

AIUTI di STATO ILLEGITTIMI: SOSPENSIONE degli ATTI di RECUPERO

Nuovo art. 47-bis, D.Lgs. 546/1992 in materia di sospensione cautelare di atti volti al recupero di aiuti di Stato dichiarati illegittimi a livello comunitario.

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista – pubblicista – Studio Ferrajoli legale tributario in Bergamo e Brescia

L'art. 2, co. 1, D.L. 8 aprile 2008, n. 59 (pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* del 9 aprile 2008, n. 84) ha introdotto il nuovo art. 47-bis al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [CFF 4698a] in materia di sospensione cautelare di atti volti al recupero di aiuti di Stato dichiarati illegittimi e per la definizione delle relative controversie.

L'art. 47-bis, D.Lgs. 546/1992 è stato recentemente oggetto di commento da parte dell'Agenzia delle Entrate con propria C.M. 29 aprile 2008, n. 42/E che fornisce un primo commento organico alla nuova disposizione definendone tecnicamente l'ambito di applicazione, i presupposti sostanziali e le procedure contenziose che le Commissioni tributarie provinciali dovranno seguire per applicare correttamente la normativa.

AMBITO di APPLICAZIONE del NUOVO ART. 47-BIS, D.LGS. 546/1992

Con l'introduzione dell'art. 47-bis, D.Lgs. 546/1992, il Legislatore tributario ha introdotto una disciplina speciale delle controversie relative agli atti finalizzati al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in ese-

cuzione di una decisione adottata dalla Commissione Europea in forza del Regolamento del Consiglio Ce 22 marzo 1999, n. 659.

Il presupposto funzionale di applicazione dell'art. 47-bis, D.Lgs. 546/1992 trova il suo fondamento primario nell'art. 92 del Trattato Ce che stabilisce l'incompatibilità con il mercato comune degli aiuti concessi dagli Stati membri capaci di favorire talune imprese o talune produzioni nazionali, con conseguente minaccia di alterazione del principio equitativo della concorrenza nell'ambito degli scambi commerciali intracomunitari.

L'art. 14, co. 1, del Regolamento Ce n. 659/1999 prevede che nel caso di decisioni relative ad aiuti ritenuti illegali dalla Commissione, la stessa adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di provvedere ad assumere le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario.

La normativa comunitaria lascia tuttavia alla legislazione nazionale di ciascun Stato membro la scelta di determinare le modalità di recupero, così come meglio previsto dall'art. 14, co. 3, del Regolamento Ce n. 659/1999. In linea generale, il recupero dell'aiuto deve difatti essere effettuato senza indugio in forza delle procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato.

Secondo quanto previsto dall'art. 14, co. 3,

del Regolamento Ce n. 659/1999, le modalità di recupero previste dalla legge nazionale di ciascun Stato membro debbono essere funzionalmente in grado di assicurare l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione assunta dalla Commissione.

Proprio in ragione della necessità di garantire l'esecuzione immediata ed effettiva delle decisioni di recupero, il Legislatore tributario ha deciso di introdurre attraverso la promulgazione delle novità apportate dall'art. 2, D.L. 59/2008, la disciplina speciale della sospensione giudiziale degli atti di recupero di aiuti di Stato e della definizione delle controversie avanti alle Commissioni tributarie provinciali.

**PRESUPPOSTI
per la CONCESSIONE
della SOSPENSIONE**

Secondo quanto previsto dall'art. 47-bis, co. 1, D.Lgs. 546/1992, nel caso in cui sia stata 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'art. 14 del Regolamento del Consiglio Ce n. 659/1999, la Commissione tributaria provinciale è ora legittimata a concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento conseguente alla decisione.

La Commissione tributaria provinciale potrà tuttavia concedere la sospensione dell'efficacia dell'atto solamente se sussistono cumulativamente i presupposti cautelari indicati all'art. 47-bis, co. 1, lett. a) e b), D.Lgs. 546/1992.

L'art. 47-bis, co. 1, lett. a), D.Lgs. 546/1992 contiene innanzitutto un'elencazione delle condizioni, rientranti nel novero dei presupposti rispondenti alla categoria generale del *fumus boni iuris*, che alternativamente possono costituire motivo per poter concedere il provvedimento di sospensione.

