

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 92/34/2011**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La Società per l'Ecologia e l'Ambiente S.p.a. (S.EC.AM Spa) con ricorso proposto in data 15/4/2009, impugnava l'avviso di accertamento notificato in data 17/3/2009 con il quale l'Ufficio di Sondrio dell'Agenzia delle Entrate avvisava di aver proceduto, ai sensi dell'art. 24 del n. 185 D.L. 29/11/2008, convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 28/1/2009, al recupero dell'aiuto di Stato fruito dalla stessa società S.EC.AM Spa nell'anno 1997 (la legge di conversione del D.L. n. 185/2008 era stata emanata a seguito della decisione N.2003/193/CE del 5/6/2002 della Commissione delle Comunità europee che aveva dichiarato incompatibile con il mercato comune il regime di esenzione fiscale concesso dalle leggi italiane esistenti ed in quanto trattavasi di "aiuti di Stato" illegittimi perché incompatibili con le disposizioni comunitarie e forniti a società per azioni a partecipazione pubblica maggioritaria, ancorchè esercenti servizi pubblici locali, tra le quali vi rientrava anche la S.EC.AM Spa).

L'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, costituitosi nel giudizio di primo grado, precisava che tale recupero avveniva mediante la rideterminazione della perdita di esercizio per tale anno 1997 rispetto a quanto dichiarato dalla S.EC.AM Spa l'11/7/2005 alla Direzione Regionale della Lombardia; dunque l'Ufficio accertatore procedeva al recupero dell'aiuto di Stato dichiarato illegittimo ed erogato attraverso il soprarichiamato regime di esenzione fiscale, mediante rideterminazione in diminuzione della perdita di esercizio già dichiarata.

Nel proprio ricorso proposto introduttivo del giudizio di primo grado, la società contribuente S.EC.AM Spa faceva preliminarmente presente che la definizione di una minore perdita di esercizio per l'anno 1997 si ripercuoteva anche nel successivo anno 1998 in quanto in tale anno sarebbe avvenuto un maggior recupero dell'aiuto di Stato erogato con la forma agevolativa suindicata, perchè il recupero per il 1997 si sarebbe aggiunto a quello relativo al 1998, con ogni conseguenza in ordine alle imposte dovute.

La ricorrente S.EC.AM Spa osservava che, dopo un susseguirsi di norme emanate dallo Stato a seguito della decisione N. 2003/193/CE del 5/6/2002 della Commissione delle Comunità europee, sopra indicata, era stato emanato il D.L. n.185 del 29/11/2008, convertito con modificazioni nella legge 28/1/2009, n. 2. che stabiliva, per i recuperi in argomento, l'applicabilità dell'art. 1, comma 1, del D.L. 15/2/2007, n. 10, convertito con modificazioni nella legge 6/4/2007, n. 46. L'art. 1 del D.L. 15/2/2007, n. 10, convertito con modificazioni nella legge 6/4/2007, n. 46, dispone che l'Agenzia delle Entrate, sulla base delle comunicazioni trasmesse dagli enti locali e sulla base delle dichiarazioni dei redditi presentate dalle società beneficiarie ai sensi dei punti 2 e 3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 1/6/2005, debba procedere alla liquidazione delle imposte con i relativi interessi con ingiunzione, al contempo, del pagamento complessivo ed intimazione che, decorsi novanta giorni, si provvederà all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non versate nelle forme di cui al D.P.R. 29/9/1973, n. 602.

La società ricorrente, con il ricorso proposto in primo grado, eccepiva che nella fattispecie in esame tale sopradescritta procedura amministrativa non era stata osservata ed ove lo fosse, l'Agenzia delle Entrate non avrebbe dovuto liquidare alcuna imposta, stante le passività comunque esistenti anche dopo il recupero e quindi non avrebbe potuto emettere la conseguente ingiunzione. La S.EC.AM Spa, inoltre, eccepiva nel giudizio di primo grado sia la decadenza, sia la prescrizione dell'eventuale diritto del Fisco nel richiedere quanto dallo stesso formalmente indicato e preteso con l'avviso di accertamento de qua; la società ricorrente inoltre lamentava il fatto che l'atto impugnato era stato notificato alla stessa il 17/3/2009 con riferimento ad imposte relative all'anno 1997, di talchè concludeva

richiamandosi all'art. 43 del DPR N.600/1973 il quale dispone che gli accertamenti operati dall'Ufficio impositore devono essere notificati a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e in caso di dichiarazione omessa o nulla, nel termine di cinque anni.

