

Le Fonti Comunitarie del Diritto Tributario

(Prof. Fabrizio Amatucci)

1. Rafforzamento del diritto e delle fonti UE e limitazione delle politiche fiscali nazionali

L'esperienza di questi ultimi anni che va manifestandosi in seno all'Unione europea di riconoscimento e consolidamento della normativa e dei principi comunitari negli ordinamenti tributari nazionali ed in particolare in quelli dell'eurozona, presenta caratteri di forte peculiarità. Oltre alle normali limitazioni della sovranità fiscale nazionale dettate dalle regole del libero mercato e della concorrenza, si assiste all'imposizione di scelte di politica fiscale da parte delle Istituzioni (BCE e Consiglio Ue) nei confronti di Stati membri in difficoltà economica, come accaduto in tempi recenti con la Grecia¹ e con l'Italia e ad un impatto della politica economica monetaria su quelle tributarie nazionali.

Si conferma, dunque, la generale condivisione dell'esigenza di un confronto serrato tra istituzioni dei Paesi membri ed europee ed in particolare tra giudici nazionali e Corte di giustizia finalizzato a realizzare un bilanciamento tra le rispettive posizioni ed evitare, per quanto possibile, risultati abnormi quale la disapplicazione di un atto o principio giurisprudenziale dell'Unione Europea in uno Stato membro. Significativa in tale quadro è la decisione dell'Alta corte costituzionale tedesca il 12.9.2012 che ha detto sì al Fiscal compact ed alla nascita del Fondo salva-stati (nuovo meccanismo di stabilità europea o Esm) sancendone la legittimità costituzionale ed ha accolto la proposta della Commissione UE di conferire alla Banca Centrale Europea i poteri di supervisore unico delle banche dell'Eurozona. Si è in tal modo affermata da parte di un organo nazionale una forte limitazione della sovranità fiscale nazionale a favore di quella europea con conseguenze considerevoli per il futuro in termini di coordinamento e ravvicinamento delle politiche fiscali. Tali politiche nazionali, all'inizio collocate saldamente nell'ambito di ciascun ordinamento nazionale e percepite come un possibile ostacolo all'integrazione europea superabile solo attraverso il loro contenimento, tendono oggi – alla luce delle linee evolutive dell'Unione – a mutare il proprio carattere e ad assumerne un altro, ovvero quello di strumenti indispensabili, in positivo, per la crescita economica, la sopravvivenza e lo sviluppo del sistema economico-monetario europeo.

Al rafforzamento del sistema giuridico europeo ha contribuito la comunitarizzazione di principi e delle norme CEDU che, anche se incontrano ancora qualche ostacolo nell'ordinamento tributario nazionale², appaiono una forma forte di condizionamento dei sistemi interni procesuali e procedurali. Le norme CEDU rafforzate e comunitarizzate a seguito dell'adesione dell'UE alla convenzione diritti umani, dovrebbero applicarsi a tutte le fattispecie che rientrano nella sfera del diritto dell'UE.

La differenza sostanziale tra norme UE e CEDU consiste nel fatto che, mentre le norme di diritto comunitario hanno finalità economica e sono in grado di giustificare il loro ampliamento nella sfera fiscale sostanziale e procedurale ed il superamento della sovranità nazionale attraverso la disapplicazione di norme interne incompatibili, le disposizioni CEDU che sanciscono una serie di garanzie del contribuente in fase procedimentale e processuale

¹ Si veda il comunicato del Consiglio dell'Unione europea del 13 marzo 2012 n. 7576/12, nel quale si dà espressamente atto dell'accordo intervenuto con le autorità greche per l'adozione di misure di riduzione del *deficit* eccessivo quale condizione per l'erogazione degli aiuti finanziari europei

² La Cassazione nelle Sent. n.19367/2008 e n. 3270 del 10.2.2011 ha affermato l'esclusione dalla sfera applicativa della convenzione dei diritti umani delle controversie relative ad obbligazioni che risultino dalla legislazione fiscale ad esclusione della sanzioni tributarie che per la afflittività siano assimilabili a quelle penali.

tributaria come obblighi internazionali che incidono direttamente sulla sovranità fiscale, sono in grado di interpretare e integrare il parametro costituzionale (come il principio del giusto processo) 3.