La Commissione tributaria provinciale è innanzitutto legittimata ad autorizzare la sospensione solamente se accerti la presenza di gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero.

Secondo quanto previsto dalla C.M. 29 aprile 2008, n. 42/E, la Commissione tributaria provinciale ha tuttavia il dovere di compiere una preventiva valutazione in ordine alla gravità dei motivi, dal momento che devono sussistere gravi riserve sulla validità della decisione di recupero.

L'esame della Commissione tributaria deve difatti ispirarsi al principio espresso dalla Corte di giustizia europea in forza del quale non possono essere adottati provvedimenti provvisori nel caso in cui le circostanze di fatto e di diritto esposte inducano il giudice nazionale a ritenere la sussistenza di gravi dubbi circa la validità del regolamento comunitario su cui risulta fondato l'atto amministrativo oggetto di impugnazione (si rinvia a Corte di giustizia europea 9 novembre 1995 – causa C-465/93).

Nella valutazione dei gravi motivi, la Commissione tributaria provinciale è inoltre tenuta a prendere in debita considerazione i precedenti giurisprudenziali formulati dalla Corte di giustizia europea o dal Tribunale di primo grado relativamente alla legittimità dell'atto comunitario, in conformità di quanto disposto dalla Commissione europea al punto 59 della comunicazione n. 2007/C272/05 del 15 novembre 2007.

Presupposti per la concessione della sospensione ex art. 47-bis, D.Lgs. 546/1992

Commissione tributaria provinciale	<i>Fumus boni iuris</i>	Gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero
		Evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato
		Evidente errore nel calcolo della somma da recuperare nei limiti dell'errore
	<i>Periculum in mora</i>	Pregiudizio imminente e irreparabile conseguente all'esecuzione dell'atto

Nel caso in cui il provvedimento di sospensione risulta fondato su motivi attinenti all'illegittimità della decisione di recupero, l'art. 47-bis, co. 2, D.Lgs. 546/1992 prevede che la **Commissione tributaria provinciale** debba innanzitutto, con separata ordinanza, **interrompere il giudizio**.

A questo punto la Commissione tributaria provinciale deve provvedere all'immediato **rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia europea**, formulando contestuale richiesta di trattazione d'urgenza secondo la procedura prevista ex 104-ter del Regolamento della Corte di giustizia del 19 giugno 1991 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* delle Comunità europee L 176, 4 luglio 1991).

La Commissione tributaria provinciale **non è** tuttavia tenuta a **rinvviare in via pregiudiziale la questione di validità dell'atto comunitario, qualora** la medesima risulti essere già stata **deferita alla Corte di giustizia europea**.

L'art. 47-bis, co. 2, D.Lgs. 546/1992 prevede infine che non possa essere in ogni caso accolta l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero quando la parte istante, pur avendone facoltà in quanto individuata o chiaramente individuabile, non abbia proposto impugnazione avverso la decisione di recupero ai sensi dell'art. 230 del Trattato istitutivo della Ce.

In termini analoghi, l'istanza di sospensione non può essere accolta se la parte istante, nonostante abbia tempestivamente proposto l'impugnazione, non abbia tuttavia richiesto la sospensione della decisione di recupero ai sensi dell'art. 242 del Trattato medesimo ovvero quando l'abbia richiesta e la stessa non sia stata tuttavia concessa.

Un **ulteriore presupposto** appartenente alla categoria del *fumus boni iuris* che l'art. 47-bis, co. 1, lett. a), D.Lgs. 546/1992 individua come possibile condizione per la concessione della misura cautelare di sospensione è rappresentato dall'evidente errore nell'individuazione del soggetto destinatario dell'atto di recupero.

Secondo quanto meglio precisato nella C.M. 42/E/2008, l'**erroneità nell'individuazione del**

soggetto **destinatario dell'atto di recupero** deve essere assolutamente **evidente** ovvero deve emergere in modo **immediato** senza che risulti necessario procedere ad alcuna esplorativa attività di indagine.

Ne consegue che l'erroneità deve rilevare da una analisi dello stato degli atti, prescindendo da qualsivoglia apprezzamento nel merito, in quanto è indispensabile che l'errore affiori da elementi di immediata percezione.

La C.M. 42/E/2008 precisa tuttavia che l'evidenza dell'errore non può di per sé consentire alla Commissione tributaria provinciale di limitare la sua attività di controllo alla mera constatazione dell'avvenuta formulazione dell'eccezione sollevata dal ricorrente.

