interior y no es posible ninguna discrecionalidad.

En cambio, por lo que se refiere a la lista incluida en el apartado 3 relativa a las justificaciones discrecionales²⁶, según jurisprudencia reiterada, la Comisión “goza de una amplia facultad de apreciación, cuyo ejercicio implica apreciaciones de carácter económico y social que deben realizarse en un contexto comunitario -de la Unión-”. En este caso, el Tribunal “se limitaría a determinar si la Comisión se ha extralimitado en el ejercicio de su facultad de apreciación por una desnaturalización o un error manifiesto de apreciación de los hechos o por desviación de poder o abuso de procedimiento”²⁷. Entre las actividades contempladas en el apartado 3. c), la Comisión ha incluido las ayudas relacionadas con la protección del medio ambiente y la energía.

La Comisión puede disponer de instrumentos normativos para estructurar su discrecionalidad mediante la adopción de actos reglamentarios formales o informales. Basándose en el artículo 109 del TFUE se adopta el Reglamento General de Exención por Categorías (RGEC, en adelante)²⁸.

²⁶ Las categorías más relevantes de exención están enumeradas en el apartado 3, puntos:

a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social;

b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común; d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común.

²⁷ Asunto C-225/91, Matra SA c. Comisión, Sentencia de 15 de junio de 1993 (párrafos 24 y 25).

²⁸ Reglamento (UE) n°651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado Texto pertinente a efectos del EEE.

Mediante estos reglamentos no se trata de autorizar excepcionalmente una ayuda que, en condiciones normales, resultaría incompatible con el mercado interior, sino que a través del mismo se dictan las normas apropiadas para facilitar la ejecución de los artículos 107 y 108 TFUE y, asimismo, precisar de forma general y abstracta sus condiciones de aplicación. Vid

Además del Derecho derivado formal, la Comisión también ha introducido una serie de medidas de Derecho indicativo, son las llamadas “Directrices” - Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medio ambiente y energía 2022 (2022/C 80/01) -. Y, en tercer lugar, se aprueban MARCOS Temporales en circunstancias excepcionales que en los últimos años se han centrado en el desarrollo de la transición ecológica en la que tiene un papel relevante la fiscalidad medioambiental y la fiscalidad sobre la energía

a. Reglamento (UE) n °651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado Texto pertinente a efectos del EEE

Sobre el Reglamento y las Directrices ya hemos avanzado bastante en su contenido al analizar el concepto de ayuda de Estado en relación con los incentivos fiscales medioambientales. Por tanto, del Reglamento General de Exención por Categorías, únicamente decir, que exime del deber de notificación a la mayor parte de las categorías de ayudas al medio ambiente que se contienen en las Directrices como potencialmente compatibles con el art. 107.3 c) del TFUE, desarrollando, para cada una de ellas, los requisitos específicos que deben cumplirse para que tal exención sea efectiva. En relación con las ayudas en forma de reducciones fiscales de los impuestos medioambientales, la dispensa de notificación afecta a los regímenes de ayuda a la inversión para la protección del medio ambiente en forma de reducciones fiscales aplicables a los impuestos medioambientales que cumplan las condiciones establecidas en la Directiva 2003/96/CE, siempre que los beneficiarios de la reducción paguen al menos el nivel mínimo de imposición comunitaria establecido en ella y ésta comprenda un período máximo de diez años²⁹.

VILLAR EZCURRA, M., “Avances en la relación de Tributos ambientales y ayudas de Estado al hilo de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014”, op. cit.

²⁹ Artículo 44. Ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales con arreglo a la Directiva 2003/96/CE 1. Los regímenes de ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales que cumplan las condiciones de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, serán compatibles con el mercado interior a tenor del artículo 107, apartado 3, del Tratado, y quedarán exentos de la obligación de notificación establecida en el artículo 108, apartado 3, del Tratado, siempre que se cumplan las condiciones previstas en el presente artículo y en el capítulo I. 2. Los beneficiarios de la

b. Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medio ambiente y energía 2022 (2022/C 80/01)

Con la adopción de estas nuevas directrices aprobadas en 2022, se garantiza la coherencia con la legislación y las políticas de la UE en los ámbitos del medio ambiente y la energía. El ámbito de aplicación, en cumplimiento del Pacto Verde europeo, se extiende a nuevos sectores como el de las infraestructuras de movilidad limpia, eficiencia de los recursos, biodiversidad y a tecnologías como el hidrógeno renovable, almacenamiento de electricidad y respuesta a la demanda, descarbonización de los procesos de producción. El aspecto más destacable de las Directrices es que apuesta por ayudas estatales que crean incentivos positivos. Los criterios clave presentados a lo largo del texto de las Directrices para garantizar la compatibilidad, son que la ayuda contribuya, al menos indirectamente, a mejorar el nivel de protección del medio ambiente y que las reducciones y exenciones fiscales no socaven el objetivo general perseguido.

En relación con la materia tributaria encontramos un mayor desarrollo en estas Directrices. Las ayudas estatales, en forma de reducciones o exenciones de “impuestos medioambientales” se abordan directamente y se estipula, para que sean compatibles con la legislación de la UE sobre ayudas estatales, que (i) las exenciones o reducciones fiscales son necesarias para todas las categorías de beneficiarios sugeridas, y (ii) La ayuda debe ser proporcionada. La proporcionalidad se evaluará a la luz de, si (y en qué medida) los beneficiarios pueden reducir aún más su consumo o emisión y en qué medida; si los mismos pueden pagar una parte del impuesto nacional, de modo que no suponga una exención total, o bien, si resulta factible celebrar acuerdos medioambientales para reducir la contaminación.

Se incluyen hasta 13 categorías de ayudas³⁰, entre las que se encuentran las ayudas en forma de reducciones o exenciones tributarias, distinguiendo

reducción fiscal se seleccionarán sobre la base de criterios transparentes y objetivos, y deberán pagar al menos el nivel mínimo respectivo de imposición fijado en la Directiva 2003/96/CE. 3. Los regímenes de ayudas en forma de reducciones fiscales se basarán en una reducción del tipo del impuesto medioambiental aplicable o en el pago del importe de una compensación fija o en una combinación de ambos mecanismos. 4. No se concederán ayudas a los biocarburantes que estén sujetos a una obligación de suministro o de mezcla.

³⁰ Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medio ambiente y energía 2022 (2022/C 80/01): 1. Ayudas para la reducción y eliminación de las emisiones de gases de efecto invernadero, incluido el apoyo a las energías renovables y a la eficiencia energética. 2. Ayudas para la mejora de la eficiencia energética y el rendimiento medioambiental de los edificios. 3. Ayuda para la movilidad limpia. 4. Ayudas para la eficiencia en el uso de los

cuando las reducciones se aplican a un tributo medioambiental o a una figura tributaria que no está catalogada como medioambiental.

Dentro de la categoría de impuestos medioambientales, la Comisión, a su vez, diferencia entre las ayudas que consisten en la exención de impuestos armonizados, en particular mediante la Directiva sobre Imposición de la Energía, y las que abarcan exenciones de impuestos medioambientales no armonizados.

En el caso de los impuestos armonizados, la exención fiscal será compatible con el mercado interior por un período de diez años, con la condición de que el beneficiario pague al menos el nivel mínimo de impuesto comunitario establecido por la normativa comunitaria.

Para el caso de los impuestos medioambientales no armonizados, se exige el cumplimiento de una serie de criterios a través de los cuales se determinará la necesidad y proporcionalidad de la medida y su compatibilidad con el mercado interior. En caso de cumplirse, el período de validez es, igualmente, de diez años.

El apartado 301 y siguientes de las Directrices establece los criterios a tener en cuenta para saber si la medida es necesaria: (i) la objetividad y transparencia en los criterios de elección de los beneficiarios, (ii) si el impuesto ambiental nacional sin reducción incrementa considerablemente los costes de producción para cada sector o categoría de beneficiarios individuales, y (iii) si ese incremento de los costes de producción no puede repercutirse en los consumidores sin que ello produzca importantes reducciones de ventas. A continuación y en relación con la idoneidad y proporcionalidad, deben cumplirse las siguientes condiciones: (i) el régimen establece criterios que garanticen que cada beneficiario individual pague una porción del nivel fiscal nacional que sea aproximadamente equivalente al rendimiento am-

recursos y para apoyar la transición hacia una economía circular. 5. Ayudas para la prevención o reducción de la contaminación distinta de los gases de efecto invernadero. 6. Ayudas para el saneamiento de los daños medioambientales, la recuperación de hábitats naturales y ecosistemas, la protección o restablecimiento de la biodiversidad y la aplicación de soluciones basadas en la naturaleza para la adaptación al cambio climático y su mitigación. 7. Ayudas en forma de reducción de impuestos o exacciones parafiscales. Reducción de impuestos medioambientales. Reducción de tributos no catalogados como medioambientales. 8. Ayudas para la seguridad del suministro de electricidad. 9. Ayudas para infraestructuras energéticas. 10. Ayudas para calefacción y refrigeración urbanas. 11. Ayudas en forma de reducciones de las exacciones sobre la electricidad a los grandes consumidores de energía. 12. Ayudas al cierre de centrales eléctricas que utilizan carbón, turba o esquisto bituminoso y a actividades mineras relacionadas con la extracción de carbón, turba y esquisto bituminoso. 13. Ayudas para estudios o servicios de consultoría en cuestiones relacionadas con el clima, la protección del medio ambiente y la energía.

biental de cada beneficiario individual en comparación con el rendimiento relacionado con la técnica más eficaz del Espacio Económico Europeo; (ii) el beneficiario de la ayuda paga, al menos, el 20% del impuesto nacional, salvo que pueda justificarse un tipo inferior, habida cuenta de la limitada distorsión de la competencia; (iii) la reducción o exención se condiciona a la celebración de acuerdos ambientales entre el Estado miembro y las empresas beneficiarias tendentes a reducir el consumo de energía, de emisiones o cualquier otra medida ambiental que tengan el mismo efecto que si se aplicara cualquiera de los dos requisitos previos o el nivel impositivo mínimo comunitario³¹.

