

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

30 marzo 2006 \*

Nel procedimento C-451/03,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla la Corte d'appello di Milano con decisione 15 ottobre 2003, pervenuta in cancelleria il 27 ottobre 2003, nella causa

**Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl**

contro

**Giuseppe Calafiori,**

con l'intervento di:

**Pubblico Ministero,**

\* Lingua processuale: l'italiano.

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský, S. von Bahr (relatore), A. Borg Barthet e U. Lõhmus, giudici,

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 25 maggio 2005,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl, dagli avv.ti F. Capelli e M. Valcada;
- per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. D. Del Gaizo, avvocato dello Stato;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e V. Di Bucci, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 giugno 2005,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 4 CE, 10 CE, 82 CE, 86 CE e 98 CE in materia di concorrenza, degli artt. 43 CE, 48 CE e 49 CE in materia di diritto di stabilimento e di libera prestazione dei servizi, e dell'art. 87 CE in materia di aiuti di Stato.
- 2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la società Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl (in prosieguo: l'«ADC Servizi») e il sig. Calafiori, notaio, relativamente al rifiuto di quest'ultimo di procedere all'iscrizione nel registro delle imprese di Milano della decisione adottata dall'assemblea generale di tale società di modificare lo statuto di quest'ultima.

### **Ambito normativo nazionale**

- 3 L'ambito normativo nazionale, quale risulta dalla decisione di rinvio, può essere riassunto nel modo seguente.
- 4 Il decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, come integrato dal decreto legislativo 28 dicembre 1998, n. 490 (in prosieguo: il «decreto legislativo n. 241/97»), riserva esclusivamente ai centri di assistenza fiscale (in prosieguo: i «CAF») il diritto di esercitare determinate attività di consulenza e di assistenza in materia tributaria, tra le quali rientrano le attività relative alla dichiarazione annuale dei redditi dei lavoratori dipendenti e assimilati.

- 5 L'art. 34, n. 4, del decreto legislativo n. 241/97 attribuisce una competenza esclusiva ai CAF per la liquidazione della dichiarazione dei redditi presentata in base ad un modello semplificato (modello 730), compresa la consegna al contribuente di una copia della dichiarazione elaborata e del prospetto di liquidazione delle imposte, nonché la comunicazione ai sostituti d'imposta del risultato della dichiarazione ai fini del conguaglio in sede di ritenuta d'acconto e l'invio delle dichiarazioni all'amministrazione finanziaria.
- 6 L'art. 35, n. 2, lett. b), del decreto legislativo n. 241/97 riserva inoltre ai CAF la verifica della conformità alla documentazione allegata dei dati indicati nelle dichiarazioni.
- 7 I CAF devono essere costituiti sotto forma di società di capitali che esercitano la loro attività previa autorizzazione del Ministero delle Finanze. Essi possono essere costituiti solo dai soggetti indicati agli artt. 32 e 33 del decreto legislativo n. 241/97. Si tratta, in particolare, o di associazioni datoriali o di organizzazioni sindacali ovvero di organizzazioni territoriali da esse delegate aventi complessivamente almeno 50 000 aderenti, o di sostituti d'imposta, aventi complessivamente almeno 50 000 dipendenti, o ancora di associazioni di lavoratori promotrici di istituti di patronato aventi complessivamente almeno 50 000 aderenti. Per quanto riguarda alcuni dei soggetti menzionati nel decreto legislativo n. 241/97, risulta che la possibilità di istituire CAF è limitata a quelli che sono stabiliti in Italia.
- 8 Inoltre, l'art. 33, n. 2, del decreto legislativo n. 241/97 prevede che i CAF designino uno o più responsabili dell'assistenza fiscale da individuare tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti o in quello dei ragionieri.

- 9 La normativa di cui è causa prevede, per le attività riservate ai CAE, il versamento a questi ultimi di un compenso, a carico del bilancio dello Stato, fissato inizialmente a ITL 25 000 per ciascuna dichiarazione elaborata e trasmessa, successivamente elevato a circa EUR 14.