La Commissione tributaria provinciale ha comunque sempre il dovere di compiere una valutazione in ordine alla reale sussistenza dell'errore, sebbene la funzione di accertamento cui è deputato il giudice tributario deve ritenersi sommaria, essendo circoscritta ad un esame conciso degli atti.

Un **ultimo possibile presupposto** per la concessione del provvedimento di sospensione rientrante nell'ambito delle condizioni appartenenti al *fumus boni iuris* è costituito dall'accertamento dell'esistenza di un **evidente errore di calcolo**.

La C.M. 42/E/2008 precisa tuttavia che l'errore di calcolo rilevante ai fini della concessione della sospensione deve essere stato facilmente rilevabile in quanto rilevato sulla base degli elementi indicati dall'Ufficio nell'atto di recupero.

Deve cioè emergere che l'importo complessivamente preteso dall'Ufficio risulti superiore rispetto a quello risultante dalla liquidazione delle singole voci poste a base del recupero, di modo che l'incongruenza dipenda da un palese errore di calcolo.

La C.M. 42/E/2008 precisa inoltre che la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato fondata sull'errore di calcolo può tuttavia essere unicamente disposta entro i limiti dell'errore.

In considerazione del fatto che la sospensione può essere concessa solamente in presenza di evidenti esigenze cautelari, la **sussistenza del solo requisito del *fumus boni iuris* non**

può rappresentare **condizione sufficiente** per la deliberazione del provvedimento.

La sussistenza di uno dei presupposti previsti ex art. 47-bis, co. 1, lett. a), D.Lgs. 546/1992 deve indispensabilmente essere **accompagnato dal requisito del *periculum in mora*** che rappresenta difatti una **condizione imprescindibile** comune a tutti i provvedimenti di natura cautelare.

L'art. 47-bis, co. 1, lett. b), D.Lgs. 546/1992 prevede che la Commissione tributaria provinciale possa dunque concedere la sospensione dell'efficacia dell'atto di recupero solamente in presenza di un **pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile** conseguente alla sua esecuzione.

Più precisamente, la C.M. 42/E/2008 precisa che la sospensione dell'atto di recupero è possibile solamente se sussiste un **pericolo concreto, effettivo ed immediato di un danno grave ed irreparabile** derivante dall'esecuzione dell'atto non suscettibile di un successivo ristoro in presenza di una decisione definitiva favorevole all'istante.

La **Commissione tributaria provinciale** deve pertanto **accertare** che l'istante sia stato in **grado di provare**, ancorché sommariamente, in modo certo ed univoco l'elemento del *periculum in mora* non solo sotto un **profilo quantitativo** relativo all'entità dell'importo

richiesto, ma anche sotto un **profilo soggettivo** relativo alla situazione patrimoniale ed aziendale del richiedente, nonché con riferimento alla finalità del recupero derivante dalla decisione assunta a livello comunitario dalla Commissione.

**COORDINAMENTO
tra l'ART. 47-BIS,
D.LGS. 546/1992
e il PROCEDIMENTO CAUTELARE**

In forza dell'art. 47-bis, co. 3, D.Lgs. 546/1992, si rileva che il provvedimento cautelare di **sospensione degli atti di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili** può essere **emanato secondo la disciplina procedurale** prevista dall'art. 47, co. 1, 2, 4, 5, 7 ed 8 dello stesso D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4698]. Come noto, secondo quanto previsto dall'art. 47, co. 1, D.Lgs. 546/1992, il ricorrente dovrà dunque richiedere alla Commissione tributaria provinciale la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto di impugnazione attraverso la presentazione di una istanza motivata proposta con ricorso o con atto separato da notificare alle altre parti successivamente depositato in segreteria.