La società faceva altresì presente che a far tempo dal 1997 (anno della dichiarazione), e sino all'anno 2009 (anno della notifica dell'avviso di accertamento), era abbondantemente decorso il termine decennale di prescrizione ordinaria del diritto dell'Amministrazione Finanziaria per esercitare la pretesa impositiva e dunque anche ai fini restitutori delle agevolazioni fiscali in argomento dichiarate illegittime con la soprarichiamata decisione della Commissione europea. Con ulteriori motivi, la S.EC.AM Spa eccepiva infine anche altre illegittimità della procedura adottata dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento all'art. 12 delle disposizioni della legge in generale.

L'Ufficio di Sondrio dell'Agenzia delle Entrate si costituiva nel predetto giudizio di primo grado con proprie controdeduzioni con le quali ribadiva la legittimità del proprio operato facendo riferimento alle varie disposizioni di legge che si erano susseguite nel tempo in ottemperanza della decisione n. 2003/193/CE del 5/6/2002 della Commissione delle Comunità europee ed in particolare al D.L. n. 185 29/11/2008, convertito con modificazioni nella legge 28/1/2009, n. 2, che aveva definito la regolamentazione della materia in argomento.

L'Ufficio accertatore, con riferimento all'eccezione di prescrizione sollevata dalla società contribuente in primo grado, rilevava che l'invocata prescrizione era stata interrotta dalla decisione N. 2003/193/CE del 5/6/2002 della Commissione delle Comunità europee e che comunque la stessa era stata interrotta per effetto delle impugnazioni della medesima avanti alla Corte di Giustizia delle Comunità europee.

Inoltre l'Ufficio impositore osservava di come, nel caso di specie, non fosse possibile applicare una normativa nazionale in quanto ogni Stato membro della Comunità europea (oggi Unione europea) era ed è tenuto a non applicare le disposizioni di diritto nazionale che possano ostacolare l'esecuzione immediata delle decisioni della Commissione europea.

Infine affermava l'Ufficio accertatore che anche a voler applicare alla questione controversa il solo diritto interno, per aversi la prescrizione del diritto al recupero delle imposte de qua, occorreva comunque considerare che la fonte dell'obbligo di restituzione (dalla quale nasce il credito in argomento legittimamente azionabile dall'Amministrazione Finanziaria), era diventata l'art. 1 del D.L. n. 10/2007 e che un'eventuale prescrizione del credito da recuperare poteva al più decorrere dalla data di entrata in vigore di tale decreto e non certo dal giorno del pagamento, con la conseguenza che né l'anno 1997 e nemmeno l'anno 1998 si sarebbero prescritti.

Con decisione del 24/7/2009 depositata il 12/8/2009 la Commissione Tributaria Provinciale di Sondrio accoglieva il ricorso presentato dalla società contribuente osservando che la stessa Commissione Provinciale con la precedente decisione n.154/3/07 del 12/10/2007 (confermata successivamente dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano con sentenza n. 92 del 29/5/2009), in altro contenzioso svoltosi tra le stesse parti, accoglieva il ricorso avanzato dalla S.EC.AM Spa concernente l'anno di imposta 1996; entrambe le indicate sentenze accoglievano l'eccezione di prescrizione avanzata dalla società contribuente con riguardo alla domanda restitutoria dell'Agenzia delle Entrate.

I primi giudici con riferimento al presente giudizio relativo all'anno di imposta 1997, richiamandosi anche alle motivazioni delle precedenti sentenze, accoglievano l'eccezione sollevata dalla società contribuente circa l'intervenuta prescrizione decennale con riguardo

al pagamento dell'indebito ex artt. 2934, 2935 e 2946 C.C., con riferimento all'art. 2033 C.C.; eccezione di prescrizione ritenuta assorbente di ogni altro esame di merito sulle ulteriori domande ed eccezioni avanzate dalla S.EC.AM Spa.

I giudici di prime cure, conseguentemente, non consideravano fondate quelle osservazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate in base alle quali la prescrizione sarebbe stata interrotta dalla decisione N. 2003/193/CE del 5/6/2002 della Commissione delle Comunità europee, che aveva accertato e statuito la natura indebita dell'agevolazione di cui si discute, con la conseguenza che a far tempo dal 2003 doveva decorrere nuovamente e legittimamente la prescrizione relativa. I primi giudici, con la sentenza qui impugnata, precisavano in parte motiva che, anche per le norme italiane dichiarate inefficaci (in contrasto con la normativa comunitaria), si doveva fare riferimento, in via interpretativa ed analogica, al principio oramai consolidato della Suprema Corte "...con riguardo all'indebito che è derivato dall'applicazione di norme che successivamente la Corte Costituzionale ha dichiarato incostituzionali." (cfr. Cass. Civ., Sez. II, 13/4/2005, n.7651).