### **La causa principale**

- 10 L'ADC Servizi, con sede a Milano, aveva ad oggetto l'assistenza e la consulenza in materia contabile e amministrativa.
- 11 Il 25 febbraio 2003, l'assemblea generale straordinaria di questa società ha deciso di approvare l'adozione di un nuovo statuto per tener conto del fatto che la società esercitava anche attività di assistenza fiscale per le imprese, per i lavoratori dipendenti ed assimilati, nonché per i pensionati.
- 12 Il notaio verbalizzante, sig. Calafiori, ha rifiutato di procedere all'iscrizione di questa decisione nel registro delle imprese di Milano, ritenendo che la modifica dello statuto, con la quale si autorizzava la società ad esercitare le dette attività di assistenza fiscale, fosse incompatibile con l'art. 34 del decreto legislativo n. 241/97.
- 13 L'ADC Servizi ha chiesto al Tribunale di Milano di ordinare l'iscrizione della detta decisione nel registro delle imprese di Milano. Con ordinanza 15 maggio 2003 questo giudice ha respinto il ricorso.

- 14 L'ADC Servizi ha impugnato questa ordinanza dinanzi alla Corte d'appello di Milano facendo valere che le disposizioni del decreto legislativo n. 241/97, in quanto riservano esclusivamente ai CAF talune attività di consulenza e di assistenza fiscale, sono incompatibili con il Trattato CE.
- 15 La Corte d'appello di Milano ritiene che la soluzione della controversia dinanzi ad essa pendente sollevi questioni relative all'interpretazione del diritto comunitario.
- 16 Essa indica, innanzi tutto, che i lavoratori dipendenti, i pensionati ed i soggetti assimilati sono indotti a rivolgersi ai CAF anche per questioni che non sono riservate a questi organismi dalla normativa di cui è causa, il che ha per effetto di falsare il gioco della concorrenza su questo mercato. Pertanto, il sistema venutosi così a creare sarebbe in contrasto con gli artt. 10 CE, 81 CE, 82 CE e 86 CE.
- 17 La Corte d'appello di Milano rileva poi che il fatto di riservare esclusivamente la liquidazione e la presentazione delle dichiarazioni dei redditi ad alcuni soggetti dotati di particolari requisiti costituisce non solo per l'operatore economico nazionale, ma anche per l'operatore stabilito in un altro Stato membro, un ostacolo all'esercizio della sua attività tale da poter rappresentare una restrizione vietata dagli artt. 43 CE, 48 CE e 49 CE.
- 18 Infine, secondo il detto giudice nazionale, il compenso menzionato al punto 9 della presente sentenza, esclusivamente riservato ai CAF a carico del bilancio dello Stato, sembra cadere nel divieto di cui agli artt. 87 CE e 88 CE.

## Le questioni pregiudiziali

19 Sulla base di queste considerazioni, la Corte d'appello di Milano ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni:

- «1) Se gli artt. 4 [CE], 10 [CE], 82 [CE], 86 [CE] e 98 [CE] (...) debbano essere interpretati in modo da ritenere che ostino ad una disciplina nazionale, quale quella risultante dal [decreto legislativo n. 241/97], in riferimento anche al T.U. delle imposte sui redditi [D.P.R. (decreto del Presidente della Repubblica) 22 dicembre 1986, n. 917] ed alla [legge] 30 dicembre 1991, n. 413, che riserva in via esclusiva il diritto di svolgere alcune attività di consulenza tributaria ad un'unica categoria di soggetti, i (...) CAF, negando agli altri operatori economici del settore, pur in possesso di un'abilitazione all'esercizio della professione in materia di consulenza fiscale e contabile (dottori, ragionieri commercialisti, avvocati, nonché consulenti del lavoro), l'esercizio a parità di condizioni e modalità di svolgimento di quelle stesse attività riservate ai [CAF].
- 2) Se gli artt. 43 [CE], 48 [CE] e 49 [CE] (...) debbano essere interpretati in modo da ritenere che essi ostino ad una disciplina nazionale, quale quella risultante dal [decreto legislativo n. 241/97], in riferimento anche al T.U. delle imposte sui redditi [D.P.R. (...) n. 917] ed alla [legge] 30 dicembre 1991, n. 413, che riserva in via esclusiva il diritto di svolgere alcune attività di consulenza tributaria ad un'unica categoria di soggetti, i (...) CAF, negando agli altri operatori economici del settore, pur in possesso di un'abilitazione all'esercizio della professione in materia di consulenza fiscale e contabile (dottori, ragionieri commercialisti, avvocati, nonché consulenti del lavoro), l'esercizio a parità di condizioni e modalità di svolgimento di quelle stesse attività riservate ai [CAF].