Por último, en relación reducciones de tributos no catalogados como medioambientales, debido a la diversidad de tributos que pueden verse afectados, el ámbito de aplicación de las ayudas se extiende a las actividades comprendidas en las secciones 4.2 a 4.6. A estas ayudas se exigen requisitos equivalentes a las anteriores, tales como el efecto incentivador; la proporcionalidad que se reduce, básicamente a que la ayuda no supere el tipo normal o el importe del impuesto que, en ausencia del incentivo, sería aplicable. Las ayudas estatales deberán concederse de la misma manera a todas las empresas subvencionables que operen en el mismo sector de actividad económica y se encuentren en una situación de hecho idéntica o similar con respecto a los fines u objetivos de la medida de ayuda. Y, en cuanto a su vigencia, el Estado miembro deberá garantizar que la ayuda siga siendo necesaria mientras duren los regímenes de más de 3 años de duración y evaluar los regímenes al menos cada 3 años.

c. Marcos Temporales de crisis

Para finalizar, hay que hacer referencia a los más recientes Marcos Temporales de la Comisión Europea. El relativo a las medidas de ayudas de Estado destinadas a respaldar la economía tras la agresión de Ucrania, adoptado el 24 de marzo de 2022 y el Marco Temporal de Crisis y Transición adoptado el pasado 9 de marzo de este año.

El Marco Temporal está amparado por el artículo 107.3.b) del Tratado de Funcionamiento de la UE que considera compatibles con el mercado interior europeo, las ayudas destinadas a solventar una grave perturbación en la economía de un Estado miembro. Es necesario recordar que el Marco Temporal no despliega directamente efectos vinculantes. Su valor es inter-

³¹ En el trabajo de MORENO GONZÁLEZ se detallan los requisitos sobre la compatibilidad de las ayudas de Estado en materia de medio ambiente. Vid. MORENO GONZÁLEZ, S., “Los impuestos propios de carácter...”, op. cit. pág. 30.

pretativo y sirve para orientar a los Estados miembros a diseñar sus paquetes de medidas en el “Marco Nacional” que es aprobado por la Comisión Europea de forma global, lo cual agiliza considerablemente la evaluación de las medidas.

- Marco temporal de la invasión de Ucrania.

Este marco tenía como objetivo principal paliar la crisis económica y, especialmente, la falta de liquidez como consecuencia de la agresión militar rusa contra Ucrania y de las sanciones internacionales derivadas. Las dificultades económicas han venido marcadas por el aumento excepcional de los precios del gas natural y la electricidad por lo que se permite a los EE prestar apoyo a las empresas en función de su consumo energético actual o histórico. Desde el punto de vista medioambiental, estas ayudas plantean un problema porque pueden convertirse en un incentivo al consumo, cuando el contexto es de escasez del suministro de gas. Por lo que, en la sección 2.4., se les exige a los EE buscar un equilibrio entre la ayuda a las empresas para que no reduzcan sustancialmente sus actividades de producción, pero a la vez fomentar la reducción del consumo energético.

Se incorporan dos nuevas secciones, la 2.5 contiene una mención específica a las ayudas para acelerar la introducción generalizada de las energías renovables - generación de electricidad fotovoltaica o solar de otro tipo, generación de electricidad a partir de energía eólica y de energía geotérmica -, el almacenamiento y el calor renovable y la producción de hidrógeno renovable y de producción de biogás y biometano a partir de residuos - todos ellos pertinentes para REPowerEU³². Éstas se vinculan, por otro lado, a reducir la dependencia de las importaciones de combustibles fósiles rusos y acelerar la transición energética, lo que proporciona un carácter de urgencia y justifica la introducción de simplificaciones en la aplicación de las medidas de apoyo. Por su parte, la 2.6. regula ayudas relativas a la descarbonización de los procesos de producción industrial mediante la electrificación o el uso de hidrógeno renovable. En ambos casos, se contempla que las ayudas se concedan en forma de ventajas fiscales, entre otras.

- Marco Temporal de Crisis y Transición

El 9 de marzo de 2023, la Comisión aprueba un nuevo Marco Temporal de Crisis y Transición, en virtud del Plan Industrial del Pacto Verde, este sí centrado en el apoyo de medidas en sectores clave para acelerar la transición ecológica y reducir la dependencia del combustible como son el desarrollo

³² El plan REPower EU es un conjunto de medidas que persiguen poner fin a la dependencia de la Unión Europea respecto a los combustibles fósiles rusos a la vez que se avanza con rapidez en la transición ecológica.

de energías renovables, el almacenamiento energético o la descarbonización de los sistemas de producción con una vigencia hasta el 31 de diciembre de 2025 con el objetivo de evitar o, al menos frenar la deslocalización hacia EEUU.

Este nuevo Marco Temporal de Crisis y Transición permitirá que más del 90% de las ayudas de Estado se concedan sin pedir autorización a Bruselas, lo que acelerará su despliegue. Se trata de la respuesta europea a la Ley de Reducción de la Inflación de Estados Unidos de 2022 (H.R. 5376- Inflation Reduction Act, IRA por sus siglas en inglés)³³. Entre otros aspectos, se simplifican las condiciones para conceder ayudas a proyectos pequeños y tecnologías menos maduras, y se aumentan los límites máximos de ayudas.

Terminamos con un apunte sobre las medidas de carácter fiscal, por las que los Estados miembros pueden conceder porcentajes de ayudas aún más elevados de los costes de inversión para las empresas beneficiarias, si la ayuda se presta a través de ventajas fiscales, préstamos o garantías. No obstante, antes de conceder la ayuda, se exige a las autoridades nacionales que verifiquen que no hay riesgo de que la inversión productiva se deslocalice y no se realicen dentro del Espacio Económico Europeo.

BIBLIOGRAFÍA

- GALERA RODRIGO, S., “Cambio de modelo en la transición energética: ¿otro tren que pasará?”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, n. 114, Sección “Artículos doctrinales”, 2021.
- GARCÍA ÁLVAREZ, G. “Políticas generales: de la emergencia sanitaria a las reformas *Next Generation*”, *Observatorio de Políticas Ambientales 2022*, Madrid, CIEMAT, 2022.
- MARTÍN, A. CARRASCO F. y GARCÍA, A., “Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 174, 2017.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “Los impuestos propios de carácter medioambiental desde la perspectiva comunitaria”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22/2013, Editorial Aranzadi, BIB 2014/28.
- SARASÍBAR IRIARTE, M., “Reflexiones sobre la nueva Ley española de cambio climático”, *Observatorio de Políticas Ambientales 2022*, Madrid, CIEMAT, 2022, págs. 854 y 855.
- SEDEÑO LÓPEZ, J.F., “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea respalda el Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica (Análisis de la STJUE de 3 de

³³ <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/5376/text>

marzo de 2021, Asunto C-220/19), *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 6/2021, Editorial Aranzadi (BIB 2021/3311).

VILLAR EZCURRA, M.

- “Energy Taxation and State Aid Law” en la obra colectiva RICHELLE et al.(eds.), *State Aid Law and Business Taxation*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance 6, 2016, DOI 10.1007/978-3-662-53055-9_11
- “Avances en la relación de Tributos ambientales y ayudas de estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014”. *Revista Quincena Fiscal* núm.14/2015. Editorial Aranzadi. BIB 2015\2779.

ANA BELÉN MACHO PÉREZ

LAS AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER FISCAL: UN ANÁLISIS A LA LUZ DEL CASO ESPAÑOL *TAX LEASE**

Abstract

ES: La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de febrero de 2023, caso español *Tax Lease* (SEAF), ha contribuido destacadamente al desarrollo del régimen de ayudas de Estado de carácter fiscal. En primer lugar, en relación con el requisito de la selectividad, porque declara la inaplicación del test en tres pasos cuando las autoridades nacionales gozan de una amplia facultad discrecional (*ex ante*). En segundo lugar, en relación con la identificación de los “beneficiarios indirectos” de la ventaja, a efectos de determinar la selectividad y el cálculo del importe de la ayuda a recuperar.