La predetta sentenza della Corte di Cassazione ha precisato che "la prescrizione decennale del diritto alla ripetizione di quanto pagato, in applicazione di una norma successivamente dichiarata incostituzionale con sentenza avente efficacia retroattiva - decorre, ai sensi dell'art.2935 c.c., dal giorno del pagamento anziché dalla data della pronuncia di incostituzionalità o della pubblicazione della medesima, configurandosi la vigenza della norma viziata da incostituzionalità non ancora viziata come una mera difficoltà di fatto, che non impedisce la possibilità di far valere la pretesa restitutoria, e può dal titolare essere interrotta, secondo la disciplina generale (art. 2933 C.C.), anche mediante atti diversi dalla domanda giudiziale. Questo principio della Corte di Cassazione, stabilito addirittura per leggi dello Stato Italiano dichiarate incostituzionali con efficacia retroattiva, vale a maggior ragione anche con riguardo alle altre eccezioni avanzate dall'Agenzia delle Entrate...".

I giudici di prime cure non accoglievano pertanto la tesi sostenuta dall'Ufficio nel giudizio di primo grado secondo la quale, viceversa, l'art. 1 del D.L. n. 10/2007, prevedeva l'obbligo di restituzione per l'anno 1997, ed a maggior ragione anche per il successivo anno 1998, di talchè - secondo il predetto Ufficio- non poteva considerarsi prescritto il diritto alla pretesa restitutoria delle imposte per il decorso dei dieci anni decorrenti a far tempo della data di entrata in vigore del decreto dal quale avrebbe dovuto considerarsi l'inizio del computo della prescrizione.

I primi giudici osservavano in parte motiva che, anche volendo considerare che l'indebito pagamento oggettivo - el caso in esame- scaturisce dal fatto che la causa originaria del rapporto da cui è nato l'indebito stesso è venuta meno ("condictio indebiti ob causam finitam") ed essa sia venuta a conoscenza dell'accipiens (cioè la società S.EC.AM Spa) con il D.L. n.10/2007, tuttavia ciò non toglie che la pretesa restitutoria, onde aversi l'interruzione della prescrizione, doveva essere attuata mediante un atto giudiziale e nel caso di specie che qui si discute, mediante avviso di accertamento o mediante altro atto avente la stessa natura e funzione, ovvero anche con altro atto formale diverso dalla domanda giudiziale. Poiché nel caso in esame non risultava che l'Ufficio avesse fatto pervenire alla S.EC.AM. Spa gli atti suindicati da valere ai fini interruttivi della prescrizione e prima della notifica dell'avviso di accertamento, i predetti giudici di prime cure concludevano per l'accoglimento del ricorso - così come proposto dalla S.EC.AM Spa - riconoscendo l'intervenuto decorso della prescrizione, per l'anno d'imposta 1997, in quanto decorrente dall'1/1/1998, ritenendo così tale eccezione di prescrizione assorbente di ogni altra questione di merito.

In data 13/11/2009 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Sondrio, interponeva appello avverso la predetta decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Sondrio eccependo:

1. la violazione degli art. 14 e 15 del Regolamento CE 22/3/1999 n. 659/1999 in quanto la CTP accogliendo il ricorso della società contribuente, con riferimento all'intervenuta prescrizione decennale della pretesa al pagamento dell'indebitato, non avrebbe considerato che la fonte dell'obbligo di restituzione era contenuta in una norma di rango comunitario e precisamente nel Regolamento CE 22/3/1999 n. 659/1999 arti 14 e 15;
2. la violazione dell'art. 1 del D.L. n. 10/2007 in quanto la CTP avrebbe erroneamente respinto l'eccezione dell'Ufficio relativa al fatto che il computo del decorso della prescrizione, eventualmente, doveva farsi decorrere dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 10/2007;
3. la violazione dell'art. 24 del D.L. n. 185/2008 in quanto la CTP avrebbe dovuto considerare che l'unico termine previsto per l'emissione dell'avviso di accertamento era quello previsto dal comma 3, dell'art. 24 del D.L. 185/2008 che dispone la notifica degli avvisi di accertamento di cui al comma 1, entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore del decreto stesso.