Procedimento avanti alla Commissione tributaria provinciale ex art. 47-bis, co. 3, D.Lgs. 546/1992

Istanza motivata di sospensione proposta alla Commissione tributaria provinciale con ricorso o con atto separato	Fissazione con decreto dell'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione
	Non è consentito la provvisoria sospensione dell'esecuzione - <i>inaudita altera parte</i> - con il decreto di fissazione dell'udienza di trattazione
	Il collegio provvede con ordinanza motivata non impugnabile
	Decisione di sospensione può essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia con cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa
Definizione nel merito delle controversie	Risolte nel merito entro il termine di 60 giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione
Alla scadenza del termine di 60 giorni dall'emanazione dell'ordinanza di sospensione	Perdita di efficacia del provvedimento
	La Commissione tributaria provinciale entro 60 giorni può riesaminare, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione
Fissazione di un termine di efficacia della sospensione	La Commissione tributaria provinciale può confermare anche parzialmente l'ordinanza di sospensione se sussistono i presupposti del <i>fumus boni iuris</i>
	Non superiore a 60 giorni e non prorogabile

A questo punto, il presidente provvederà a fissare con decreto, la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno 10 giorni prima, così come previsto dall'art. 47, co. 2, D.Lgs. 546/1992.

Non trova invece **applicazione** l'art. 47, co. 3, D.Lgs. 546/1992, così che, nel caso di specie, il presidente, con il decreto di fissazione dell'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione, non potrà disporre – *inaudita altera parte* – la provvisoria sospensione dell'esecuzione.

Si dovrà pertanto **seguire il procedimento in via ordinaria**: il collegio ai sensi dell'art. 47, co. 4, D.Lgs. 546/1992, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. La decisione di sospensione può inoltre essere anche parziale e subordinata alla prestazione di una idonea garanzia da prestare attraverso cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa nei modi indicati nel provvedimento. Si noti che il Legislatore ha altresì deciso di **non richiamare** le disposizioni contenute nell'art. 47, co. 6, D.Lgs. 546/1992 in forza del quale nei casi di sospensione dell'atto impugnato, la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre 90 giorni dalla pronuncia.

La decisione di escludere l'applicazione dell'art. 47, co. 6, D.Lgs. 546/1992 è motivata dal fatto che l'art. 47-bis, co. 4, D.Lgs. 546/1992 ha previsto una **disciplina speciale** in tema di **termini** per la **fissazione della trattazione della controversia nel merito**.

Si noti inoltre che l'art. 47, co. 7, D.Lgs. 546/1992 stabilisce che gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

Per completezza è altresì opportuno sottolineare che nel **caso di mutamento delle circostanze di fatto** esistenti al momento della emanazione della misura di sospensione, la Commissione tributaria provinciale può **revocare** o **modificare**, su istanza motivata di parte, il **provvedimento cautelare** prima della sentenza, così come meglio specificato ex art. 47, co. 8, D.Lgs. 546/1992.

TRATTAZIONE nel MERITO della PROCEDURA di SOSPENSIONE e PROCEDURA di APPELLO

L'art. 47-bis, co. 4 e 5, D.Lgs. 546/1992 definisce la **procedura di trattazione nel merito** delle **controversie** relative alla **concessione della sospensione dell'esecutività dell'atto di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili**, la cui risoluzione richiede una decisione estremamente rapida del giudizio. Per l'effetto, l'art. 47-bis, co. 4, D.Lgs. 546/1992 prevede che la definizione nel merito delle **controversie** debbano essere risolte nel merito entro il **termine di 60 giorni** dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione.

Alla scadenza del termine di 60 giorni dall'emanazione dell'ordinanza di sospensione, il **provvedimento perde comunque efficacia, a meno che la Commissione tributaria provinciale** entro il medesimo termine **riesamini**, su istanza di parte, l'**ordinanza di sospensione** e ne disponga la **conferma**, anche parziale, sempre che sussistano ancora i presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* ex art. 47-bis, co. 1 e 2, D.Lgs. 546/1992. In ogni caso, la Commissione tributaria provinciale deve tuttavia fissare un termine di efficacia della conferma della sospensione, non prorogabile, e comunque non superiore a 60 giorni.

Si noti che i **termini** previsti dall'art. 47-bis, co. 1 e 2, D.Lgs. 546/1992 **non risultano soggetti** alla disciplina sulla **sospensione feriale** dei termini dal 1° agosto al 15 settembre secondo quanto previsto dall'art. 1, L. 7 ottobre 1969, n. 742 [CFF ● 4732].