En relación con el requisito de la selectividad, se confirma la interpretación expansiva que vienen realizando los Tribunales de la UE (Tribunal de Justicia y Tribunal General) en relación con las medidas fiscales que incentivan la inversión en determinados activos y operaciones. En cuanto a la identificación de los beneficiarios de las medidas estatales, se constata que es necesario distinguir cuáles son aquellas empresas que obtienen “ventajas indirectas”, de aquellas otras empresas que solo reciben “efectos positivos indirectos” y en las que, por tanto, no concurre el elemento de la selectividad.

EN: The recent judgment by the Court of Justice dated 2nd February 2023, in the Spanish *Tax Lease* (SEAF) case, has made a significant contribution to the further development of the fiscal State aid regime. Firstly, with regard to the selectivity criterion, because it declares the three-step test inapplicable when the national authorities enjoy much broader discretion (*ex ante*). Secondly, with regard to identifying the “indirect beneficiaries” of the measure for the purposes of determining selectivity and calculating the amount of aid to be recovered.

In relation to the selectivity criterion, the expansive interpretation that the EU Courts (Court of Justice and General Court) have been making with respect to tax measures that incentivise investment in certain assets and operations is confirmed. With regard to identifying the beneficiaries of state measures, it is necessary to distinguish those companies that obtain “indirect advantages” from other companies that only receive “indirect positive effects” and in which, therefore, the element of selectivity is not present.

IT: La recente sentenza della Corte di Giustizia del 2 febbraio 2023, nel caso spagnolo *Tax Lease* (SEAF), ha dato un contributo significativo all'ulteriore sviluppo del regime degli aiuti di Stato fiscali. In primo luogo, per quanto riguarda il requisito della selettività, perché dichiara inapplicabile il test in tre fasi quando le autorità nazionali godono di una discrezionalità molto più ampia (*ex ante*). In secondo luogo, per quanto riguarda l'individuazione dei "beneficiari indiretti" della misura ai fini della determinazione della selettività e del calcolo dell'importo dell'aiuto da recuperare. In relazione al requisito di selettività, si conferma l'interpretazione espansiva che le Corti UE (la Corte di Giustizia e il Tribunale) hanno dato rispetto alle misure fiscali che incentivano gli investimenti in determinati asset e operazioni. Per quanto riguarda l'individuazione dei beneficiari degli interventi statali, è necessario distinguere quelle imprese che ottengono "vantaggi indiretti" da altre imprese che ricevono solo "effetti positivi indiretti" e nelle quali, quindi, non è presente l'elemento di selettività.

SUMARIO: 1. Introducción: sistemática para el análisis y precisiones sobre el sistema español. – 2. El régimen europeo de ayudas de Estado: régimen jurídico básico, finalidad y evolución histórica. – 2.1 Régimen jurídico básico de las ayudas de Estado. – 2.2 Finalidad y evolución del régimen de ayudas de Estado. – 3. La experiencia española en materia de ayudas de Estado de carácter fiscal: algunos ejemplos. – 3.1 El caso del régimen de amortización fiscal del fondo de comercio financiero. – 3.2 El caso de los clubes de fútbol profesional españoles. – 4. El caso del Sistema Español de Arrendamiento Fiscal (*Tax Lease*): la STJUE de 2 de febrero de 2023 y sus efectos. – 4.1 El caso enjuiciado. – 4.2 Los antecedentes. – 4.2.1 La Decisión controvertida (Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013) 4.2.2 La Sentencia recurrida (Sentencia del TG de 23 de septiembre de 2020). – 4.2.3 El procedimiento ante el TJ: las Conclusiones del Abogado General. – 4.3 La STJUE de 2 de febrero de 2023. – 4.3.1 Análisis de los recursos de casación (motivos en relación con la selectividad y con la identificación del beneficiario). – 4.3.2 La Decisión parcialmente estimatoria. – 4.3.3 Posibles efectos de la STJUE de 2 de febrero de 2023. – 5. Breves reflexiones finales

1. Introducción: sistemática para el análisis y precisiones sobre el sistema español

En este trabajo se analiza el régimen jurídico de las ayudas de Estado de carácter fiscal, a la luz de uno de los casos españoles más relevantes y recientes: el denominado caso *Tax Lease*, sobre el que ha recaído la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 2 de febrero de 2023 (asuntos acumulados C-649/20 P, C-658/20 P y C-662/20 P, ECLI:EU:C:2023:60).

Con este objetivo, el trabajo se estructura en dos grandes bloques de contenidos. El primer bloque (apartados 2 y 3 de este trabajo) se dedica al régimen jurídico de las ayudas de Estado en el Derecho de la Unión y a su evolución a la luz de su aplicación en la jurisprudencia del TJUE, con particular referencia a algunos de los casos españoles más relevantes. En el segundo bloque de contenidos (apartado 4), el análisis anterior se proyecta concretamente en relación con el caso español *Tax Lease*.

El primer bloque de contenidos se vertebra a su vez en torno a dos ejes principales, que sirven para estructurar el análisis: en primer lugar, una doble coordinada espacio-temporal en la que se sitúa el régimen de ayudas de Estado; y, en segundo lugar, el doble plano, normativo y aplicativo, en el que opera este régimen. En la coordinada espacio-temporal, se analiza cuál ha sido la evolución histórica del régimen de ayudas de Estado, su contexto actual y las perspectivas de futuro; asimismo, hay que tener en cuenta la distribución territorial del poder tributario en España en tres niveles (estatal, autonómico y local). En el marco de la distinción entre los planos normativo y aplicativo en los que opera el régimen de ayudas de Estado, cabe hacer una especial referencia a las particularidades del sistema español, donde no existe una jurisdicción especializada en materia tributaria, pero sí una vía administrativa previa especializada y con independencia funcional (la vía económico-administrativa).

En el plano normativo, se expone brevemente cuál es la regulación básica del régimen europeo de ayudas de Estado, recogida en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea – TFUE –, así como lo previsto en la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE (C/2016/2946) que, pese a su carácter de instrumento de *soft law*, contiene normas rectoras del régimen de ayudas de Estado.

En el plano aplicativo, se expone brevemente cuál ha sido la evolución del régimen europeo de ayudas de Estado a través del análisis de la jurisprudencia del TJUE, con particular referencia a algunos de los casos españoles más relevantes.

El segundo bloque de contenidos se vertebra en torno al caso español *Tax Lease*.

2. El régimen europeo de ayudas de Estado: régimen jurídico básico, finalidad y evolución histórica

2.1. Régimen jurídico básico de las ayudas de Estado

El régimen jurídico básico de las ayudas de Estado en el Derecho de la Unión se contiene en los artículos 107 a 109 del TFUE (anteriormente, artículos 87 a 89 del Tratado de Roma de 1957).¹ El artículo 107.1 TFUE dispone que: «Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

En este precepto se establece una prohibición general de ayudas de Estado y, si bien no se define cuál es el concepto de «ayuda de Estado» considerada «incompatible con el mercado interior», del mismo pueden extraerse cuatro criterios acumulativos: 1) debe tratarse de cualquier transferencia de fondos estatales (se incluyen las ayudas fiscales); 2) que conceda una ventaja económica; 3) con carácter selectivo («favoreciendo a determinadas empresas o producciones»); y 4) que afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsee o amenace falsear la competencia.

Por razones de extensión, no podemos detenernos en la abundante jurisprudencia emanada por el TJUE sobre la interpretación de estos cuatro criterios, ni tampoco en el resto de elementos sustantivos y procedimentales que caracterizan el régimen europeo de ayudas de Estado. Los artículos 107.2 y 107.3 TFUE establecen una serie de excepciones a la prohibición general de ayudas de Estado (que son limitadas y se interpretan de manera restrictiva). El art. 108 TFUE regula el régimen de control de las ayudas estatales por parte de la Comisión (se trata de disposiciones esencialmente procedimentales).² El artículo 109 TFUE prevé la adopción de los regla-

¹ Hancher, Leigh (dir.); Piernas López, Juan Jorge (dir.), *Research handbook on European State Aid Law*, 2º ed., Ed. Elgar, 2021.

² En materia procedimental, en el ordenamiento jurídico español se regula el procedimiento de recuperación de ayudas de Estado de naturaleza tributaria en los arts. 260 a 271 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 34/2015). *Vid.* Martín Rodríguez, José Miguel, “Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario”, en: Merino Jara, Isaac (Dir.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Huygens, 2016, págs. 585 a 613. *Vid.* Pérez Bernabeu, Begoña, “La posición del contribuyente en los procedimientos de recuperación

mentos de exención por categorías y los reglamentos de aplicación. En relación con las ayudas de Estado de carácter fiscal, hay que destacar, como instrumento de *soft law*, pero con carácter de normas rectoras, la ya derogada Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (Directrices de 1998)³ y la vigente Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE (C/2016/2946).⁴

2.2. Finalidad y evolución del régimen de ayudas de Estado

Para determinar cuál es el alcance y límites de la prohibición establecida en el art. 107.1 TFUE antes citada, considero importante identificar cuál es la finalidad del régimen europeo de ayudas de Estado.⁵ Los arts. 107 a 109 TFUE recogen normas sobre competencia: su finalidad es evitar que las decisiones de los Estados miembros generen distorsiones en la competencia entre empresas, protegiendo así el correcto funcionamiento del mercado interior en la Unión.