I rapporti tra ordinamento comunitario e nazionale e l'efficacia delle norme UE sono stati oggetto di esame da parte della nostra giurisprudenza costituzionale che ha assunto nel tempo posizioni diverse, fino al raggiungimento ed al consolidamento della tesi del primato della norma comunitaria rispetto a quella nazionale ed al riconoscimento dell'effetto della disapplicazione della norma nazionale in contrasto con quella comunitaria⁴, facendo salvi i principi inderogabili della Costituzione. Naturalmente, il recente approccio ha avuto , un chiaro effetto sulla teoria dei "controlimiti", che finisce per essere piegata alle superiori esigenze della costruzione comune diventando, in qualche modo, inoperante. Appare significativo, in proposito, quanto di recente affermato dalla sezione tributaria della Corte di cassazione italiana. Questa, chiamata a pronunciarsi su una controversia concernente il recupero di aiuti di Stato dichiarati dalla Commissione incompatibili con il diritto dell'Unione, ha sostenuto che "la stessa teoria dei controlimiti, che pure trovava ragionevoli giustificazioni negli anni 70-80 del secolo scorso, quando il processo di integrazione era nelle fasi iniziali, sembra oggi in aperta contraddizione con il concetto stesso di integrazione quale risulta attualmente anche in ragione dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia -che ha fornito prove sufficienti di tutela dei diritti fondamentali- e del richiamo alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, avente valore vincolante anche nei confronti delle istituzioni europee, al punto che il conflitto tra diritto comunitario e diritto statale non sembra oggi più concepibile in uno spazio giuridico europeo veramente integrato" (Cassazione, sez. tributaria, sentenza n. 8817/12 depositata il 1° giugno 2012). Non risultano tuttavia definitivamente superati i problemi di limitazione della sovranità fiscale nazionale e del rispetto del principio del dominio riservato di competenza nazionale in quanto manca una precisa ripartizione di competenza tra stato e UE 5. Il mantenimento della sovranità fiscale nazionale da parte degli Stati membri riconosciuto ancor oggi formalmente attraverso la competenza esclusiva di questi ultimi in materia di fiscalità diretta che consente di bilanciare il rafforzamento delle fonti comunitarie, è inversamente proporzionale al consolidamento del sistema economico monetario ed alla realizzazione delle libertà economiche in ambito UE e della neutralità fiscale anche se le limitazioni di tale sovranità nazionale dovrebbero essere consentite sulla base dell'art. 114 TFUE solo se riguardanti norme che hanno una diretta incidenza sul funzionamento del mercato e dunque se finalizzate, all'eliminazione di conflitti, delle distorsioni alla concorrenza e delle restrizioni tra Stati.

³ RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, Rass trib, 2009, 585, osserva come le norme CEDU sono norme interposte che intergrano il parametro di costituzionalità la cui valutazione spetta alla Corte Cost..

⁴ Con sentenza Corte giust. del 1978, causa 106/7, *Simmenthal* e Corte cost. n. 179/1984. si è reso in virtù del primato della norma UE, inapplicabile di diritto qualsiasi disposizione contraria della legislazione nazionale preesistente, ma anche quello di impedire la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali nella misura in cui siano incompatibili con le norme comunitarie. Nella sent. 28 giugno 2001, C-118/00 la Corte di giustizia ha riaffermato il primato della norma comunitaria che impone a tutte le istanze dello Stato membro di dare pieno effetto alla norma comunitaria, disapplicando, se del caso, disposizioni processuali nazionali che attribuiscono forza vincolante ad una decisione giurisdizionale. Allo stesso modo la nostra Cassazione ha riconosciuto l'inapplicabilità e la disapplicazione della norma interna in caso di conflitto (Cass., sent. n. 249/1995) con contemporanea vigenza delle due norme. Nella sentenza la stessa Corte giust. 7 gennaio 2004, C-201/02, ha inoltre precisato, che, in forza del principio di leale collaborazione previsto dall'art. 10 CE, gli Stati membri hanno l'obbligo di eliminare le conseguenze illecite di una violazione del diritto comunitario.

⁵ L'esercizio della potestà tributaria degli organi internazionali e le limitazioni che essa determina nei confronti degli Stati, trovano la propria giustificazione nella natura stessa dello strumento tributario tipicamente espressivo della sovranità nazionale ed essenziale per caratterizzare la conformazione politica ed economica dei singoli Paesi membri e dal suo carattere di elemento indispensabile per la costituzione di un organo istituzionale, economico e politico che si colloca al di fuori degli Stati membri.