- 3) Se l'art. 87 [CE] (...) debba essere interpretato in modo da ritenere che costituisca aiuto di Stato una misura quale quella risultante dalla disciplina del [decreto legislativo n. 241/97], ed in particolare dall'art. 38 dello stesso, che prevede a favore dei CAF compensi a carico del bilancio dello Stato per le attività di cui al comma 4 dell'art. 34 e per le attività di cui al comma 2 dell'art. 37 del [decreto legislativo] n. 241».

### Sulla prima questione

- <sup>20</sup> In via preliminare, occorre indicare che gli artt. 4 CE e 98 CE definiscono i principi fondamentali della politica economica del sistema comunitario ed evocano il contesto in cui si inseriscono le regole di concorrenza di cui agli artt. 82 CE e 86 CE. In tale situazione, il riferimento fatto dal giudice nazionale agli artt. 4 CE e 98 CE non richiede una soluzione diversa da quella che sarà data relativamente all'interpretazione degli artt. 82 CE e 86 CE.
- <sup>21</sup> Si deve pertanto ritenere che il giudice del rinvio con la prima questione chiede in sostanza se gli artt. 82 CE e 86 CE ostino ad una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nella causa principale, che riserva esclusivamente ai CAF il diritto di esercitare talune attività di consulenza e di assistenza in materia fiscale.
- <sup>22</sup> Al riguardo occorre ricordare che, conformemente all'art. 82 CE, è vietato lo sfruttamento abusivo da parte di una o più imprese di una posizione dominante sul mercato comune o su una parte sostanziale di questo.
- <sup>23</sup> Occorre anche precisare che il semplice fatto di creare una posizione dominante mediante la concessione di diritti speciali o esclusivi ai sensi dell'art. 86, n. 1, CE non è, in sé e per sé, incompatibile con l'art. 82 CE. Uno Stato membro viola i divieti

sanciti da queste due disposizioni solo quando l'impresa di cui trattasi è indotta, con il mero esercizio di diritti speciali o esclusivi che le sono attribuiti, a sfruttare abusivamente la sua posizione dominante, o quando questi diritti sono idonei a creare una situazione in cui l'impresa è indotta a commettere tali abusi (sentenza 25 ottobre 2001, causa C-475/99, *Ambulanz Glöckner*, Racc. pag. I-8089, punto 39).

- 24 Di conseguenza, occorre accertare non solo se la normativa nazionale abbia per effetto di concedere ai CAF diritti speciali o esclusivi ai sensi dell'art. 86, n. 1, CE, ma anche se una tale normativa abbia potuto comportare un abuso di posizione dominante.
- 25 Orbene, occorre rilevare che, indipendentemente dalla questione se siffatti diritti speciali o esclusivi siano stati conferiti ai CAF dalla normativa nazionale, né la decisione di rinvio né le osservazioni scritte forniscono alla Corte gli elementi di fatto e di diritto che le consentirebbero di determinare se siano soddisfatte le condizioni relative all'esistenza di una posizione dominante o di un comportamento abusivo, ai sensi dell'art. 82 CE.
- 26 In tale contesto, la Corte non è in grado di risolvere utilmente la prima questione.

### **Sulla seconda questione**

- 27 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede in sostanza se gli artt. 43 CE e 49 CE si oppongano ad una normativa nazionale quale quella di cui trattasi nella causa principale che riserva esclusivamente ai CAF il diritto di esercitare talune attività di consulenza e di assistenza in materia fiscale.