Existe en la actualidad un debate abierto sobre si la Comisión está utilizando el régimen de ayudas de Estado como medio para conseguir una armonización fiscal indirecta o negativa entre los Estados.⁶ Ahora bien, la finalidad del régimen de ayudas de Estado no es armonizar la política fiscal de los Estados miembros, aunque sí establecer límites a su poder de ingreso (y también de gasto). Concretamente, se prohíben medidas estatales que otorguen ventajas indebidas a determinadas empresas o sectores mediante tratamientos fiscales preferentes *discriminatorios*.⁷ De ahí que se produzca

de ayudas de Estado”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 186, 2021, págs. 149 a 184.

³ DO 10 de diciembre de 1998.

⁴ DO 19 de julio de 2016.

⁵ Martín Jiménez, Adolfo, “El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 324, 2012, págs. 35 a 50.

⁶ Serrano Antón, Fernando, “El auge del control de ayudas fiscales, otra forma de armonización indirecta”, en: Garrigues, *Las ayudas de Estado en el ámbito tributario. Experiencia española y contexto actual*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, junio 2021, págs. 69 a 121.

⁷ García Caracuel, María, “Límites a la potestad tributaria de los Estados derivados del Derecho de la UE”, en: Moreno González, Saturnina (dir.); Nocete Correa, Francisco José (dir.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Ed. Atelier, 2020, págs. 191 a 234.

una imbricación (o superposición) entre la protección de las libertades fundamentales a la luz del principio de no discriminación y la prohibición de ayudas de Estado.

La evolución histórica del régimen europeo de ayudas de Estado puede dividirse en tres etapas principales: su origen, su auge y su posterior evolución en un contexto de sucesivas crisis mundiales. El período inicial (1957-1998) se extiende desde su previsión en el Tratado de Roma de 1957 (artículos 87 a 89) hasta la aprobación de las Directrices de la Comisión de 1998 (que recogen una síntesis de la jurisprudencia europea hasta la fecha). Posteriormente, en el período 1998-2008, se produjo un aumento progresivo del número de casos de ayudas de Estado de carácter fiscal decididos por la Comisión y por los órganos jurisdiccionales de la Unión (Tribunal General y Tribunal de Justicia). A partir del año 2008 y hasta la actualidad, el régimen de ayudas de Estado ha estado marcado por las sucesivas crisis globales: la crisis financiera o Gran Depresión de 2008, que determinó que la Comisión aprobara el Marco Temporal de 2008 (2008-2012); la «crisis fiscal» (2013-2020), caracterizada por la apertura de procedimientos en casos de planificación fiscal agresiva y *tax rulings*, y la aprobación por la Comisión de la Comunicación de 2016 antes citada;⁸ la crisis del COVID-19 (2020-2022), que determinó la aprobación del Marco Temporal de 19 de marzo de 2020; y la crisis de la guerra causada por la invasión rusa de Ucrania (2022), que condujo a la aprobación de la Comunicación de la Comisión de 8 de marzo de 2022 «Repower EU: Acción conjunta para una energía más asequible, segura y sostenible» y del Marco Temporal de 23 de marzo de 2022 (art. 107.3 (b) TFUE). A estas tres etapas de la última década (2013-2023) nos referimos a continuación.

En el año 2013, tras un período de recesión económica grave (2008-2012), se iniciaron los trabajos del Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), impulsado por la OCDE y el G-20, para combatir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. En 2013, la Comisión comenzó a investigar de manera sistemática los acuerdos o resoluciones fiscales,⁹ las denominadas “decisiones fiscales anticipadas” (*tax rulings*)¹⁰ que los

⁸ Luja, Raymond H.C., “Do State Aid Rules Still Allow European Union Member States to Claim Fiscal Sovereignty?”, *EC Tax Review*, 2016, 5-6, págs. 312 a 324.

⁹ Di Pietro, Adriano, “Los “tax ruling” en el contexto europeo”, en: Simón Acosta, Eugenio A; Vázquez del Rey Villanueva, Antonio; Simón Yarza, María Eugenia; Aguas Alcalde, Emilio (Coord.), *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2016, págs. 23 a 34.

¹⁰ Moreno González, Saturnina, “Ayudas de Estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?”, *Civitas. Revista española de derecho*

Estados Miembros conceden a empresas multinacionales, muchos de los cuales se refieren precisamente a los precios de transferencia para las operaciones intragrupo.¹¹ En determinados casos, la Comisión ha declarado la existencia de ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior y ha exigido la correspondiente recuperación de la ayuda.¹² Las principales decisiones han sido adoptadas a partir del año 2015.¹³

En materia de *Tax rulings* y ayudas de Estado de carácter fiscal, podemos destacar cuatro decisiones de la Comisión referidas a *tax rulings* que determinaban los precios de transferencia aplicables a transacciones intragrupo:¹⁴ 1) Caso Fiat;¹⁵ 2) Caso Amazon;¹⁶ 3) Caso Apple;¹⁷ y 4) Caso Starbucks.¹⁸ En estas cuatro decisiones, la Comisión apreció la existencia del requisito de la ventaja, por considerar que en el *tax ruling* se aplicó incorrectamente el principio de plena competencia y, en consecuencia, la carga fiscal de las sociedades beneficiarias resultaba menor que la que resultaría de aplicar correctamente dicho principio. En estos casos, la Comisión consideró que se trataba de una ayuda individual y, por tanto, una vez demostrada la ventaja, aplicó la presunción de selectividad (el método de análisis en tres etapas – al que nos referimos *infra* en el texto – solo se aplica subsidiariamente).

Concretamente, la Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 8 de noviembre de 2022¹⁹ anula la sentencia del Tribunal General de 24 de

financiero, nº 175, 2017, págs. 41 a 113.

¹¹ Miladinovic, Alexandra; Petrucci, Raffaele, “The recent decisions of the European Commission on Fiscal State Aid: an analysis from a Transfer Pricing perspective”, *International Transfer Pricing Journal*, July/August 2019, págs. 243 a 252; y Buriak, Svitlana; Lazarov, Ivan, “Between State Aid and the Fundamental Freedoms: the Arm’s Length Principle and EU Law”, *Common Market Law Review*, 56, 2019, págs. 1 a 44.

¹² Como hemos señalado en el texto, la doctrina científica ha criticado que la Comisión intente alcanzar mediante la aplicación del régimen de ayudas de Estado la armonización fiscal para la que no consigue un consenso político.

¹³ Moscoso del Prado González, Luis; Barba de Alba, Antonio; Benítez Régil, Paula, “Ventaja fiscal y planificación fiscal agresiva (los *tax rulings*)”, en: Garrigues, *Las ayudas de Estado en el ámbito tributario. Experiencia española y contexto actual*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, junio 2021, págs. 247 a 291.

¹⁴ Piernas López, Juan Jorge, “Ayudas de Estado y fiscalidad a la luz de las recientes decisiones de la Comisión Europea sobre Planificación Fiscal Agresiva”, *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 36, 2015.

¹⁵ Asuntos acumulados T-755/15 y T-759/15 *Luxembourg v Commission*.

¹⁶ Asuntos acumulados T-816/17 y T-318/18 *Luxembourg v Commission*.

¹⁷ Asuntos acumulados T-778/16 y T-892/16 *Luxembourg v Commission*.

¹⁸ Asuntos acumulados T-760/15 y T-636/16 *Netherlands v Commission*.

¹⁹ Asuntos acumulados C-885/19 P (*Fiat Chrysler Finance Europe v Commission*) y C-898/19 P (*Irlanda v Commission*).

septiembre de 2019, Luxemburgo y Fiat Chrysler Finance Europe/Comisión (T755/15 y T759/15) y anula la Decisión (UE) 2016/2326 de la Comisión, de 21 de octubre de 2015, relativa a la ayuda estatal SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) ejecutada por Luxemburgo en favor de Fiat. El Tribunal de Justicia concluye que la Comisión no realizó el debido examen en la Decisión controvertida, ya que su modelo de análisis no incluía todas las normas pertinentes que aplican el principio de libre competencia en virtud del Derecho luxemburgués.

En cambio, los casos *Belgian Excess Profit*²⁰ y *Engie*²¹ no están basados en una aplicación errónea de las reglas de precios de transferencia. Son casos de doble no-imposición puramente internos. En estos casos, la Comisión aplica como argumento principal el método de análisis en tres pasos de la selectividad material al que nos referimos *infra*.

En el año 2020, se produjo la crisis del COVID-19. La Unión Europea reaccionó rápidamente y de forma coordinada frente a esta crisis sanitaria, pocos días después de su declaración como pandemia mundial por la OMS. Así, se aprobó la Comunicación de la Comisión “Respuesta económica coordinada al brote de COVID-19”, de 13 de marzo de 2020; y la Comunicación de la Comisión “Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19”, de 19 de marzo de 2020, que se basa en el art. 107, apartado 2 / 3, letra b) del TFUE.

En el escenario post-COVID, la asimetría en la capacidad financiera de los Estados Miembros de la UE se ha hecho patente (esto es, la desigualdad de los recursos financieros que los Estados Miembros pueden ofrecer para afrontar la crisis). Ahora bien, la finalidad del régimen de ayudas de Estado no consiste en paliar esta desigualdad. Hay otros instrumentos para ello.