Sarebbe pertanto opportuna una ripartizione esatta delle competenze in materia fiscale tra Stati membri e UE attraverso il principio di sussidiarietà per limitare l'eccessiva e incontrollata intromissione delle norme e dei principi comunitari nella legislazione fiscale nazionale che vede coinvolti direttamente e indirettamente soggetti non residenti e che talvolta prescinde dalla comparazione con la situazione effettiva dei residenti dalla loro capacità contributiva e dal collegamento economico effettivo del soggetto discriminato con lo Stato di occupazione o di stabilimento.

Inoltre, è questo è l'aspetto più rilevante, la sussidiarietà consentirebbe di evitare conflitti e sovrapposizioni di competenze e giurisdizionali tra organi interni e comunitari su questioni e casi limite tra diritto interno e comunitario. La giurisdizione della Corte di Giustizia rischia infatti di diventare illimitata e di assorbire quella delle Corti costituzionali o delle Corti supreme.

Infine è evidente che una più chiara ripartizione di competenze garantisce maggiore tutela dell'affidamento ai contribuenti sulla portata applicativa di principi UE e delle norme tributarie interne che regolano rapporti internazionali e intracomunitari e che incidono sulla concorrenza.

2 Le norme del Trattato UE in materia fiscale

L'applicazione di norme comunitarie come quelle del Trattato sul funzionamento dell'UE (dal 1° dicembre 2009 è entrato in vigore il Trattato di Lisbona che ha istituito il Trattato del funzionamento dell'UE (TFUE)) è particolarmente frequente in materia tributaria ove maggiori sono le implicazioni di tipo economico e finanziario e ove è evidente l'influenza sulla concorrenza e sul libero mercato, e la loro efficacia nell'ordinamento nazionale e sul sistema gerarchico delle fonti. Il Trattato sul funzionamento dell'UE fissa come è noto principi comuni e consente il riconoscimento di diritti e doveri ai cittadini europei ai quali si ispira l'ordinamento comunitario e che riguardano lo sviluppo coerente ed equilibrato delle attività economiche nel territorio comunitario. Le norme primarie del Trattato UE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia, attraverso la sua attività interpretativa, rafforzano la sfera di diritto posta a garanzia del contribuente in quanto sanciscono ed elaborano principi fondamentali come quello dell'effettività e dell'equivalenza del procedimento tributario, oltre al principio della tutela dell'affidamento e della neutralità IVA.. Affianco a tali diritti sorgono anche doveri o obblighi imposti dalla UE a carico del legislatore e dei contribuenti come il rispetto del divieto di aiuti di stato⁶, delle restrizioni fiscali e più di recente del principio dell'abuso del diritto che hanno ispirato diversi interventi normativi in materia di imposte dirette e indirette. Tali diritti e doveri di origine UE contribuiscono alla realizzazione quel procedimento inarrestabile conosciuto come integrazione fiscale negativa dagli stati ed, attraverso gli artt. 10, 11 e 117 Cost. (che fissa il doppio vincolo cost. e UE), hanno la stessa efficacia nei confronti del nostro legislatore nazionale, del giudice e dell'a.f. di norme costituzionali. L'evoluzione interpretativa della giurisprudenza comunitaria delle norme primarie del Trattato, ha determinato infatti il condizionamento dell'intera sfera dell'ordinamento tributario nazionale (tributi c.d. armonizzati e non incluso i quella delle imposte dirette che non è di competenza esclusiva, né concorrente dell'UE). Il settore dei tributi armonizzati tuttavia, essendo disciplinato non solo da principi ma anche da una normativa specifica come le direttive e trattandosi nel caso in esame di risorsa propria UE, segue regole particolari che giustificano intereventi ancor più vincolanti per legislatore nazionale (v.di abuso del diritto, condono IVA e transazione fiscale). Ciò determina un fenomeno del tutto particolare di ripartizione degli ordinamenti tributari degli Stati membri UE in due sotto sistemi quello IVA (armonizzato) la cui disciplina risulta sempre meno espressione della sovranità fiscale nazionale rientrando pienamente nella sfera comunitaria e