- 28 In via preliminare, occorre indicare che il governo italiano fa valere che tale questione è irricevibile, in quanto l'insieme degli elementi dell'attività di cui trattasi nella causa principale si colloca all'interno di un solo Stato membro.
- 29 A tal riguardo si deve rilevare che una soluzione può tuttavia risultare utile al giudice del rinvio, in particolare nell'ipotesi in cui il suo diritto nazionale imponga, in un procedimento come quello in esame, di far beneficiare un cittadino italiano degli stessi diritti di cui godrebbe, in base al diritto comunitario, un cittadino di un altro Stato membro nella medesima situazione (v. ordinanza 17 febbraio 2005, causa C-250/03, Mauri, Racc. pag. I-1267, punto 21).
- 30 Occorre quindi esaminare se le disposizioni del Trattato, di cui è chiesta l'interpretazione, si oppongano all'applicazione di una normativa nazionale quale quella di cui trattasi nella causa principale, laddove essa verrebbe applicata a soggetti che risiedono in altri Stati membri.
- 31 In via preliminare, va ricordato che gli artt. 43 CE e 49 CE impongono l'abolizione delle restrizioni alla libertà di stabilimento e alla libera prestazione dei servizi e che devono essere considerate come tali tutte le misure che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà (v., segnatamente, sentenza 15 gennaio 2002, causa C-439/99, Commissione/Italia, Racc. pag. I-305, punto 22).
- 32 A tal riguardo, dalla decisione di rinvio risulta che il decreto legislativo n. 241/97 attribuisce una competenza esclusiva ai CAF ad offrire ai contribuenti taluni servizi di consulenza e di assistenza in materia fiscale e, in particolare, servizi di assistenza fiscale ai lavoratori dipendenti e ai soggetti assimilati relativi alla compilazione del modello semplificato della dichiarazione tributaria.

- 33 Per quanto riguarda la libera prestazione dei servizi, una tale normativa nazionale, riservando queste attività ai CAE, impedisce totalmente l'accesso al mercato dei servizi di cui trattasi agli operatori economici stabiliti in altri Stati membri.
- 34 Relativamente alla libertà di stabilimento, una tale normativa, limitando la possibilità di costituire CAF a taluni soggetti che soddisfano condizioni tassative e, come risulta dalle informazioni fornite, a taluni di questi soggetti aventi la loro sede in Italia, è idonea a rendere più difficile, se non ad impedire totalmente, l'esercizio da parte degli operatori economici provenienti da altri Stati membri del loro diritto di stabilirsi in Italia al fine di fornire i servizi in questione.
- 35 In tale contesto, l'attribuzione di una competenza esclusiva ai CAF di offrire taluni servizi di consulenza e assistenza fiscale costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento e alla libera prestazione dei servizi, vietata, in via di principio, dagli artt. 43 CE e 49 CE.
- 36 Le disposizioni della normativa nazionale che limitano la possibilità di creare CAF a taluni soggetti già stabiliti in Italia sono discriminatorie. Siffatte disposizioni possono essere giustificate solo da motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza o di sanità pubblica, previsti agli artt. 46 CE e 55 CE, che non sono stati fatti valere nella fattispecie (sentenza 29 maggio 2001, causa C-263/99, Commissione/Italia, Racc. pag. I-4195, punto 15).
- 37 Per contro, le disposizioni della normativa nazionale di cui trattasi che si applicano a qualsiasi persona o impresa che esercita un'attività nel territorio dello Stato membro ospitante possono essere giustificate qualora rispondano a motivi imperativi di interesse pubblico, purché siano idonee a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vadano oltre quanto necessario per il raggiungimento di questo (v. sentenza 17 ottobre 2002, causa C-79/01, Payroll e a., punto 28 e giurisprudenza citata).

- 38 A tal riguardo occorre rilevare che l'interesse pubblico collegato alla tutela dei destinatari dei servizi di cui trattasi nei confronti del danno che essi potrebbero subire a causa di servizi prestati da soggetti che non abbiano le necessarie qualifiche professionali o morali può giustificare una restrizione alla libertà di stabilimento e alla libera prestazione dei servizi (v., in tal senso, sentenza 25 luglio 1991, causa C-76/90, Säger, Racc. pag. I-4221, punti 15-17).
- 39 Ora, come l'avvocato generale ha sottolineato al paragrafo 49 delle sue conclusioni, taluni dei servizi riservati ai CAF, come la consegna di una copia della dichiarazione tributaria e del progetto di liquidazione delle imposte, l'invio delle dichiarazioni tributarie all'amministrazione finanziaria nonché la comunicazione ai sostituti d'imposta del risultato finale delle dichiarazioni, hanno essenzialmente un carattere semplice e non richiedono qualifiche professionali specifiche.
- 40 È evidente che la natura di questi servizi non può giustificare una limitazione del loro esercizio ai soli titolari di una qualifica professionale specifica.
- 41 Se taluni compiti riservati ai CAF risultano invece più complessi, ossia, in particolare, il controllo della conformità dei dati esposti nella dichiarazione tributaria alla documentazione allegata, non sembra che gli organismi autorizzati a costituire CAF offrano garanzie di competenze professionali specifiche al fine di svolgere questi compiti.
- 42 Come risulta dalla decisione di rinvio, conformemente all'art. 33, n. 2, del decreto legislativo n. 241/97, i CAF designano le persone responsabili dello svolgimento di tali compiti tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti o in quello dei ragionieri, ossia di professionisti che non possono offrire, in nome proprio, i servizi riservati ai CAF.