In data 11/12/2009 la società contribuente S.EC.AM Spa si costituiva nel presente giudizio d'appello con proprie controdeduzioni chiedendo il rigetto dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Sondrio e la conferma della sentenza di primo grado impugnata.

La presente causa d'appello veniva discussa alla pubblica udienza del 29/9/2010.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

L'appello proposto dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Sondrio deve trovare accoglimento per i motivi che seguono.

L'odierno Collegio di appello osserva preliminarmente che in data 17/3/2009, l'Ufficio di Sondrio dell'Agenzia delle Entrate notificava, alla Società per l'Ecologia e Ambiente S.p.a. - S.EC.AM Spa, l'avviso di accertamento n. R2T3200184/2009 per il recupero dell'aiuto di Stato concernente le imposte non corrisposte ed i relativi interessi, per l'anno imposta 1997, sulla base di quanto stabilito dall'art. 24 del D.L. n.185 del 29/11/2008 (convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 28/1/2009) in attuazione della decisione 2003/193/CE della Commissione delle Comunità europee.

Il D.L. n. 185/2008 disciplina le modalità di recupero dell'aiuto di stato indebitamente fruito dalla società per azioni a prevalente capitale pubblico istituite ai sensi dell'art. 22 della legge 8/6/1990, n. 142, per la gestione dei servizi pubblici locali; il regime agevolativo c.d. "moratoria fiscale", aveva esteso a tali società le "disposizioni tributarie applicabili all'ente territoriale di appartenenza", in relazione al disposto dell'art. 88 del TUIR, il quale prevede, che "i Comuni, le Province, le regioni non sono soggetti all'imposta su reddito persone giuridiche".

Ai sensi dell'art. 3, comma 70, della legge 28/12/1995, n. 549 e dell'art. 66, comma 14, del D.L. 30/8/1993, n. 331 (convertito con modificazioni dalla legge 29/10/1993, n. 427), dette società beneficiarono di un'esenzione dalle imposte sul reddito (Irpeg ed Ilor) a partire dalla data di acquisizione della personalità giuridica fino al 31 dicembre del terzo anno successivo e, comunque, non oltre il 31 dicembre. Conseguentemente le società in argomento avrebbero fruito nel suddetto periodo di moratoria fiscale, della estensione agevolativa disposta mediante l'esclusione della soggettività passiva ai fini dell'IRPEG ed ILOR con conseguenziale esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi. Con

la decisione n. 2003/193/CE del 5/6/2002, la Commissione europea dichiarava il suddetto regime agevolativo come "aiuto incompatibile con il mercato comune" poiché lo stesso determinava una disparità di trattamento tra soggetti passivi tributari, in violazione dei principi della libera concorrenza e della libera circolazione dei servizi e capitali all'interno del Mercato unico; conseguentemente la Commissione europea imponeva allo Stato italiano di recuperare presso i relativi beneficiari l'aiuto concesso secondo le procedure di diritto nazionale.

In attuazione di detta decisione, l'art. 27 della legge 62/2005 aveva già disciplinato le procedure di diritto interno volte a garantire l'adeguamento, da parte dello Stato italiano, alle disposizioni comunitarie, ponendo a carico dell'Agenzia delle Entrate il procedimento per il recupero degli importi delle imposte non corrisposte dalle suddette società per azioni a prevalente capitale pubblico, istituite ai sensi dell'art. 22 della legge n. 142/1990. Il recupero pertanto sarebbe dovuto avvenire, ai sensi dell'allora vigente art. 27, comma 2, legge 62/2005 secondo i principi e le ordinarie procedure di accertamento e di riscossione dei tributi e per espressa previsione il recupero doveva essere attuato mediante notifica degli atti di accertamento.