⁶ Gli artt. 107 e 108 TFUE (ex artt. 87 e 88), volti ad assicurare l'eliminazione di ogni forma di distorsione alla concorrenza a livello intracomunitario, costituiscono infatti uno dei maggiori vincoli alla potestà tributaria nazionale e locale e riducono notevolmente la discrezionalità dell'A.F. e del giudice tributario.

quello delle imposte dirette (non armonizzato) regolato da principi e disposizioni diverse prevalentemente nazionali ma che subisce la forte influenza dei principi del Trattato UE

L'espansione norme primarie previste dal Trattato UE e la difficile ripartizione di competenze Stato -UE deriva anche dal fatto che al vaglio della compatibilità comunitaria rientrano sempre più spesso situazioni quasi di diritto interno ⁷ ove il collegamento con l'altro Stato membro che legittimerebbe l'applicazione di diritto comunitario, è spesso quasi impercettibile.

Inoltre i riflessi processuali di questa espansione e del rafforzamento del diritto UE sono notevoli se si considera che è stato ritenuto dalla giurisprudenza della Cassazione che il rango comunitario o costituzionale del principio ne comporta - secondo una costante giurisprudenza - l'obbligo di applicazione d'ufficio anche nel giudizio di legittimità e dunque che la normativa comunitaria si applica nell'ordinamento tributario interno nella sua interezza indipendentemente dalle domande proposte in giudizio (la rilevanza d'ufficio è ormai consolidata nella giurisprudenza della Cass., sent. 17 ottobre 2008, n. 25374 del 21.1.2009 n. 1465, 1372 del 21.1.2011).

Tuttavia non sono mancati in passato tentativi giurisprudenziali di arginare tale espansione, rifiutando l'autonomia dell'ordinamento comunitario e non ammettendo la possibilità della norma del Trattato UE di rappresentare nell'ordinamento nazionale un parametro unitario e autonomo come sembrerebbe invece discendere dalla nuova formulazione dell'art. 117 Cost. 8.

Anche se il primato della norma comunitaria (Trattato UE) su quella interna tributaria è oramai acquisito in ogni caso espressione di una supremazia gerarchica riconosciuta dagli Stati che hanno stipulato il Trattato dell'UE ed è pari a quella delle norme costituzionali⁹, non è da condividere se non eccezionalmente la tendenza nella giurisprudenza della Corte di giustizia ¹⁰ di superare, nel rispetto dell'effettività limiti, fondamentali di diritto interno come quello dei rapporti esauriti ed a relativizzare ad es. il valore del giudicato nazionale .

3. Le direttive, e i regolamenti comunitari

La portata generale e vincolante del regolamento UE in grado di rivolgersi a soggetti non determinati e limitati e la particolarità di atto self executing che non richiede alcuna attività di recepimento da parte degli Stati membri che dovranno applicarlo in modo completo ed integrale, consente di collocare tale norma ai livelli più alti della gerarchia delle fonti del diritto tributario. Tuttavia, non essendo, come esaminato, interamente trasferita la competenza in materia fiscale all'UE, il regolamento in materia tributaria limita eccessivamente la sovranità fiscale nazionale e, pertanto, viene utilizzato in casi particolari come quelli di repressione e di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali in materia di Iva ¹¹.

Gli artt. 113 (ex art. 93) e 114 (ex art. 94) del TFUE prevedono rispettivamente

⁷ Dovrebbe ritenersi che il limite insuperabile che incontra il diritto dell'UE , in mancanza di una base giuridica comune nei Paesi membri UE, è rappresentato dalle situazioni puramente interne e da quelle interne che regolano allo stesso modo sia fattispecie interne che intracomunitarie (Corte giust. CE, sent. 24 novembre 1993, C-267/91, *Keck*, vendita merci sottocosto).

⁸ Cass., sent. n. 17564/2002.

⁹ L'art. 2, comma 1, lett. b) della legge 7 aprile 2001, n. 8 nella prima parte, prevede l'adeguamento delle norme fiscali ai principi dell'ordinamento comunitario. Tra questi assumono prevalenza le libertà fondamentali di circolazione.