Este contexto nos enlaza con el proceso de transformación que está experimentando la Hacienda Pública europea desde el año 2020. Ante la crisis del COVID-19, la actividad financiera de la Unión, en la doble vertiente del gasto²² y del ingreso público,²³ ha sido reforzada como nunca antes lo había sido. En la vertiente del gasto público, con la aprobación del mayor programa de gasto público en la historia de la Unión (*Next Genera-*

²⁰ Asuntos acumulados T-131/16 y T-263/16 *Belgium v Commission*.

²¹ Asuntos acumulados T-516/18 y T-525/18 *Luxembourg v Commission*.

²² Agulló Agüero, Antonia, “Europa, Crisis y Derecho. Notas para la construcción de un nuevo Derecho del Gasto Público”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 170, 2016, págs. 39 a 62.

²³ Di Pietro, Adriano, “Jacques, qui aimait le futur”, *Studi Tributari Europei*, nº. 11, 2021.

tion EU)²⁴; y, en la vertiente del ingreso público, con la aprobación de la nueva Decisión sobre el sistema de recursos propios de la UE²⁵ y de la “hoja de ruta” para la introducción de nuevos recursos propios²⁶. En esta línea, es de esperar que también se refuerce el papel del Parlamento Europeo para el ejercicio del poder de gasto y del poder de ingreso de la Unión²⁷ (“no representation without taxation”); en dicho sentido, pueden citarse las conclusiones de la Conferencia sobre el futuro de Europa de 2022 y la Resolución del Parlamento europeo, de 6 de junio de 2022, sobre la convocatoria de una convención para la revisión de los Tratados. En definitiva, esta transformación de la Hacienda Pública europea es de tal calado, que parece oportuno valorar en el futuro cuál será el papel de las ayudas de Estado en este nuevo contexto.²⁸

3. La experiencia española en materia de ayudas de Estado de carácter fiscal: algunos ejemplos

En el año 1986 se produjo la adhesión del Reino de España a la Comunidad Económica Europea y, desde el año 1998 (en que tuvo lugar el auge

²⁴ Reglamento (UE) 2020/2094 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, por el que se establece un Instrumento de Recuperación de la UE para apoyar la recuperación tras la crisis de la COVID-19. Posteriormente, se aprobó el Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (723,8 billones de euros), con el que se refuerza el Marco Financiero Plurianual (art. 312 TFUE), que es el presupuesto a largo plazo de la UE, y que está aprobado por el Reglamento (UE, Euratom) 2020/2093 del Consejo, de 17 de diciembre de 2020, por el que se establece el marco financiero plurianual para el período 2021-2027.

²⁵ Decisión (UE, Euratom) 2020/2053, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la UE, ratificada por los 27 Estados Miembros y con entrada en vigor retroactiva el 1 de enero de 2021.

²⁶ Acuerdo Interinstitucional, de 16 de diciembre de 2020, entre el Parlamento europeo, el Consejo de la UE y la Comisión Europea, sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera, así como sobre nuevos recursos propios, en particular una “hoja de ruta” para la introducción de nuevos recursos propios.

²⁷ Bizioli, Gianluigi, “Building the EU Tax Sovereignty: Lessons from Federalism”, *World tax journal*, vol. 14, 2022, n.º. 3, págs. 407 a 433.

²⁸ Piernas López, Juan Jorge (Coord.); Hancher, Leigh (Coord.); Rubini, Luca (Coord.), *The future of EU State Aid Law: consolidation and expansion*, EU Law Live Press, 2023. En esta misma obra colectiva: Pastor Merchante, Fernando, “The future of private enforcement in State aid Law”, op. cit., 2023, págs. 203-213.

del régimen de ayudas de Estado) hasta la actualidad, contamos con más de 25 años de decisiones de la Comisión y de jurisprudencia del TG y del TJ en esta materia. Sin ánimo exhaustivo, podemos seleccionar algunos de los casos españoles más recientes y relevantes por su contribución al desarrollo del régimen de ayudas de Estado de carácter fiscal. Así, para la delimitación del concepto de «selectividad regional», puede citarse el caso de las ayudas fiscales del País Vasco y el caso Gibraltar.²⁹ En relación con el concepto de selectividad material, cabe citar el caso del fondo de comercio financiero; y, sobre la existencia de ventaja económica y la justificación de la medida por la lógica interna del sistema fiscal, puede citarse el caso de los clubes de fútbol profesionales españoles. A estos dos casos nos referimos en los siguientes epígrafes. Finalmente, sobre la identificación de los beneficiarios indirectos de la ventaja, a efectos de determinar la selectividad y el cálculo del importe de la ayuda a recuperar, puede destacarse el caso *Spanish Tax Lease*, Sistema Español de Arrendamiento Financiero (SEAF), para la adquisición de buques de nueva construcción, al que dedicamos específicamente el epígrafe 4 de este trabajo.

3.1. El caso del régimen de amortización fiscal del fondo de comercio financiero

El régimen de amortización fiscal del fondo de comercio financiero es una medida introducida en el año 2001, regulada en el antiguo artículo 12.5 del TRLIS, Ley española del Impuesto sobre Sociedades.³⁰ Este régimen permitía a las empresas con domicilio fiscal en España amortizar el fondo de comercio resultante de adquisiciones de participaciones en empresas con domicilio fiscal fuera de ese Estado miembro. La primera Decisión de la Comisión, de 28 de octubre de 2009, declaró que este régimen constituía ayuda de Estado ilegal en supuestos de adquisiciones societarias en la UE. La segunda Decisión de la Comisión, de 12 de enero de 2011,

²⁹ Merino Jara, Isaac, “Selectividad regional, con especial consideración a su incidencia en España”, en: Garrigues, *Las ayudas de Estado en el ámbito tributario. Experiencia española y contexto actual*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, junio 2021, págs. 213 a 243. Sobre la selectividad regional, nos remitimos también al capítulo elaborado por el Prof. Jesús Ramos Prieto en esta misma obra colectiva.

³⁰ En relación con el concepto de selectividad, puede verse: Muñoz Pérez, Miguel, “La evolución del concepto: el ejemplo del fondo de comercio financiero”, en: Garrigues, *Las ayudas de Estado en el ámbito tributario. Experiencia española y contexto actual*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, junio 2021, págs. 125 a 159.

declaró la existencia de ayuda de Estado ilegal también en adquisiciones fuera de la UE.³¹ Ambas Decisiones fueron anuladas por las Sentencias del TG de 7 de noviembre de 2014 *Autogrill España / Comisión* (T-219/10) y *Banco de Santander y Santusa / Comisión* (T-399/11).

Lo novedoso de esta STG de 7 de noviembre de 2014 es que introduce, en la segunda fase del método del análisis en tres pasos del criterio de la selectividad, el requisito de que, si se trata de una medida de accesibilidad general, debe identificarse la categoría de empresas que sean sus únicas beneficiarias. Recordemos que el método de análisis en tres pasos de la selectividad material, reiterado por el TJUE y recogido ya en las Directrices de 1998 y en la Comunicación de 2016, consiste en que:

1) La Comisión identifica cuál es el régimen normal o común (sistema de referencia);

2) La Comisión determina si la medida constituye una excepción al régimen normal o común, por introducir diferenciaciones entre empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (en ese caso la medida será a priori selectiva); y

3) En caso de que el Estado demuestre que tal diferenciación está justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema de referencia, la medida no se considerará selectiva. Esta justificación exige que se persiga la realización de uno de los principios rectores del sistema tributario y que, además, la medida sea adecuada y proporcionada al fin perseguido.

Pues bien, en las SSTG de 2014 se sigue el criterio de que, si una medida fiscal resulta indistintamente accesible a todas las empresas que realicen una determinada operación (y no puede identificarse una categoría concreta de empresas a las que se dirige), no puede calificarse como selectiva. De esta forma, el TG incorporaba un nuevo requisito en la segunda fase del método de análisis de la selectividad en tres pasos, aplicable al caso de las medidas *a priori* accesibles a cualquier empresa, consistente en la necesidad de que se identificase una categoría particular de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión y que puedan distinguirse por sus características específicas, comunes y propias.

Ambos pronunciamientos fueron recurridos por la Comisión ante el TJUE, que en su sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión / World Duty Free Group* (C-20/15P y C-21/15P) casó ambas sentencias del TG y

³¹ Piernas López, Juan Jorge, “Algunas consideraciones sobre los criterios de selectividad y ventaja en ayudas fiscales a la luz de la Decisión de la Comisión sobre la amortización del fondo de comercio financiero”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 324, 2012, págs. 51-62.

devolvió los asuntos al TG, para que aplicara el método de análisis en tres pasos para determinar la selectividad de la medida, reiterado en la jurisprudencia del TJ. El hecho de que la medida estuviera abierta a empresas activas en cualquier sector no fue suficiente para excluir el carácter selectivo de la medida.

