

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

19 maggio 1999 \*

Nella causa C-6/97,

**Repubblica italiana**, rappresentata dal professor Umberto Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor Oscar Fiumara, avvocato dello Stato, con domicilio eletto in Lussemburgo presso la sede dell'ambasciata d'Italia, 5, rue Marie-Adélaïde,

ricorrente,

contro

**Commissione delle Comunità europee**, rappresentata dalla signora Laura Pignataro, dal signor Anders C. Jessen, membri del servizio giuridico, e dal signor Enrico Altieri, funzionario nazionale messo a disposizione del detto servizio, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso il signor Carlos Gómez de la Cruz, membro dello stesso servizio, Centre Wagner, Kirchberg,

convenuta,

\* Lingua processuale: l'italiano.

avente ad oggetto l'annullamento della decisione della Commissione 22 ottobre 1996, 97/270/CE, concernente il regime di crediti d'imposta istituito dall'Italia a favore del settore dei trasporti di merci su strada per conto terzi (C 45/95 ex NN 48/95) (GU 1997, L 106, pag. 22),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori P. J. G. Kapteyn, presidente di sezione, G. Hirsch (relatore), G. F. Mancini, H. Ragnemalm e R. Schintgen, giudici,

avvocato generale: D. Ruiz-Jarabo Colomer  
cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 16 luglio 1998, in cui il governo italiano era rappresentato dal signor Oscar Fiumara e la Commissione dalla signora Laura Pignataro e dal signor Dimitrios Triantafyllou, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 settembre 1998,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

- 1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 10 gennaio 1997, la Repubblica italiana ha chiesto, ai sensi dell'art. 173 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 230 CE), l'annullamento della decisione della Commissione 22 ottobre 1996, 97/270/CE, concernente il regime di crediti d'imposta istituito dall'Italia a favore del settore dei trasporti di merci su strada per conto terzi (C 45/95 ex NN 48/95) (GU 1997, L 106, pag. 22; in prosieguo: la «decisione controversa»).
- 2 La Repubblica italiana ha istituito, per gli esercizi finanziari 1993 e 1994, un regime di crediti d'imposta a favore dei trasportatori italiani di merci su strada e una compensazione a favore dei trasportatori comunitari non italiani in funzione del consumo di carburante relativo alle percorrenze effettuate sul territorio italiano secondo le modalità esposte nelle leggi 27 maggio 1993, n. 162 (GURI n. 123 del 28 maggio 1993), e 22 marzo 1985, n. 84 (GURI n. 68 del 22 marzo 1995), come pure nel decreto legge 26 settembre 1995, n. 402 (GURI n. 226 del 27 settembre 1995).
- 3 Tale credito era configurato come abbuono d'imposta che gli autotrasportatori italiani potevano scontare, a loro discrezione, dagli importi dovuti a norma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), nonché dalle trattenute alla fonte sui redditi dei lavoratori subordinati e dalle compensazioni sul lavoro autonomo. I trasportatori italiani di merci su strada ai quali si applicava il detto regime di credito d'imposta erano quelli iscritti nel registro disciplinato dalla legge 6 giugno 1974, n. 298.
- 4 L'importo del credito d'imposta era stabilito in percentuale rispetto al costo effettivo dei carburanti e lubrificanti, esclusa l'IVA, ma non poteva eccedere alcuni limiti stabiliti in base al peso del veicolo a pieno carico, a seconda che tale carico fosse inferiore a 6 000 kg, compreso tra 6 000 e 11 500 kg, compreso tra 11 500 e 24 000 kg e superiore a 24 000 kg. Gli importi massimi erano calcolati in base

all'ipotesi secondo la quale le quattro categorie di veicoli erano in grado di percorrere rispettivamente 8, 6, 3,5 e 2,2 chilometri per litro di gasolio consumato.

- 5 Tale regime prevedeva inoltre, per ciascun periodo di applicazione, la concessione di una compensazione a favore delle imprese di trasporti stabilite negli altri Stati membri in funzione del consumo di carburante necessario a effettuare il percorso sul territorio italiano. Le somme stanziare per tale compensazione ammontavano rispettivamente, per il 1993 e per il primo e secondo semestre del 1994, a LIT 30, 15 e 8 miliardi.
  