¹⁰ Corte giust. CE, sentt. 1° giugno 1999, C-126/97, *Eco Swiss (Racc., I-3055)*; 28 giugno 2001, C-118/00, *Larsy (Racc., I-5063)*; 7 gennaio 2004, C-201/02, *Wells (Racc., I-723)*, nonché 13 gennaio 2004, C-453/00, *Khne & Heitz (Racc., I-83)*; 18 luglio 2007, C-119/05, *Lucchini*, C-2/09 del 24.3.2009 *Olimpiclub*.

¹¹ Il regolamento n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003 emanato al fine di rafforzare la cooperazione amministrativa in materia di Iva e modificato dal regolamento n. 143/2008 del 12 febbraio 2008 fornisce un quadro giuridico più semplice ed efficace per combattere le frodi e adattare la cooperazione amministrativa alle sfide del mercato interno.

l'armonizzazione in materia di imposte indirette e dirette da parte dei Paesi membri e in tale ultimo caso "il potere di emanare disposizioni volte e al ravvicinamento delle legislazioni nazionali che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione e funzionamento Mercato interno". Gli ostacoli al mercato riguardano anche la materia fiscale e non vi è obbligo di intervenire per armonizzare le imposte dirette, ma ciò è previsto per eliminare le distorsioni e discriminazioni più importanti.

Lo strumento maggiormente idoneo per raggiungere gli obiettivi di armonizzazione o "integrazione fiscale negativa" degli ordinamenti nazionali, vincolando i Paesi membri al raggiungimento del risultato e rispettando allo stesso tempo la loro competenza in entrambi i casi, è, comunque, la direttiva che, pur non avendo portata generale, non è meno vincolante del regolamento 12 garantisce una certa flessibilità e che si colloca tra le fonti primarie del diritto tributario essendo equiparabile agli atti aventi forza di legge.

La possibilità di configurare l'efficacia diretta di direttive 13 in grado di vincolare il legislatore nazionale tributario in caso di inottemperanza, di non corretto recepimento o ancora di interpretazione dubbia da parte di norme nazionali disciplinanti tali atti comunitari 14 e che rende tali atti prevalenti in caso di conflitto 15, va limitata ai soli casi in cui esse presentino la caratteristica di norme incondizionate e sufficientemente precise o dettagliate. Si avverte inoltre l'esistenza di una sorta di presunzione di adattamento in tutti i casi in cui, scaduto il termine per esso, l'ordinamento interno appaia in grado di garantire la diretta applicabilità della direttiva.

L'effetto diretto delle direttive consente di ovviare alle negligenze ed ai ritardi degli Stati membri nell'adempimento puntuale e corretto degli obblighi in materia fiscale posti da esse e permette ai singoli di invocarle nei confronti dello Stato inadempiente per impedire che quest'ultimo ne possa trarre giovamento (effetto verticale) a svantaggio dei contribuenti 16.

4 L'efficacia vincolante delle decisioni della Commissione UE e il ruolo limitato del giudice nazionale

Di recente è stata riconosciuta dalla giurisprudenza di Cassazione (con sent. nn.

¹² G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2007, 144.

¹³ Con la sent. 17 dicembre 1970, causa 33/70, *Sace*, in *Racc.*, 1213, la Corte di giustizia ha elaborato la tesi dell'efficacia diretta delle direttive nei confronti dei singoli. Il caso riguardava il contrasto della tassa per i servizi amministrativi sull'importazione di prodotti dall'estero, istituita nel 1959 dal nostro ordinamento, con una direttiva del 22 dicembre 1967, n. 68/31 che prevedeva la progressiva soppressione di tale tributo. L'obbligo di abolire gli oneri nazionali è direttamente efficace nei rapporti tra Stato e cittadini ed attribuisce loro dei diritti che i giudici devono tutelare.

¹⁴ Ciò avviene allorché la direttiva costituisce un completamento di una norma del Trattato già produttiva di effetti immediati. Nella sentenza *Sace* della Corte di giustizia cit. si è rilevato che ciò avviene quando la direttiva chiarisce la portata dell'obbligo previsto dal Trattato o sceglie una tra le più interpretazioni possibili che può considerarsi come vincolante.