Dalla documentazione prodotta in atti risulta che la società S.EC.AM Spa (costituita in forma di società per azioni a prevalente capitale pubblico) si era costituita in data 1/6/1995 per al gestione di servizi pubblici locali, raccolta e smaltimento rifiuti solidi ed aveva al tempo usufruito per gli anni 1995/1996/1997/1998 del regime di moratoria fiscale previsto dalle disposizioni suindicate, eppertanto risulta rientrate nel novero delle società nei confronti delle quali doveva essere effettuato il recupero dei benefici fiscali indebitamente fruiti. L'Agenzia delle Entrate, in attuazione del comma 6, dell'art. 27 legge cit., emanava un provvedimento con il quale venivano stabilite le modalità applicative delle disposizioni previste dalla norma e gli enti locali dovevano individuare, entro l'11/7/2005, le società beneficiarie del regime di esenzione comunicandone i dati identificativi alle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competenti in base al domicilio fiscale; mentre le società beneficiarie, per procedere all'autoliquidazione delle imposte dovute, indipendentemente dalle comunicazioni degli enti locali ed entro l'11/7/2005, erano tenute a presentare alle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate, territorialmente competenti in base al proprio domicilio fiscale, le dichiarazioni dei redditi relative a ciascun periodo d'imposta nel quale era stato usufruito il regime d'esenzione, redatte su un modello cartaceo conforme a quello approvato per ciascun periodo d'imposta e pubblicato sulla gazzetta ufficiale.

Va qui ricordato che la Legge Finanziaria 2006 apportò rilevanti modifiche all'art.27 della legge n. 62/2005, trasferendo al Ministero dell'Interno la competenza dell'intera procedura di recupero, ma tale procedura di recupero di fatto non ebbe attuazione ed a seguito di ciò la Commissione europea ebbe ad attivare la procedura di messa in mora nei confronti dell'Italia ai sensi dell'art. 228, par. 2, del Trattato CE; intervenne così il D.L. n. 10 del 15/2/2007 con il quale si assegnava nuovamente all'Agenzia delle Entrate il compito di recuperare gli aiuti illegali, ma in base a nuove modalità che, rispetto alle disposizioni precedenti, prevedevano l'emanazione di una comunicazione-ingiunzione per il recupero dell'aiuto in base alla liquidazione delle dichiarazioni presentate dalle società interessate e non più in base ad un atto di accertamento.

Il competente Ufficio di Sondrio in adempimento a quanto previsto dal D.L. n.10/2007 notificava così alla società S.EC.AM Spa l'ingiunzione di pagamento per il solo anno 1996, mentre per l'anno 1997 non veniva emessa nessuna ingiunzione poiché la società aveva presentato una dichiarazione in perdita.

Con l'entrata in vigore del D.L. n. 185 del 29/11/2008 (convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 28/1/2009 che stabiliva di effettuare il recupero degli aiuti dichiarati illegali ed equivalenti alle imposte non corrisposte con i relativi interessi in quanto relativi al regime di esenzione fiscale dichiarato incompatibile, secondo i principi e le ordinarie procedure di accertamento e riscossione previste per le imposte sui redditi), l'Ufficio accertatore provvedeva a notificare alla società contribuente l'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, che veniva successivamente impugnato dalla società S.EC.AM Spa avanti la CTP di Sondrio che con la sentenza n. 116/02/09 (qui impugnata dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Sondrio), accoglieva il ricorso riconoscendo nella fattispecie l'intervenuta prescrizione decennale del diritto al recupero.

Orbene ad avviso di questo Collegio d'appello i giudici di prime cure non hanno tenuto conto di quanto previsto dagli artt. 14 e 15 del Regolamento CE del 22/3/1999 n. 659/1999 che espressamente prevede:

- all'art. 14: "1. Nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario (in seguito denominata "decisione di recupero"). La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario. 2. All'aiuto da recuperare ai sensi di una decisione di recupero si aggiungono gli interessi calcolati in base a un tasso adeguato stabilito dalla Commissione. Gli interessi decorrono dalla data in cui l'aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario, fino alla data di recupero. 3. Fatta salva un'eventuale ordinanza della Corte di giustizia delle Comunità europee emanata ai sensi dell'articolo 185 del trattato, il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione. A tal fine e in caso di procedimento dinanzi ai tribunali nazionali, gli Stati membri interessati adottano tutte le misure necessarie disponibili nei rispettivi ordinamenti giuridici, comprese le misure provvisorie, fatto salvo il diritto comunitario.";

- ed al successivo art. 15 - che disciplina proprio la materia della prescrizione: "1. I poteri della Commissione per quanto riguarda il recupero degli aiuti sono soggetti ad un periodo limite di 10 anni. 2. Il periodo limite inizia 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 periodo limite. Ogni interruzione fa ripartire il periodo da zero. Il periodo limite viene sospeso per il tempo in cui la decisione della Commissione è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte giustizia delle Comunità europee. 3. Ogni aiuto per il quale è scaduto il periodo limite è considerato un aiuto esistente.".