Nel **caso particolare** in cui la Commissione tributaria provinciale ha **rinvio** alla **Corte di giustizia europea** la **questione pregiudiziale** relativa alla legittimità della decisione di recupero, il **termine di 60 giorni** per la definizione della controversia nel merito è soggetta a **sospensione** a decorrere dal giorno del deposito dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale. Il termine di 60 giorni inizia nuovamente a decorrere a partire dalla data di trasmissione della decisione della Corte di giustizia europea. È altresì opportuno sottolineare

are che l'art. 47-bis, co. 5, D.Lgs. 546/1992 stabilisce che le controversie relative agli atti di recupero debbano essere discusse in pubblica udienza ed immediatamente dopo la discussione, il collegio giudicante deve deliberare la decisione in camera di consiglio.

A questo punto, il presidente redige e sottoscrive il dispositivo e ne dà lettura in udienza, a pena di nullità.

L'art. 47, co. 6, D.Lgs. 546/1992 prescrive infine che la sentenza va depositata nella segreteria della Commissione tributaria provinciale entro quindici giorni dalla lettura del dispositivo. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito, apponendo sulla sentenza la propria firma e la data e ne dà immediata comunicazione alle parti.

L'art. 47-bis, co. 7, D.Lgs. 546/1992 detta infine la disciplina in materia di procedura di appello, disponendo che alle controversie proposte avanti alle Commissioni tributarie regionali aventi ad oggetto gli atti di recupero di aiuti di Stato illegali debba essere riconosciuta priorità assoluta nella trattazione. Per tale ragione tutti i termini del giudizio di appello davanti alla Commissione tributaria regionale, ad eccezione di quello stabilito per la proposizione del ricorso, vengono ridotti alla metà. Il Legislatore tributario ha inoltre previsto che ai giudizi proposti avanti alle Commissioni tributarie regionali trovano applicazione le disposizioni procedurali pre-

viste ex art. 47-bis, co. 4, terzo e quarto periodo, 5 e 7, D.Lgs. 546/1992.

DISCIPLINA TRANSITORIA

Con riferimento ai procedimenti pendenti alla data di entrata in vigore del D.L. 59/2008, (avvenuta al momento della pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale* del 9 aprile 2008), l'art. 2, co. 2, del D.L. [CFF ● 4653] che, nel caso in cui sia stata concessa la sospensione, le controversie debbono essere definite nel merito entro il termine di 60 giorni sempre dalla sua data di entrata in vigore.

Entro il medesimo termine, la Commissione tributaria provinciale, su istanza di parte, è tenuta a riesaminare i provvedimenti di sospensione già oggetto di concessione, disponendone la revoca, qualora non ricorrano i presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* ex art. 47-bis, co. 1 e 2, D.Lgs. 546/1992. Con un chiaro intento acceleratorio, l'art. 2, co. 2, D.L. 59/2008 non solo riduce a 10 giorni il termine previsto dall'art. 31, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4682] per la comunicazione alle parti costituite dell'avviso di fissazione della data di udienza di trattazione, ma estende altresì la disciplina prevista dall'art. 47-bis, co. 7, D.Lgs. 546/1992 alle controversie pendenti in grado di appello.

Art. 47-bis, D.Lgs. 546/1992: disciplina transitoria

Procedimenti pendenti alla data di entrata in vigore del D.L. 9 aprile 2008, n. 59	Se è stata concessa la sospensione, entro il termine di 60 giorni	Le controversie debbono essere definite nel merito
	Entro 60 giorni	La Commissione tributaria provinciale, su istanza di parte riesamina i provvedimenti di sospensione già oggetto di concessione La Commissione tributaria provinciale può disporre la revoca, qualora non ricorrano i presupposti del <i>fumus boni iuris</i> e del <i>periculum in mora</i>

Adempimenti degli Uffici tenuti all'applicazione dell'art. 47-bis, D.Lgs. 546/1992

Riesame della Commissione tributaria provinciale dei provvedimenti cautelari già concessi al 9 aprile 2008	Gli Uffici devono provvedere senza indugio a depositare presso le Commissioni tributarie provinciali l'istanza di riesame	L'istanza di riesame deve contenere i motivi ostativi alla conferma del provvedimento cautelare
	Gli Uffici devono effettuare un monitoraggio in relazione alle istanze di riesame	Deve emergere il numero delle sospensioni concesse alla data di entrata in vigore del D.L. 59/2008 Deve emergere il numero delle controversie per le quali è stata proposta istanza di riesame nonché il loro esito