- 43 Alla luce di queste circostanze, non sembra che le disposizioni del decreto legislativo n. 241/97, attribuendo una competenza esclusiva ai CAF ad offrire taluni servizi di consulenza ed assistenza in materia tributaria, siano idonee a garantire l'interesse pubblico menzionato al punto 38 della presente sentenza.
- 44 All'udienza, il governo italiano ha fatto valere che la normativa nazionale di cui trattasi è, in ogni caso, giustificata in forza degli artt. 45, primo comma, CE, e 55 CE in base ai quali la libertà di stabilimento e la libera prestazione dei servizi non si applicano alle attività che partecipano all'esercizio dei pubblici poteri.
- 45 A tal riguardo occorre ricordare che gli artt. 45 CE e 55 CE, ponendo una deroga alla regola fondamentale della libertà di stabilimento, sono soggetti a un'interpretazione che limita la loro portata a quanto è strettamente necessario per tutelare gli interessi che le stesse norme permettono agli Stati membri di proteggere (sentenze 15 marzo 1988, causa 147/86, Commissione/Grecia, Racc. pag. 1637, punto 7, e 29 ottobre 1998, causa C-114/97, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-6717, punto 34).
- 46 Pertanto, secondo una giurisprudenza costante, la deroga prevista da questi articoli va limitata alle attività che, considerate di per sé, costituiscono una partecipazione diretta e specifica all'esercizio di pubblici poteri (sentenze 21 giugno 1974, causa 2/74, Reyners, Racc. pag. 631, punto 45; 13 luglio 1993, causa C-42/92, Thijssen, Racc. pag. I-4047, punto 8; Commissione/Spagna, cit., punto 35, e 31 maggio 2001, causa C-283/99, Commissione/Italia, Racc. pag. I-4363, punto 20).
- 47 Occorre constatare che il controllo della conformità dei dati esposti nella dichiarazione alla documentazione allegata, anche se in realtà raramente viene rimesso in discussione dall'amministrazione finanziaria, non costituisce una partecipazione diretta e specifica all'esercizio di pubblici poteri, ma una misura destinata a preparare o a facilitare lo svolgimento dei compiti che spettano all'amministrazione finanziaria.

- 48 Lo stesso vale per quanto riguarda gli altri compiti, indicati agli artt. 34 e 35 del decreto legislativo n. 241/97 e menzionati dal giudice nazionale nella sua decisione di rinvio, ossia la consegna al contribuente di una copia della dichiarazione elaborata e del progetto di liquidazione delle imposte, nonché la comunicazione ai sostituti d'imposta del risultato finale delle dichiarazioni e l'invio delle dichiarazioni all'amministrazione finanziaria.
- 49 Occorre quindi constatare che attività riservate ai CAF quali quelle cui si fa riferimento nella decisione di rinvio non rientrano nella deroga di cui agli artt. 45 CE e 55 CE.
- 50 Tenuto conto di quanto precede, occorre risolvere la seconda questione dichiarando che gli artt. 43 CE e 49 CE devono essere interpretati nel senso che si oppongono ad una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nella causa principale, che riserva esclusivamente ai CAF il diritto di esercitare talune attività di consulenza e di assistenza in materia fiscale.

### **Sulla terza questione**

- 51 In via preliminare, occorre indicare che, nella terza questione, il giudice del rinvio fa riferimento al tempo stesso alle disposizioni dell'art. 38 del decreto legislativo n. 241/97 relative al versamento di compensi a favore dei CAF, a quelle dell'art. 34, n. 4, di questo stesso decreto relative alle attività di assistenza fiscale prestate dai CAF e a quelle dell'art. 37, n. 2, del detto decreto relative alle attività di assistenza fiscale prestate da altri soggetti.