Si osserva e si rileva pertanto che i giudici di prime cure, disattendendo il contenuto dispositivo degli artt. 14 e 15 Regolamento CE n. 659/1999, non hanno correttamente applicato nel caso di specie la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, che è qui oggetto della presente controversia privilegiando, ai fini del decidere, una interpretazione domestica delle norme di diritto nazionale, ma che appare però incompatibile per quanto infra si dirà. Ed infatti, in doverosa considerazione della decisione sopra riportata n. 2003/193/CE del 5/6/2002 della Commissione europea e della sua efficacia esecutiva diretta e prevalente rispetto alla contrastante norma di diritto nazionale ne consegue che, per il principio della supremazia e dell'efficacia diretta dell'ordinamento comunitario all'interno di ogni Stato membro dell'Unione, il regime degli aiuti dichiarati incompatibili con il mercato comune ai sensi dell'art. 87, par. 2, punto b) del Trattato CE (oggi art. 107 TFUE) sono illegittimi, così com'è formalmente giusta e conforme l'attuazione datane dal

legislatore italiano con il D.L. n. 185 del 29/11/2008, convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 28/1/2009, in attuazione della predetta decisione n.2003/193/CE.

Ogni eccezione sul punto, sollevata dalla società contribuente deve pertanto essere disattesa, rilevato che le decisioni della Commissione europea spiegano effetti diretti nell'ordinamento italiano (com'è nella fattispecie) in presenza di un obbligo giuridico sufficientemente chiaro e preciso, incondizionato, ed attuabile o eseguibile senza la necessità di un potere discrezionale da parte dello Stato membro.

La Corte Suprema di Cassazione - Sezione tributaria -, con la sentenza n. 17564 del 10/12/2002 ebbe in proposito ancorpiù ad osservare ed a rilevare in materia di efficacia del diritto comunitario, che per valutare se una decisione negativa della Commissione europea in materia di aiuti di Stato (nella specie la decisione del 28 maggio 1991 n. 91/500/Cee, con la quale la Commissione ha dichiarato illegali taluni aiuti adottati a beneficio delle imprese della regione Friuli Venezia Giulia, ai sensi dell'art. 2 e 4 della legge n. 26 del 1986), sia idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento interno, il giudice nazionale deve servirsi esclusivamente dei criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia europea i quali, perché sussista l'efficacia diretta della fonte comunitaria, richiedono la presenza di un obbligo giuridico: a) sufficientemente chiaro e preciso nei confronti degli stati membri; b) incondizionato; c) attuabile o eseguibile senza la necessità di un potere discrezionale da parte degli Stati membri o delle istituzioni comunitarie. In applicazione di tali principi, la Corte di Cassazione ha qualificato la decisione n.91/500/CE adottata dalla Commissione europea in tutte le sue statuizioni (e cioè sia in quella relativa alla incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, a norma dell'art. 92 del trattato, sia nella parte riguardante la fruibilità degli aiuti, in via transitoria) come idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento italiano.

La decisione negativa della Commissione europea in materia di aiuti di Stato ha, nell'ordinamento nazionale italiano, efficacia diretta e prevalente rispetto a una collidente norma di diritto interno anche a prescindere dal grado della fonte che l'abbia posta (come nella specie la legge statale), gravando sul giudice nazionale l'obbligo di disapplicazione della norma interna incompatibile con quella comunitaria vigente anche dopo l'entrata in vigore ad opera della legge Costituzionale n. 2 del 2000 e del nuovo testo dell'art. 117, comma 1, della Costituzione, che alla potestà legislativa esercitata dallo Stato e dalle regioni ha posto il limite relativo al rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario.

Nel caso di specie non può nemmeno invocarsi l'art. 3, della legge n. 212 del 2000, a tutela dell'affidamento ex art. 10, 3° comma, legge n. 212/2000, semmai esclusivamente applicabile in tema di comminatoria delle sanzioni.

E' dunque oramai univoco l'orientamento dei supremi giudici di legittimità per i quali, quando la norma comunitaria (categoria alla quale appartiene anche la decisione della Commissione) contrasta con la norma nazionale, quest'ultima deve essere necessariamente disapplicata a favore della norma comunitaria di rango superiore (cfr. ancora Cass. n. 24065/2006).