Señala la STJUE de 21 de diciembre de 2016 que la apreciación de la existencia de una excepción no exige la identificación de la categoría de empresas beneficiarias de la medida, sino que ha de focalizarse en su carácter discriminatorio. La excepción resulta discriminatoria por sus efectos concretos, porque supone un tratamiento diferenciado entre operadores (los beneficiarios de la ayuda fiscal y los excluidos de ella) que, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen tributario de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. El análisis de comparabilidad es el elemento esencial del segundo paso del método de análisis en tres pasos.

El TG concluyó que la medida era selectiva, aunque la ventaja fiscal estaba disponible para cualquier sociedad residente fiscal en España. La Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, *World Duty Free Group y Reino de España contra Comisión Europea* (asuntos acumulados C-51/19 P y C-64/19 P), resolvió el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del TG, confirmándola.

Destacamos esta Sentencia del TJ de 6 de octubre de 2021 como un pronunciamiento importante por lo que se refiere a la selectividad material de las medidas fiscales. Resuelve la cuestión de si el método de análisis en tres pasos debe ser aplicado siempre o, por el contrario, debe convivir con la aplicación del criterio de accesibilidad general de la medida como norma para excluir su carácter selectivo.

3.2. El caso de los clubes de fútbol profesional españoles

La Ley española 10/1990, del Deporte, obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas (SAD), a excepción de los clubes deportivos profesionales que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la Ley.

El Fútbol Club Barcelona y otros tres clubes de fútbol profesional (Club Atlético Osasuna, Athletic Club y Real Madrid Club de Fútbol) se acogieron a esta excepción y optaron por seguir funcionando bajo la forma de clubes deportivos, que son personas jurídicas sin ánimo de lucro y, como

tales, tienen derecho a un tipo específico de gravamen que ha sido inferior, hasta 2016, al tipo aplicable a las SAD.³²

La Decisión de la Comisión de 4 de julio de 2016 (relativa a la ayuda estatal SA.29769) declaró la ayuda de Estado ilegal y la obligación de recuperación. La STG de 26 febrero de 2019 FC Barcelona/Comisión (T865/16) anuló la Decisión, al considerar que esta no había acreditado suficientemente la ventaja derivada del tipo de gravamen reducido, porque no había examinado el impacto del porcentaje de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (inferior al aplicable a las SAD), ni si esta deducción neutralizaría la ventaja resultante del tipo de gravamen reducido.

Esta STG de 26 febrero de 2019 fue anulada por la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 4 de marzo de 2021, Comisión c. Fútbol Club Barcelona, asunto C-362/19 P. El TJ confirma que se trata de un “régimen de ayudas” y no de ayudas individuales y concluye que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al considerar que la Decisión de la Comisión no había acreditado suficientemente la ventaja derivada del tipo de gravamen reducido. El TJ señala que la Comisión no estaba obligada a examinar el impacto de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios ni si esta neutralizaría la ventaja resultante del tipo de gravamen reducido. Señala el TJ que es precisamente en la fase de la eventual recuperación de la ayuda concedida cuando la Comisión debe tener en cuenta dichos impactos, al proceder a determinar el importe exacto de la ayuda que efectivamente disfrutó el beneficiario.

También señala esta Sentencia del TJ de 4 de marzo de 2021 (apdo. 121) que, debido al incumplimiento por España de la obligación de notificar la medida controvertida (mandato contenido en el art. 108 TFUE, apartado 3), el FC Barcelona no puede en ningún caso invocar la violación del principio de protección de la confianza legítima. El TJ resolvió directamente el asunto, sin reenvío al TG.

³² Pérez Bernabeu, Begoña, “El régimen fiscal de los clubes de futbol profesional en España y las ayudas de Estado: el tipo impositivo efectivo como elemento determinante”, *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº. 63, 2019.

4. El caso del Sistema Español de Arrendamiento Fiscal (*Tax Lease*): la STJUE de 2 de febrero de 2023 y sus efectos

4.1. El caso enjuiciado

El Sistema Español de Arrendamiento Fiscal (SEAF) es un régimen aplicado a determinados acuerdos de arrendamiento financiero para la adquisición de buques de navegación marítima de nueva construcción, regulado en el ya derogado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades español, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) y en el Reglamento del IS de 2004.³³

En este sistema (SEAF) participan distintos operadores,³⁴ concretamente: un astillero español; una sociedad de arrendamiento financiero; una Agrupación de Interés Económico (AIE); y una empresa naviera. El astillero español construye el buque y suscribe un contrato de construcción inicial con la empresa naviera (precio neto) y un nuevo contrato con la sociedad de arrendamiento financiero objeto de novación (precio bruto). Por su parte, la sociedad de arrendamiento financiero arrienda el buque a la AIE desde el inicio de su construcción, y se compromete a comprar el buque al final del contrato de arrendamiento financiero. La AIE, creada por una entidad bancaria, vende acciones a empresas inversoras (empresas españolas con grandes beneficios) y obtiene unas pérdidas fiscales que traslada a los inversores (“transparencia fiscal”). Una vez construido el buque, la AIE lo arrienda a la empresa naviera mediante un contrato de fletamento a casco desnudo. La empresa naviera inicia la explotación y se compromete a comprar el buque al final del contrato de fletamento. Con este sistema, la empresa naviera obtiene un descuento de entre el 20% y el 30% sobre el precio del buque cobrado por el astillero.

En este caso, las medidas fiscales controvertidas (ventajas fiscales) resultaban de la combinación de cinco medidas: 1) Amortización acelerada de activos arrendados (art. 115.6 TRLIS); 2) Aplicación discrecional de la

³³ Suberbiola Garbizu, Irune, ““Tax Lease” y Ayudas de Estado: perspectivas de futuro”, en, *Tributación de las empresas vascas*, en Merino Jara, Isaac; Ugartemendía Eceizabarrena, Juan Ignacio (Coord.), Ed. Instituto Vasco de Administración Pública, 2015, págs. 532 a 568.

³⁴ Vidal Martínez, Patricia; Pérez Hernández, Alberto; Canalejo Lasarte, Guillermo; Lapresta Bienz, Ana Raquel, “El “SEAF”, la selectividad y la identificación de los beneficiarios indirectos”, en: Garrigues, *Las ayudas de Estado en el ámbito tributario. Experiencia española y contexto actual*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, junio 2021, págs. 161 a 212.

amortización anticipada ex arts. 48.4 y 115.11 del TRLIS (autorización de inicio a partir de la construcción, atendiendo a «las peculiaridades del período de contratación o de la construcción del bien, así como a las singularidades de su utilización económica»); 3) Disposiciones relativas a las AIE (los beneficios o pérdidas de la AIE se atribuyen a sus miembros en proporción a su participación); 4) Régimen de tributación en función del tonelaje (arts. 124 a 128 TRLIS); y 5) Disposiciones del art. 50.3 del Reglamento del IS de 2004 (RD 1777/2004).

Mediante la aplicación combinada de estas cinco medidas, la AIE conseguía las ventajas fiscales en dos fases. En una primera fase, durante el período de construcción, se aplicaba una amortización anticipada y acelerada del buque arrendado en el marco del régimen normal del IS, que generaba grandes pérdidas para las AIE. En virtud del régimen de transparencia fiscal, estas pérdidas podían deducirse de los ingresos propios de los inversores en proporción a su participación en la AIE. En una segunda fase, una vez construido el buque, la AIE pasaba al régimen de tributación por tonelaje, se ejercían las respectivas opciones de compra, y, mediante una disposición especial (art. 50.3 del Reglamento del IS de 2004), se permitía la exención total de la plusvalía generada por la venta del buque por parte de la AIE a la empresa naviera (con ello, el ahorro fiscal conseguido en la primera fase se conservaba).

En este caso, se constató la existencia de una ayuda de Estado ilegal, ejecutada sin notificación a la Comisión. El régimen especial de tributación en el IS de las entidades navieras en función del tonelaje fue autorizado como ayuda estatal compatible con el mercado interior por la Decisión de la Comisión de 27 de febrero de 2002. Sin embargo, no se había notificado a la Comisión la excepción prevista en el art. 50.3 del Reglamento del IS de 2004, según el cual, cuando los buques se adquirieran mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero previamente aprobado por las autoridades tributarias (en el contexto de solicitudes de aplicación de la amortización anticipada con arreglo al art. 115.11 del TRLIS), se consideraban buques nuevos y no usados en el sentido del art. 125.2 del TRLIS, sin tener en cuenta el hecho de que ya estaban amortizados, de modo que las posibles plusvalías no estaban gravadas. A raíz de las denuncias formuladas contra el SEAF desde el año 2006 por diversos astilleros extranjeros, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal establecido en el art. 108.2 del TFUE, mediante la Decisión de 29 de junio de 2011.

4.2. Los antecedentes

4.2.1. La Decisión controvertida (Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013)

La Decisión 2014/200/UE de la Comisión, de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA. 21233, declaró la existencia de una ayuda de Estado ilegal y ordenó su recuperación. La Comisión determinó que el “sistema” SEAF (en particular, las medidas fiscales resultantes de los arts. 115.11 y 125.2 TRLIS y 50.3 RIS) constituía una ayuda estatal para las AIE y sus inversores, ejecutada ilegalmente por España desde el 1 de enero de 2002, en vulneración del art. 108.3 del TFUE. La Comisión decidió que el Reino de España debía poner fin a la aplicación de este régimen de ayudas en tanto en cuanto fuera incompatible con el mercado interior y que debía recuperar la ayuda incompatible de los inversores de las AIE que se hubieran beneficiado de ella, sin que esos beneficiarios tuvieran la posibilidad de transferir la carga de la recuperación de esta ayuda a otras personas.