- 52 Orbene, la motivazione della decisione di questo stesso giudice riguarda il versamento di compensi a favore dei CAF.
- 53 In tale contesto occorre limitare l'esame della terza questione ai compensi versati ai CAF conformemente agli artt. 34, n. 4, e 38, n. 1, del decreto legislativo n. 241/97.
- 54 Occorre quindi constatare che, con la terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se compensi quali quelli percepiti dai CAF per l'elaborazione e l'invio di una dichiarazione tributaria, conformemente agli artt. 34, n. 4, e 38, n. 1, del decreto legislativo n. 241/97 costituiscano un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.
- 55 In via preliminare occorre anche ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, la qualificazione di «aiuto» richiede che sussistano tutti i presupposti previsti da tale disposizione (v. sentenze 21 marzo 1990, causa C-142/87, Belgio/Commissione, detta «Tubemeuse», Racc. pag. I-959, punto 25; 14 settembre 1994, cause riunite da C-278/92 a C-280/92, Spagna/Commissione, Racc. pag. I-4103, punto 20; 16 maggio 2002, causa C-482/99, Francia/Commissione, Racc. pag. I-4397, punto 68, nonché 24 luglio 2003, causa C-280/00, Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, Racc. pag. I-7747, punto 74).
- 56 Innanzi tutto, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio al suo beneficiario. In quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

- 57 Per quanto riguarda il primo presupposto, questo è soddisfatto poiché i compensi di cui all'art. 38, n. 1, del decreto legislativo n. 241/97 sono a carico del bilancio dello Stato.
- 58 Per quanto riguarda il secondo presupposto, occorre rilevare che importi rilevanti possono essere versati ai CAF a titolo dell'art. 38, n. 1, del decreto legislativo n. 241/97 e che operatori economici provenienti da altri Stati membri potrebbero essere autorizzati a creare CAF che beneficino di questi importi. In tali circostanze, il provvedimento in questione può incidere sugli scambi commerciali tra gli Stati membri.
- 59 Per quanto riguarda il terzo e il quarto presupposto, occorre ricordare che vengono considerati aiuti gli interventi che, sotto qualsiasi forma, sono atti a favorire direttamente o indirettamente determinate imprese o che devono ritenersi un vantaggio economico che l'impresa beneficiaria non avrebbe ottenuto in condizioni normali di mercato (sentenza *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, cit., punto 84).
- 60 Per contro, nei limiti in cui un intervento statale deve essere considerato come una compensazione diretta a rappresentare la contropartita delle prestazioni effettuate dalle imprese beneficiarie per assolvere obblighi di servizio pubblico, cosicché tali imprese non traggono, in realtà, un vantaggio finanziario e il suddetto intervento non ha quindi l'effetto di collocarle in una posizione concorrenziale più favorevole rispetto a quelle che fanno loro concorrenza, tale intervento non ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE (sentenza *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, cit., punto 87).
- 61 Tuttavia, affinché, in un caso concreto, una siffatta compensazione possa sottrarsi alla qualificazione di aiuto di Stato, devono ricorrere taluni presupposti (sentenza *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, cit., punto 88).

- 62 In primo luogo, l'impresa beneficiaria di una siffatta compensazione deve essere effettivamente incaricata dell'adempimento di obblighi di servizio pubblico e tali obblighi devono essere definiti in modo chiaro (sentenza *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, cit., punto 89).
- 63 A tal riguardo, non è escluso che uno Stato membro possa qualificare come «servizio pubblico» i servizi di assistenza fiscale forniti dai CAF, conformemente all'art. 34, n. 4, del decreto legislativo n. 241/97, ai lavoratori dipendenti e assimilati, i quali sono diretti ad aiutare i contribuenti ad adempiere i loro obblighi tributari ed a facilitare lo svolgimento dei compiti che incombono alle autorità fiscali.
- 64 In secondo luogo, i parametri sulla base dei quali viene calcolata la compensazione devono essere previamente definiti in modo obiettivo e trasparente, al fine di evitare che essa comporti un vantaggio economico atto a favorire l'impresa beneficiaria rispetto a imprese concorrenti (sentenza *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, cit., punto 90).
- 65 A tal riguardo, il compenso che è stato fissato a circa EUR 14 per ogni dichiarazione elaborata e inviata all'amministrazione finanziaria sembra idoneo a soddisfare tale presupposto.
- 66 In terzo luogo, la compensazione non può eccedere quanto necessario per coprire interamente o in parte i costi originati dall'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per il suddetto adempimento (sentenza *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, cit., punto 92).