In proposito, significativa e dirimente è la predetta sentenza della Corte di Cassazione laddove ha statuito che "La Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto, pertanto, darsi carico degli effetti della decisione della Commissione europea nell'ordinamento nazionale ed in particolare sullo svolgimento del rapporto costituitosi mediante la convenzione, secondo i principi sopra richiamati. In proposito va altresì considerato che, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia - sentenza 14 dicembre 1995 in causa C-312/93, Peterbroek e a. c. Stato Belga; sentenza in pari data in causa C-430 e 431/93, Van Schijndel e a. c. Stichtingpensioenfonds voor Fysiotherapeuten e, da

ultima, 27 febbraio 2003 in causa C-327/00, Santex spa c. USSL n. 42 di Pavia- i principi di effettività e di non discriminazione comportano l'obbligo per le autorità nazionali di applicare, anche d'ufficio, le norme di diritto comunitario, se necessario attraverso la disapplicazione del diritto nazionale che si ponga in contrasto con tali norme, senza che possano ostarvi preclusioni, anche di natura processuale, non operanti in casi analoghi; ed a tale principio si è più volte conformata la giurisprudenza di questa Corte. Da quanto appena osservato deriva, altresì, che il giudice nazionale aveva l'obbligo di verificare quali fossero stati gli esiti della procedura comunitaria ex art. 93 (ora art. 88) del Trattato CE sul regime dettato dalla legge regionale, tenendo, comunque, presente che soltanto un radicale annullamento della procedura poteva fare venir meno l'obbligo di sospendere l'applicazione dell'aiuto".

In relazione alla riferita giurisprudenza comunitaria ed al conforme orientamento della Corte Suprema di Cassazione sono pertanto inammissibili le censure, le eccezioni ed i rilievi effettuati dalla società contribuente a sostegno delle proprie tesi difensive e più in particolare dell'eccezione relativa all'intervenuto decorso del termine prescrizione decennale del diritto al recupero delle agevolazioni fiscali oggetto dell'aiuto di Stato, poiché - come più sopra analizzato e precisato - la norma relativa di diritto interno si pone in contrasto ed è dunque incompatibile con le richiamate norme comunitarie eppertanto deve essere disapplicata dal giudice nazionale adito.

In conclusione, nella vicenda in argomento, deve essere esclusa qualsiasi prescrizione che doveva comunque ritenersi:

a) interrotta a seguito della emanazione della decisione 2003/193/CE (dove si precisava con lettera 17 maggio 1999 che la Commissione aveva comunicato all'Italia la decisione di avviare il procedimento di cui all'articolo 88, paragrafo 2, del trattato in relazione alle misure indicate nella denuncia e che la decisione della Commissione di avviare il procedimento era stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee con invito ai terzi interessati di presentazione delle osservazioni sulle misure in questione);

b) sospesa per effetto della impugnazione della stessa decisione della Commissione europea avanti la Corte di Giustizia delle Comunità europee, da parte del Governo italiano (cfr. causa C-290/02) e anche da parte di singole società (cfr. causa T-189/93).

La norma di diritto interno richiamata in parte motiva dai giudici di prime cure relativa all'art. 2946 C.C., per l'applicazione della prescrizione al caso in esame, va disapplicata in quanto norma derogata dalla speciale disciplina contenuta nel Regolamento CE n. 659/1999. L'ordinamento comunitario impone inequivocabilmente di procedere al recupero degli aiuti di Stato dichiarati illegali sulla base delle norme interne di ciascuno Stato membro ma a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione europea, talché non è possibile applicare quelle norme nazionali che sono ostative all'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione. Giova in questa sede ripetere che la Commissione europea, nella propria Comunicazione 2007/C 272/05 (pubblicata nella G.U.C.E. serie C, del 15/11/2007, n. 272) ha espressamente disposto che le autorità degli Stati membri sono tenute a non applicare disposizioni di diritto nazionale che possano ostacolare l'esecuzione immediata delle decisioni della Commissione.