Contra esta Decisión de la Comisión de 2013, se interpusieron multitud de recursos. El Tribunal General seleccionó dos asuntos “piloto”, que se acumularon (el resto se mantuvieron suspendidos ante el TG). La Sentencia del Tribunal General de 17 de diciembre de 2015, España y otros/ Comisión, anuló la Decisión controvertida, por considerar que no concurría el requisito de la selectividad (el TG consideró que se trataba de una medida general). La Comisión recurrió en casación ante el TJ. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de julio de 2018, Comisión/España y otros, anuló la citada sentencia del Tribunal General y devolvió los asuntos a este (se produjo el reenvío al Tribunal General, para que examinase la selectividad respecto de las AIE). A raíz de esta devolución, la Sentencia del TG de 23 de septiembre de 2020, España y otros (asuntos acumulados T-515/13 RENV y T-719/13 RENV), Reino de España, Lico Leasing y Pymar c. Comisión, desestimó los recursos y confirmó la Decisión de la Comisión. Se confirmó la selectividad respecto de las AIE.

4.2.2. La Sentencia recurrida (Sentencia del TG de 23 de septiembre de 2020)

En la Sentencia del TG de 23 de septiembre de 2020, el Tribunal General consideró que la existencia de una facultad discrecional amplia de la

Administración tributaria para autorizar la amortización anticipada bastaba para considerar que el SEAF, tomado en su conjunto, tenía carácter selectivo.

El Tribunal General desestimó el resto de motivos alegados. En particular, consideró que la Comisión no había incurrido en error de Derecho al ordenar la recuperación de la totalidad de la ayuda de los inversores, pese a que una parte de la correspondiente ventaja hubiera sido transferida a terceros.

Esta Sentencia del Tribunal General fue recurrida por todas las partes (España, PYMAR y los inversores), por dos motivos principales: por la ausencia de selectividad (se alegaba que, aunque haya discrecionalidad – y, con ello, la medida *puede* ser selectiva –, en este caso la medida no se utilizó para favorecer a nadie en particular, esto es, no fue selectiva respecto de las AIEs, porque todas las solicitudes de amortización anticipada se autorizaron) y por considerar que se había producido un error en el método de cálculo de la ayuda.

4.2.3. El procedimiento ante el TJ: las Conclusiones del Abogado General

Las Conclusiones del AG Sr. Pritt Pikamäe, de 29 de septiembre de 2022, recomendaron anular parcialmente la STG de 2020 y la Decisión de la Comisión de 2013.

En primer lugar, el Abogado General concluye que el Tribunal General ha determinado correctamente la selectividad, porque el análisis debe realizarse *ex ante*. En el caso del SEAF, tanto la Decisión de la Comisión como la Sentencia del TG de 2020 concluían el carácter selectivo de la medida porque *de facto* la Administración tributaria solo autorizaba la amortización anticipada para un tipo de inversión (buques en el marco de operaciones del SEAF) y *de iure* disfrutaba de un amplio margen de apreciación. Las Conclusiones del AG de 29 de septiembre de 2022 confirman que esta aplicación del criterio de la selectividad es correcta.

Ahora bien, el AG concluye también que debe revisarse el cálculo de la cuantía de las ayudas a recuperar de los inversores, porque la ventaja se ha transferido en gran parte a las empresas navieras.

Conforme a consolidada jurisprudencia y la propia Comunicación de 2016, es posible distinguir entre beneficiarios directos e indirectos de la medida controvertida. De forma que, incluso, la selectividad puede predicarse de los beneficiarios indirectos y no de los beneficiarios directos (por

constituir para estos una medida de carácter general). En el caso SEAF, se consideraron beneficiarios directos las Agrupaciones de Interés Económico (AIEs) y, debido a la transparencia fiscal de estas, los inversores, a quienes se exigía íntegramente la devolución de las ayudas. Ahora bien, un 85% de las eficiencias generadas por las operaciones del SEAF se transfieren a las navieras que van a explotar los buques.³⁵

En las Conclusiones del AG Sr. Pikamäe se observa que estas ventajas indirectas que obtienen las navieras son imputables al Estado y constitutivas de ayuda de Estado de carácter selectivo,³⁶ aunque sean consecuencia de contratos privados (de una relación contractual con el beneficiario directo de los fondos estatales), porque las autoridades estatales ejercen un control sobre el destinatario final de las ayudas concedidas.

En el caso del SEAF, por ejemplo, se requería una autorización administrativa previa para poder aplicar la amortización anticipada y, para la concesión de dicha autorización, las solicitudes debían incluir el cálculo de la ventaja fiscal total generada por la estructura del SEAF y la forma en que esta ventaja se repartía entre los distintos integrantes de la operación.

4.3. La STJUE de 2 de febrero de 2023

4.3.1. Análisis de los recursos de casación (motivos en relación con la selectividad y con la identificación del beneficiario)

La STJUE (Sala Quinta) de 2 de febrero de 2023 resuelve tres recursos de casación contra la sentencia del Tribunal General de 23 de septiembre de 2020, en tres asuntos acumulados: 1) el asunto C-649/20 P, en el que es parte recurrente el Reino de España; 2) el asunto C-658/20 P, en el que son partes recurrentes Lico Leasing, S.A. y Pequeños y Medianos Astilleros

³⁵ Hay que destacar la importancia de analizar los “efectos económicos” de la medida, aunque no fueran su objetivo. Recordemos que, según reiterada jurisprudencia, el art. 107 TFUE “no establece una distinción en función de las causas o de los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos”. En particular, si la medida produce el efecto económico de favorecer a determinados operadores económicos identificables (beneficiarios indirectos), ello tiene consecuencias para el criterio de la selectividad y para el cálculo del importe de la ayuda a recuperar.

³⁶ Téngase en cuenta que la cadena de beneficiarios indirectos se detiene en aquellas empresas que simplemente gocen de una ventaja general y disponible para una generalidad de sectores económicos o empresas (en este sentido, hay que distinguir entre meros efectos secundarios y ventajas indirectas).

Sociedad de Reconversión, S.A. (en adelante, “PYMAR”); y 3) el asunto C-662/20 P, en el que son partes recurrentes 29 entidades inversoras (en adelante, “Caixabank y otros”) y es parte coadyuvante Decal España, S.A.³⁷

En primer lugar, analizaremos los motivos relativos al carácter selectivo del sistema SEAF. En los tres recursos de casación, las partes recurrentes alegaban que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al desestimar el motivo basado en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, relativo al carácter selectivo del SEAF. En particular, reprochaban al Tribunal General no haber aplicado el “método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda”. Recordemos que el “método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda”, reiterado por el TJUE y recogido ya en las Directrices de 1998 y en la Comunicación de 2016, consiste en: 1) Identificar el régimen tributario común (sistema de referencia); 2) Determinar si la medida supone una excepción a ese régimen tributario común, en cuanto introduce diferenciaciones entre operadores económicos que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable; y 3) Examinar si el Estado miembro ha demostrado que esa medida está justificada por la naturaleza o la estructura del sistema en que se inscribe.

Pues bien, el Tribunal de Justicia desestima la alegación relativa a la omisión del método de análisis en tres fases del carácter selectivo de una ayuda, porque este método fue concebido *“con el fin de poner de manifiesto la selectividad que ocultan las medidas fiscales ventajosas de las que, aparentemente, puede beneficiarse cualquier empresa. Por el contrario, ese método no resulta pertinente para examinar el carácter selectivo de una medida fiscal ventajosa cuya concesión depende de la facultad discrecional de la Administración tributaria y a la cual no cabe, por tanto, atribuir carácter general”*.

Otros motivos alegados por las partes recurrentes, relativos al carácter selectivo del SEAF, reprochaban al Tribunal General: 1) Haber considerado que el SEAF era selectivo por el hecho de que la Administración tributaria disponía de una facultad discrecional para autorizar la amortización anticipada; 2) No comparar las situaciones de las empresas a las que se concede el beneficio del SEAF y las que están excluidas de él; y 3) Haber examinado el

³⁷ Suberbiola Garbizu, Iruñe, “Reflexiones sobre el régimen de ayudas de Estado a propósito de la anulación parcial de la decisión de la Comisión relativa al SEAF: análisis de la STJUE de 2 de febrero de 2023, Asuntos acumulados C-649/20P, C-658/20P y C-662/20P”, *Nueva fiscalidad*, nº. 2, 2023, págs. 363 a 376. Alonso Arce, Iñaki, “Los mecanismos de financiación de proyectos y el Derecho de la Unión Europea a partir de la jurisprudencia europea sobre el tax lease”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, nº 295, 2023.

carácter selectivo del SEAF en relación con una sola de las medidas que lo conformaban, y no en su conjunto.