¹⁵ In caso di direttiva fiscale non correttamente trasposta la nostra Corte costituzionale (sent. 18 aprile 1991, n. 168) ha stabilito che se la direttiva è dettagliata può essere invocata contro lo Stato che l'ha recepita inadeguatamente e prevale sulla norma di attuazione se difforme ad essa (vedi il caso rimborsi della Tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione nei registri imprese c.d. tassa sulle società e dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese per contrasto normativa interna italiana con direttiva su raccolta dei capitali 69/335 del 1969). Anche la Corte di Cass. a SS.UU., con sent. 12 aprile 1996, n. 3458, in *Dir. e prat. trib.*, 1997, II, 829, ha ritenuto che la direttiva del 17 luglio 1969 sulla raccolta di capitali e l'interpretazione che ha dato la Corte di giustizia, hanno carattere vincolante per il giudice nazionale e comportano non l'abrogazione, ma la mera disapplicazione diretta della norma intera incompatibile.

¹⁶ Cfr. G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova., 2005, 150. L'applicabilità diretta esprime la propria funzionalità massima sul piano processuale nel senso che un cittadino può vedere riconosciuto un proprio diritto attraverso l'eliminazione di un comportamento incompatibile con il diritto CE configurato da una norma posta in essere dallo Stato di appartenenza. Perché ciò avvenga è necessario che la norma CE possa essere applicata dai giudici nazionali.

8319/2004, 8210/2004 e 4769/2005, 15980 del 2010, 19545/2011 17) la portata vincolante anche delle decisioni della Commissione UE in materia di aiuti di stato nel settore tributario discendente dall'art. 108 del Trattato sul funzionamento dell'UE in materia di aiuti di Stato e la loro efficacia diretta. Tali atti comunitari se definitivi, incondizionati, chiari e precisi, sono idonei a sopprimere o modificare la norma interna che prevede l'aiuto e, anche con specifico riguardo alla materia degli aiuti di Stato, a vincolare il giudice nazionale nell'ambito dei giudizi portati alla sua cognizione.

Particolarmente forte è dunque il vincolo delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato nei confronti dell'interprete rispetto ad atti come le direttive aventi efficacia diretta in quanto, mentre è sempre contestabile il non corretto recepimento di queste ultime da parte del legislatore nazionale, non è possibile sindacare le decisioni della Commissione, se divenute definitive una volta decorsi i termini di impugnazione previsti dall'art. 263 TFUE (ex art. 230), neanche attraverso rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia CE. Secondo la giurisprudenza comunitaria, la portata obbligatoria delle decisioni sarebbe negata se i giudici nazionali non potessero prendere in considerazione tali atti della Commissione come norme di diritto comunitario 18.

Il giudice tributario nazionale svolge per tale motivo in materia di aiuti di Stato e con riguardo alle decisioni UE un ruolo limitato rispetto alle altre situazioni di incompatibilità di norme tributarie interne con il diritto comunitario ove ha la possibilità (salvo il rinvio pregiudiziale alla CGCE) di pronunciarsi direttamente ed autonomamente sulla violazione di alcuni divieti come quelli di restrizione e di discriminazione. Il giudice tributario non può infatti pronunciarsi sulla compatibilità di una decisione della Commissione con il diritto comunitario¹⁹ o ritenere applicabile una delle deroghe previste dall'art. 107 nn. 2 e 3 TFUE in materia di aiuti di Stato in quanto ciò implica manifestazione di potere discrezionale riservato alla Commissione UE, coinvolgendo interessi comunitari²⁰. La Commissione

¹⁷ La Cassazione italiana, con sent. 10 dicembre 2002, n. 17564 e, successivamente, con sentt. nn. 8319/2004, 8210/2004 e 4769/2005, superando gli orientamenti precedenti (sent. 22 agosto 2002, n. 12395), ha per la prima volta riconosciuto l'efficacia diretta delle decisioni della Commissione negative in materia di aiuti di Stato (relativamente a casi di agevolazione fiscale regionale) se contengono un obbligo chiaro e preciso.

¹⁸ Vedi la giurisprudenza della Corte giust. CE, ove è stato precisato che lo Stato membro non può rimettere in discussione la validità di una decisione della quale è destinatario (art. 88, comma 2) dopo la scadenza del termine di impugnazione previsto dall'art. 230, comma 3 (Corte giust. CE, sent. 9 marzo 1994, C-188/92, *TWD*). Nella sent. 22 febbraio 2006, C-346/03, *Atzeni*, si evidenzia inoltre l'impossibilità di eccepire l'illegittimità della decisione della Commissione innanzi ai giudici nazionali nell'ambito di un ricorso avverso un provvedimento dell'autorità nazionale in esecuzione della decisione.