- 6 Con lettera 4 dicembre 1995 (GU 1996, C 3, pag. 2) la Commissione ha informato le autorità italiane della decisione di avviare il procedimento di cui all'art. 93, n. 2, del Trattato CE (divenuto art. 88, n. 2, CE) nei confronti del regime fiscale in parola. Con la medesima lettera la Commissione ha ingiunto alla Repubblica italiana, da un lato, di fornirle tutti i documenti e le informazioni necessari a permetterle di esaminare la compatibilità dell'aiuto e, dall'altro, di sospendere immediatamente il versamento di qualsiasi nuovo aiuto configurabile come credito d'imposta.
  
- 7 Con lettera 26 marzo 1996 la Repubblica italiana ha presentato le proprie osservazioni. Essa ha precisato, segnatamente, che i decreti ministeriali, i quali avrebbero dovuto prevedere le modalità di concessione della compensazione a favore delle imprese stabilite negli altri Stati membri, non erano ancora pronti nella loro versione definitiva ma che, comunque, non sarebbero stati adottati per rispettare l'ingiunzione della Commissione.

- 8 In esito al procedimento, il 22 ottobre 1996 la Commissione ha adottato la decisione controversa i cui artt. 1, 2 e 3 dispongono:

*«Articolo 1*

Il regime di aiuti istituito dall'Italia a favore del settore dei trasporti di merci su strada per conto terzi sotto forma di crediti d'imposta secondo le modalità esposte nelle leggi 27 maggio 1993, n. 162 (GURI n. 123 del 28.5.1993), e 22 marzo 1995, n. 84 (GURI n. 68 del 22.3.1995), nonché nel decreto legge 26 settembre 1995, n. 402 (GURI n. 226 del 27.9.1995), è illegale essendo stato posto in essere violando le regole di procedura dell'articolo 92, paragrafo 3, ed è incompatibile con il mercato comune ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 1 del trattato, perché non soddisfa nessuno dei requisiti fissati per l'applicazione delle deroghe di cui all'articolo 92, paragrafi 2 e 3, né rispetta le condizioni poste dal regolamento (CEE) n. 1107/70.

*Articolo 2*

L'Italia deve sopprimere l'aiuto di cui all'articolo 1, astenersi dall'adottare nuovi atti legislativi e regolamentari che abbiano lo scopo di introdurre nuovi aiuti aventi la forma descritta all'articolo 1 e deve recuperare l'aiuto stesso. Quest'ultimo deve essere rimborsato secondo le regole di procedura e di applicazione della legislazione italiana e deve essere maggiorato dell'importo degli interessi, calcolati applicando il tasso di riferimento utilizzato per la valutazione dei regimi di aiuto regionali, a decorrere dal giorno in cui l'aiuto è stato erogato fino alla data del rimborso effettivo.

*Articolo 3*

Il governo italiano deve informare la Commissione, entro un termine di due mesi a decorrere dalla notifica della presente decisione, delle misure adottate per conformarvisi».

- 9 A sostegno del suo ricorso la Repubblica italiana adduce un solo motivo fondato sulla violazione degli artt. 92 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87 CE) e 93 dello stesso Trattato, motivo che si scinde in due parti, l'una principale e l'altra subordinata.
- 10 In via principale, la Repubblica italiana sostiene che il regime di abbuono fiscale non costituisce un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune poiché non v'è attribuzione — diretta o indiretta — di risorse statali che falsi o minacci di falsare la concorrenza incidendo sugli scambi intracomunitari. In via subordinata, essa fa valere che è assolutamente impossibile procedere al recupero dell'aiuto di cui all'art. 2 della decisione controversa.