En relación con estas alegaciones, el Tribunal de Justicia considera que la Comisión solo debe demostrar que el régimen fiscal en cuestión puede favorecer a sus beneficiarios (dado el carácter discrecional que revestían *de iure* las disposiciones nacionales examinadas – la facultad de la Administración de autorizar la amortización anticipada -); y no ha de demostrar que el ejercicio de esa facultad haya dado lugar *de facto* a un trato favorable injustificado. El Tribunal General no debe comparar las situaciones, sino que debe valorar si dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encontrasen en una situación fáctica y jurídica comparable, lo que es el caso cuando las autoridades disponen de una facultad discrecional amplia para determinar los beneficiarios y los requisitos de dicha medida.

En cuanto a la alegación relativa a la omisión de un examen del carácter selectivo del SEAF en su conjunto, el Tribunal de Justicia considera que la ventaja conferida por el SEAF es selectiva en su conjunto, porque está sujeta a las facultades discrecionales de la Administración tributaria en el marco del procedimiento de autorización previa de la amortización anticipada y porque otras medidas que integraban el SEAF, esto es, el régimen de tributación por tonelaje y la no tributación de las plusvalías, dependían de la autorización previa de esa Administración.

Por tanto, en lo que respecta al carácter selectivo del SEAF, el Tribunal de Justicia considera suficientemente motivada la sentencia recurrida y desestima todos los motivos alegados.

Ahora bien, distinta es la conclusión alcanzada en cuanto al motivo basado en un defecto de motivación de la sentencia recurrida (la identificación del beneficiario efectivo de la ayuda). En lo que respecta a la recuperación de la ayuda controvertida, el Tribunal de Justicia considera que el Tribunal General incumplió la obligación de motivación, porque no dio respuesta al motivo alegado por las empresas, sobre el error en el método de cálculo de la ayuda, que implícitamente suponía que los inversores de la AIE no eran los únicos beneficiarios de la totalidad de la ayuda.

Como reconocía la propia Decisión de 2013, tan solo se repercutía a los inversores un 10-15% de la ventaja fiscal obtenida, mientras que la mayor parte (entre el 85% y el 90%) había sido transferida a las empresas navieras (mediante un descuento del 20% al 30 % del precio del buque).³⁸

³⁸ En el propio texto de la Decisión de la Comisión de 2013, se cambió la identificación del beneficiario en el último momento antes de su aprobación (inicialmente, se

4.3.2. La Decisión parcialmente estimatoria

Como se ha expuesto, el único motivo de los recursos de casación que se estima por el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 2 de febrero de 2023 es el alegado por el Reino de España, basado en un defecto de motivación de la sentencia recurrida en lo que respecta a la recuperación de la ayuda controvertida de sus beneficiarios.

El Tribunal de Justicia decide anular la sentencia recurrida y la Decisión controvertida, solo en la medida en que ordena al Reino de España que recupere todo el importe de la ayuda contemplada en esa misma Decisión, exclusivamente de los inversores de las AIE que se beneficiaron de ella.

Recordemos que la estructura del SEAF permitía a una empresa naviera adquirir un buque nuevo construido con un descuento del 20% al 30% respecto del precio que cobra el astillero. El SEAF constituía, en su conjunto, un régimen de ayudas derivado de la aplicación de la normativa fiscal española y de las autorizaciones concedidas por la Administración tributaria española, y destinado a generar una ventaja, no solo en beneficio de las AIE y sus inversores, sino también de las empresas navieras. Y ello porque las AIE estaban obligadas, en virtud de las normas del Derecho aplicable a los contratos celebrados con las empresas navieras, a transferir a estas últimas una parte de la ventaja fiscal obtenida.

Por ello, la Sentencia del Tribunal de Justicia decide anular el artículo 1 de la Decisión controvertida, en la medida en que designa a las AIE y sus inversores como únicos beneficiarios de la ayuda contemplada en dicha Decisión, y el artículo 4, apartado 1, de la misma, en la medida en que ordena al Reino de España que recupere la totalidad del importe de la ayuda en cuestión de los inversores de las AIE que se beneficiaron de ella. Se desestiman los recursos de casación en todo lo demás. De esta forma, el Tribunal de Justicia decide resolver definitivamente el litigio.

4.3.3. Posibles efectos de la STJUE de 2 de febrero de 2023

A la fecha de cierre de este trabajo, estamos todavía a la espera de la actuación de la Comisión y al respecto caben distintas posibilidades: 1) Que la Decisión de 2013 se considere totalmente anulada y, por tanto, decaigan los procedimientos nacionales de recuperación de la ayuda; 2) Que la Comisión no realice ninguna actuación; y 3) Que la Comisión actúe (esto es

preveía que las beneficiarias eran las empresas navieras).

lo más lógico) mediante una Decisión que explique a las autoridades españolas cómo recuperar la ayuda.

De acuerdo con esta última opción, a su vez, cabrían dos posibilidades: A) Que la Comisión incoe un nuevo procedimiento y adopte una nueva Decisión, con la realización de todos los trámites procedimentales (audiencia a las partes, etc.); o bien B) Que adopte una Decisión modificativa de la que había sido anulada (es un procedimiento menos ortodoxo, pero existen precedentes).

El tiempo dirá cuál será la evolución futura de este caso SEAF. Es de esperar que las liquidaciones dictadas en los procedimientos de recuperación de las ayudas de las AIE, que están recurridas, se anularán judicialmente (habrá que proceder a un nuevo cálculo), pero difícilmente se va a poder recuperar la ayuda de las navieras extranjeras, una vez transcurridos tantos años.

5. Breves reflexiones finales

La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de febrero de 2023 en el caso español SEAF (*Spanish Tax Lease*) ha contribuido destacadamente al desarrollo del régimen de ayudas de Estado de carácter fiscal. En primer lugar, en relación con el requisito de la selectividad, porque declara la inaplicación del test en tres pasos cuando las autoridades nacionales gozan de una amplia facultad discrecional (*ex ante*). En segundo lugar, en relación con la identificación de los “beneficiarios indirectos” de la ventaja, a efectos de determinar la selectividad y el cálculo del importe de la ayuda a recuperar.

En relación con el requisito de la selectividad, se confirma la interpretación expansiva que vienen realizando los Tribunales de la UE (Tribunal de Justicia y Tribunal General) en relación con las medidas fiscales que incentivan la inversión en determinados activos y operaciones. Esta tendencia jurisprudencial a adoptar un criterio interpretativo amplio del concepto de selectividad de las medidas fiscales (y, por tanto, a ser cada vez más restrictiva en el control de las ayudas no notificadas), contrasta con la flexibilización del marco de control de las ayudas de Estado notificadas (recientemente, puede citarse la aprobación por la Comisión Europea del Marco Temporal de Crisis y Transición, en marzo de 2023).

Como ha señalado la doctrina, una concepción excesivamente amplia de la selectividad de las medidas fiscales de carácter general podría suponer que la Comisión utilizase el régimen de ayudas de Estado para lograr una armonización fiscal “indirecta” o “negativa” de los sistemas nacionales

de fiscalidad directa, sorteando la regla de la unanimidad prevista en el TFUE. La fiscalidad directa sigue siendo competencia exclusiva de los Estados Miembros, pero estos deben respetar las obligaciones derivadas del Derecho de la UE en el ejercicio de dicha competencia. Es decir, a la hora de ejercer su poder tributario, tanto en el plano normativo como aplicativo (decisiones discrecionales de las autoridades nacionales),³⁹ uno de los límites a respetar es el régimen de ayudas de Estado en el Derecho de la Unión, tal como está regulado en el TFUE y ha sido interpretado por los órganos competentes. A tal efecto, en la jurisprudencia analizada se constata la importante conexión entre la selectividad y la discriminación (la relación entre las libertades fundamentales y las normas de ayudas de Estado aún plantea importantes interrogantes). Recordemos que la selectividad debe tener en cuenta los efectos de las medidas, y no su finalidad. En definitiva, la determinación del concepto de selectividad sigue siendo crucial.

Finalmente, en cuanto a la identificación de los beneficiarios de las medidas estatales, se trata de un elemento esencial, tanto para verificar si se cumple el requisito de la selectividad, como para cuantificar correctamente las ayudas a devolver. El caso SEAF es un ejemplo en el que varias entidades resultan beneficiadas (no solo las AIE y los inversores, sino también las empresas navieras y los astilleros españoles). Por ello, resultará siempre necesario distinguir cuáles son aquellas empresas que obtienen “ventajas indirectas”, de aquellas otras empresas que solo reciben “efectos positivos indirectos” y en las que, por tanto, no concurre el elemento de la selectividad (respecto de estas últimas no se tratará de ayudas de Estado). Esta distinción resulta muy importante para una correcta aplicación en el futuro del régimen de ayudas de Estado.

³⁹ Soler Roch, M^a Teresa, “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, 2006, págs. 13 a 23; y Pérez Bernabeu, Begoña, “La selectividad de las actuaciones de la Administración Tributaria en la jurisprudencia europea”, en Navarro-Faure, Amparo (Dir.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario: Reflexiones sobre la obra de la profesora María Teresa Soler Roch*, Ed. Tirant lo Blanch, 2021, págs. 265 a 292.

SeR