Pertanto anche a voler considerare le fasi amministrative endoprocedimentali, ai meri fini della verifica della correttezza dell'operato dell'Ufficio accertatore, l'unico termine previsto per l'emissione dell'avviso di accertamento è quello espressamente statuito dal comma 3, dell'art. 24 del D.L. n. 185/2008 il quale dispone che l'Agenzia delle entrate deve provvedere alla notifica degli avvisi di accertamento di cui al comma 1, entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore del decreto stesso; e tale norma non distingue tra



somme prescritte o meno, imponendo il recupero delle intere somme dovute tenuto conto di quanto già liquidato dall'Agenzia ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.L. 15/2/2007, n. 10; ed analoga disposizione era già contenuta nell'art. 27 della legge n. 62/2005. Per concludere è d'uopo ricordare il principio in base al quale l'azione di recupero dell'aiuto di Stato dichiarato illegittimo (quale atto dovuto privo di qualsivoglia discrezionalità interna) trova geneticamente la sua fonte giuridica nella legislazione comunitaria che è finalizzata alla tutela di un interesse sovranazionale extrafiscale teso alla tutela del Mercato unico e ad evitare che risorse statali concesse unilateralmente dagli Stati membri, sotto qualsiasi forma (e senza la previa ed obbligatoria verifica di compatibilità della Commissione europea prevista dall'art. 108 TFUE - ex art. 88 TCE) possano favorire illegittimamente talune imprese o talune produzioni falsando la concorrenza (art. 107 TFUE - ex art. 87 TCE-). Tutte le considerazioni sopra esposte debbono valere anche con riferimento alla eccezione sollevata dalla società contribuente concernente l'erronea applicazione dell'art. 43 DPR n. 600/1973, poiché anche i termini temporali in esso previsti, con riferimento alla fattispecie in esame, debbono considerarsi derogati per la prevalenza della normativa comunitaria sovranazionale e con riferimento alla giurisprudenza comunitaria ed a quella dei giudici di legittimità soprarichiamata.

L'odierno Collegio d'appello inoltre osserva che, se da un lato assume rilievo fiscale la dichiarazione presentata dalla società, d'altra parte l'Amministrazione Finanziaria è tenuta ad un controllo delle poste ivi dichiarate, eppertanto nel momento in cui è prevista dalla legge n. 62/2005 la presentazione della dichiarazione (che non risulta esser stata prodotta dalla società contribuente), contestualmente sorge il diritto-dovere dell'Ufficio al controllo. Ogni atto amministrativo e tributario può e deve considerarsi assoggettabile a controllo di veridicità da parte dell'ente preposto a riceverlo; e dunque, al controllo da parte del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (che è consequenziale all'adempimento trattandosi di dichiarazioni dei redditi, se pur presentata solo in seguito alla pronuncia di inammissibilità dell'aiuto), sono applicabili i principi e le ordinarie procedure di accertamento e riscossione previste dalla normativa vigente sulle imposte dei redditi.

E così, l'art. 24 del D.L. 29/11/2008 n.185, convertito con modificazioni in legge 28/1/2009 n.2, regola le modalità del controllo in argomento, precisando che il recupero degli aiuti di Stato equivalenti alle imposte non corrisposte con i relativi interessi, di cui al comma 1, vanno calcolati ai sensi dell'articolo 3, terzo comma, della decisione 2003/193/CE della Commissione europea del 5/6/2002, in relazione a ciascun periodo d'imposta nel quale l'aiuto è stato fruito; controllo che deve essere effettuato tenuto conto di quanto già liquidato dall'Agenzia ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.L. 15/2/2007 n.10 convertito con modificazioni dalla legge 6/4/2007, n.46.

Da quanto sopra risulta chiara la ratio del legislatore che ha voluto distinguere e regolamentare l'attività di controllo dell'Amministrazione in due fasi:

- a) la prima di tipo dichiarativo con la presentazione delle nuove dichiarazioni e la liquidazione delle relative imposte da pagare su intimazione-ingiunzione;
- b) la seconda di mero controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria secondo le proprie ordinarie procedure di accertamento.

Va da sé che, anche nel caso di dichiarazione in perdita, non si realizzerà la fase di intimazione di pagamento dell'imposta, essendo la stessa insussistente, ma permane vigente ed integro l'esercizio del potere di controllo della dichiarazione, previsto per la seconda fase di attività dell'Amministrazione, con l'attuazione delle procedure di accertamento appositamente previste dalla legge. Con riferimento a tutto quanto sopra esposto, l'odierno Collegio ritiene accoglibile l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Sondrio, avverso la sentenza della Commissione Tributaria

Provinciale di Sondrio n. 116/02/09 del 24/7/2009, che deve conseguentemente essere riformata.

In relazione alla complessità della vicenda controversa, alle questioni giuridiche trattate ed all'incertezza interpretativa delle norme di riferimento, l'odierno Collegio d'appello ritiene sussistano giustificati motivi per compensare le spese del giudizio.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale, accoglie l'appello. Spese compensate.