**Sul carattere di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 92 del Trattato**

- 11 La Repubblica italiana, muovendo dalla constatazione che «l'articolo 92 non distingue gli interventi in questione in base alla forma, alla causa o agli obiettivi, ma li definisce in funzione dei loro effetti», rileva che essa avrebbe potuto legittimamente ottenere lo stesso effetto di quello ottenuto con il credito d'imposta riducendo l'importo dell'accisa sul carburante, con conseguente riduzione proporzionale dell'IVA e del prezzo del gasolio alla pompa. Una disciplina siffatta non sarebbe stata adottata perché, se fosse stata estesa a tutti i consumatori che utilizzano il

gasolio — imprese e privati cittadini —, avrebbe comportato un'inaccettabile diminuzione complessiva delle entrate tributarie, mentre, se si fosse proceduto ad una differenziazione al livello della vendita del gasolio tra gli autotrasportatori e gli altri utilizzatori (in particolare i proprietari di autovetture), non si sarebbe potuto trovare una soluzione soddisfacente allo scopo di prevenire le frodi, per l'impossibilità di tenere distinte le erogazioni in favore rispettivamente degli uni e degli altri.

- 12 La Repubblica italiana afferma poi che, a differenza di quanto constatato nel secondo capoverso della parte IV della decisione controversa, il credito d'imposta a favore degli autotrasportatori italiani non costituisce una deroga né temporanea né definitiva all'applicazione di un regime fiscale generale. Infatti l'imposta sui redditi delle persone fisiche o giuridiche, l'imposta lorda sui redditi e l'IVA, nonché le trattenute alla fonte sui redditi dei dipendenti e le compensazioni sul lavoro autonomo rimangono immutati nella forma e nella sostanza. La detrazione del «bonus» fiscale, strettamente connessa alla quantità di gasolio ed olio combustibile acquistata in Italia, costituirebbe infatti solamente un'operazione contabile sotto forma di «compensazione di cassa», cioè un rimborso indiretto delle imposte pagate sul carburante.
- 13 Secondo la Commissione la nozione di aiuto, prevista dal Trattato e riconosciuta dalla giurisprudenza della Corte, nozione che è molto ampia, rende del tutto irrilevante una ricerca sulla natura stessa della misura secondo il diritto nazionale o secondo i principi di contabilità dell'impresa in questione, dal momento che è pacifico che tale misura ha come effetto una diminuzione delle entrate per il bilancio statale (in questo caso si tratta addirittura di entrate tributarie) e si traduce in un corrispondente vantaggio nei confronti di determinate imprese.
- 14 Va ricordato in proposito che, secondo l'art. 92, n. 1, del Trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma, che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

- 15 Risulta dalla costante giurisprudenza della Corte che il concetto di aiuto comprende non soltanto prestazioni positive come le sovvenzioni stesse, ma anche interventi che, in varie forme, alleviano gli oneri normalmente gravanti sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti (v. sentenze 23 febbraio 1961, causa 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità*, Racc. pagg. 1, in particolare 39, e 1° dicembre 1998, causa C-200/97, *Ecotrade*, Racc. pag. I-7907, punto 34).
- 16 Di conseguenza, un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi costituisce aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato (sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de España*, Racc. pag. I-877, punto 14).
- 17 Nel caso di specie, è sufficiente constatare che la normativa nazionale al centro della decisione controversa era intesa a ridurre l'onere fiscale dei trasportatori di merci su strada per conto terzi. Nella misura in cui essa soddisfa la condizione di specificità che costituisce una delle caratteristiche della nozione di aiuto di Stato (v. sentenza *Ecotrade*, citata, punto 40), è del tutto irrilevante accertare se altre normative fiscali di cui avrebbe del pari fruito il settore controverso sarebbero sfuggite alla qualificazione come aiuto ai sensi dell'art. 92 del Trattato.
- 18 La Repubblica italiana sottolinea inoltre che in Italia le accise sul gasolio, così come sugli altri oli minerali, sono state da sempre una componente importante delle entrate dello Stato e pertanto sono state fissate su livelli elevati, anzi, in assoluto, al livello più elevato in tutta la Comunità. Essa rinvia a questo proposito alle cifre riprodotte nel quinto capoverso della parte IV della decisione controversa, cifre dalle quali emerge che le accise sul gasolio praticate negli Stati limitrofi sono tutte sostanzialmente inferiori a quelle imposte in Italia.