¹⁹ F. AMATUCCI, *Il ruolo del giudice nazionale in materia di aiuti fiscali*, *Rass. Trib.*, n. 5, 2008, 128. Come è stato chiarito dalla Corte di Giust. nella sentenza cause riunite C-143/99 e C-92/89 del 21.2.1991, sebbene in linea di principio i giudici nazionali possono trovarsi ad esaminare la validità di un atto comunitario, essi non sono però competenti a dichiarare l'invalidità degli atti delle istituzioni comunitarie. Particolare è la situazione in cui la questione di incompatibilità con il divieto di aiuti di Stato non viene sollevata dalla parti ma derivi da statuizioni spontanee da parte del giudice nazionale basate su una sua interpretazione corretta dal punto di vista del diritto comunitario. Secondo parte della dottrina (FICARI, *Agevolazioni fiscali alle fondazioni*, in *Dir.Prat. trib.*, 2008, 233) la effettività della tutela giurisdizionale dei diritti potrebbe indurre ritenere che ciò sia possibile nei soli gradi di merito.

²⁰ Nella sentenza CGCE 5.10.2006, causa C-232/05, è stato affermato che, il beneficiario di un aiuto dichiarato incompatibile, che avrebbe potuto impugnare la decisione della Commissione, non può contestare la legittimità della medesima dinanzi ai giudici nazionali nell'ambito di un ricorso proposto avverso i provvedimenti presi dalle autorità nazionali in esecuzione di questa decisione, nè invocare l'effetto sospensivo della riscossione. Ammettere infatti che in circostanze del genere l'interessato possa, dinanzi al giudice nazionale, opporsi all'esecuzione della decisione comunitaria eccependo l'illegittimità di quest'ultima, equivarrebbe a riconoscergli la possibilità di eludere il carattere definitivo della decisione nei suoi confronti dopo la scadenza del termine di ricorso previsto all'art. 230, quinto comma, CE (v., in tale senso, sentenze del 9 marzo 1994, causa C-188/92, *TWD Textilwerke Deggendorf*, Racc. pag. I-833, punti 17 e 18, e 15 febbraio 2001, causa C-239/99, *Nachi Europe*, Racc. pag. I-1197, punto 37).

europea svolge infatti un ruolo fondamentale e dispone invece di un' ampia discrezionalità nella valutazione delle eccezioni ossia dei casi di agevolazioni fiscali che non rientrano nella sfera degli aiuti di Stato ²¹ . Inoltre a seguito di mancata comunicazione alla Commissione da parte dello Stato membro delle norme che istituiscono o modificano gli aiuti, non è offerta al beneficiario la possibilità di attivare autonomamente la procedura volta alla verifica della compatibilità con il divieto di aiuti di Stato prevista dagli art. 107 e 108 del Trattato²². Tutto ciò rappresenta una deroga ingiustificata al principio di leale collaborazione dei Paesi membri ed in particolare del giudice nazionale (sent CGCE C 245/91 del 17.11.1993) e della possibilità da parte di quest'ultimo di garantire l'applicazione immediata delle norme in materia di aiuti di Stato compromettendo la tutela diretta effettiva del contribuente (e il suo diritto di difesa) riconosciuta dalle stesse norme comunitarie.

²¹ In tal senso sentenze cfr. CGCE C-156/98 del 19.8.2000, del 21.3.991, causa C-303/88, *Italia/Commissione* e causa C-156/98 del 19.9.2000 . In diverse sentenze la CGCE ha ribadito che “il Trattato conferisce alla Commissione un ampio potere discrezionale di dichiarare determinati aiuti compatibili con il mercato comune in deroga al divieto generale”. La Corte di Giustizia si è pronunciata sulle limitazioni delle giurisdizioni nazionali in materia e, nella sentenze 11.7.1996 causa C- 39/94 e dell'8 novembre 2001 Causa C-143/99, ha stabilito che “i giudici non possono pronunciarsi sulla compatibilità delle misure di aiuto con il mercato comune, essendo tale valutazione di esclusiva competenza della Commissione, sotto il controllo della Corte”.

²² LUJA, in *Legal protection of the diligent recipient of fiscal state aids* - relazione tenuta al convegno di Cetara/Salerno del 14 giugno 2008.