- 67 In quarto luogo, la compensazione dovrebbe essere determinata sulla base di un'analisi dei costi che un'impresa media, gestita in modo efficiente e adeguatamente dotata di mezzi necessari al fine di poter soddisfare le esigenze di servizio pubblico richieste, avrebbe dovuto sopportare per adempiere tali obblighi, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per l'adempimento dei detti obblighi (sentenza *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, cit., punto 93).
- 68 L'esame di questi due ultimi presupposti relativi al livello dei compensi di cui è causa richiede una valutazione dei fatti della causa principale.
- 69 A tal riguardo occorre ricordare che la Corte non è competente a pronunciarsi sui fatti della causa principale o ad applicare a provvedimenti o a situazioni nazionali le norme comunitarie di cui essa ha fornito l'interpretazione, dato che tali questioni rientrano nella competenza esclusiva del giudice nazionale (v. sentenze 19 dicembre 1968, causa 13/68, *Salgoil*, Racc. pag. 601, in particolare pag. 612; 23 gennaio 1975, causa 51/74, *Van der Hulst*, Racc. pag. 79, punto 12; 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Racc. pag. I-285, punto 11; 5 ottobre 1999, cause riunite C-175/98 e C-177/98, *Lirussi e Bizzaro*, Racc. pag. I-6881, punto 38, e 15 maggio 2003, causa C-282/00, *RAR*, Racc. pag. I-4741, punto 47).
- 70 Spetta quindi al giudice nazionale valutare, alla luce dei fatti della causa principale, se i compensi di cui all'art. 38, n. 1, del decreto legislativo n. 241/97 costituiscano un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.
- 71 In tale contesto occorre anche indicare che il giudice nazionale non è competente a valutare la compatibilità delle misure di aiuto o di un regime di aiuti con il mercato comune. Questa valutazione rientra nella competenza esclusiva della Commissione delle Comunità europee, sotto il controllo del giudice comunitario (v. sentenze 21 novembre 1991, causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de*

saumon, Racc. pag. I-5505, punto 14; 11 luglio 1996, causa C-39/94, SFEI e a., Racc. pag. I-3547, punto 42, e 17 giugno 1999, causa C-295/97, Piaggio, Racc. pag. I-3735, punto 31).

72 Tenuto conto di quanto precede, occorre risolvere la terza questione dichiarando che una misura con cui uno Stato membro prevede il versamento di compensi a carico del bilancio dello Stato a favore di talune imprese incaricate di assistere i contribuenti, per quanto riguarda l'elaborazione e l'invio delle dichiarazioni tributarie all'amministrazione finanziaria, deve essere qualificata come aiuto di Stato dell'art. 87, n. 1, CE allorché:

- il livello del compenso eccede quanto necessario per coprire interamente o in parte i costi originati dall'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per il suddetto adempimento, e
- il compenso non è determinato sulla base di un'analisi dei costi che un'impresa media, gestita in modo efficiente e adeguatamente dotata di mezzi necessari al fine di poter soddisfare le esigenze di servizio pubblico richieste, avrebbe dovuto sopportare per adempiere tali obblighi, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per l'adempimento di tali obblighi.

### **Sulle spese**

73 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

- 1) **Gli artt. 43 CE e 49 CE devono essere interpretati nel senso che si oppongono ad una normativa nazionale quale quella di cui trattasi nella causa principale che riserva esclusivamente ai CAF il diritto di esercitare talune attività di consulenza e di assistenza in materia fiscale.**
  
- 2) **Una misura con cui uno Stato membro prevede il versamento di compensi a carico del bilancio dello Stato a favore di talune imprese incaricate di assistere i contribuenti, per quanto riguarda l'elaborazione e l'invio delle dichiarazioni tributarie all'amministrazione finanziaria, deve essere qualificata come aiuto di Stato a sensi dell'art. 87, n. 1, CE allorché:**
  - **il livello del compenso eccede quanto necessario per coprire interamente o in parte i costi originati dall'adempimento degli obblighi di servizio pubblico, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per il suddetto adempimento, e**
  
  - **il compenso non è determinato sulla base di un'analisi dei costi che un'impresa media, gestita in modo efficiente e adeguatamente dotata di mezzi necessari al fine di poter soddisfare le esigenze di servizio pubblico richieste, avrebbe dovuto sopportare per adempiere tali obblighi, tenendo conto dei relativi introiti nonché di un margine di utile ragionevole per l'adempimento di tali obblighi.**

Firme