- 19 Secondo la Repubblica italiana, contrariamente a quanto constatato nel settimo 'considerando', secondo cui l'esistenza di disparità normative che provocano distorsioni della concorrenza non giustifica la concessione di aiuti di Stato compensativi, il regime introdotto ristabiliva una parità normativa (con un sistema di rimborso più agevole rispetto a una riduzione della pressione fiscale, ma avente effetti del tutto equivalenti) indispensabile per l'intero settore in questione.
- 20 La Commissione fa valere che una differenza di onere fiscale su un'attività non può, da sola, giustificare l'erogazione di un aiuto di Stato. Nella specie il sistema di credito di imposta si tradurrebbe in un incremento del margine lordo di autofinanziamento di un solo settore economico, quello dei trasportatori italiani di merci su strada per conto terzi, mediante una deroga temporanea all'applicazione di un sistema fiscale generale. Non si tratterebbe pertanto di un'esenzione giustificata dalla natura o dall'economia del sistema.
- 21 Dalla giurisprudenza della Corte emerge che la circostanza che uno Stato membro cerchi di ravvicinare, attraverso misure unilaterali, le condizioni di competitività di un determinato settore economico rispetto a quelle prevalenti in altri Stati membri non può togliere a tali misure il carattere di aiuto (v., in tal senso, sentenza 10 dicembre 1969, cause riunite 6/69 e 11/69, Commissione/Francia, Racc. pag. 523, punto 21). Va quindi esaminato se il credito d'imposta produca effetti negativi su coloro che si trovino in concorrenza con i beneficiari, cioè gli autotrasportatori stabiliti in altri Stati membri, sia per conto proprio, sia per conto terzi.
- 22 Al riguardo, la Repubblica italiana sostiene che non è previsto alcun rimborso a favore delle imprese che effettuano trasporti per conto proprio, cosicché il prezzo del gasolio grava per intero sui costi di distribuzione dei prodotti. Tuttavia, tale parte del costo complessivo avrebbe solo un'incidenza marginale in quanto costituirebbe soltanto una modesta componente accessoria nel più generale quadro dei costi globali dell'attività principale dell'impresa e certamente non sarebbe direttamente correlata con i costi di produzione a carico delle altre imprese concorrenti nell'ambito del mercato comune. In ragione del carattere non omogeneo delle attività in considerazione, sarebbe inaccettabile, come affermato dalla Commissione nel sedicesimo capoverso della parte IV della decisione controversa, comparare le con-

dizioni di esercizio delle attività concorrenti senza tener conto delle altre attività che potrebbero essere svolte dalle imprese.

- 23 Quanto agli effetti del «bonus» fiscale nel quadro della concorrenza fra le imprese di trasporto in ambito comunitario, la Repubblica italiana sottolinea che, contrariamente a quanto affermato nel nono capoverso, il meccanismo di calcolo dell'ammontare del credito d'imposta, in particolare con riferimento ai massimali previsti per ciascuna delle categorie di veicoli, non favorisce i veicoli di maggiore capacità di carico, cioè quelli che verrebbero più spesso a trovarsi in concorrenza sui mercati internazionali. Essa precisa che i trasportatori italiani recatisi all'estero non operano unicamente nel territorio ove si recano con il carburante acquistato in loco a prezzi più bassi; analogamente ai trasportatori non italiani, costoro rientrano in Italia con i serbatoi pieni ed il gasolio acquistato all'estero non concorre alla determinazione dell'ammontare del «bonus» fiscale. I maggiori beneficiari del regime sarebbero pertanto i trasportatori italiani che non effettuano trasporti all'estero.
- 24 La Commissione rileva che l'equilibrio sul piano della concorrenza tra i trasportatori per conto proprio e i trasportatori per conto terzi può essere turbato da un aiuto che riduce, per una di tali categorie, un costo che entrambe avrebbero dovuto prendere in considerazione nello stesso modo nel calcolo del loro profitto. Ciò varrebbe, naturalmente, sia per la discriminazione tra attività imprenditoriali di trasporti eseguite per conto proprio o per conto terzi, sia per la discriminazione tra grandi e piccole imprese di trasporti (tenuto conto del numero massimo di veicoli per il quale la legge italiana autorizza il credito d'imposta).
- 25 Occorre ricordare che, secondo i termini del quattordicesimo capoverso della parte IV della decisione controversa, «I trasportatori italiani di merci su strada per conto terzi si trovano in concorrenza sia con trasportatori di merci su strada di altre nazionalità, sia con trasportatori di merci su strada per conto proprio».

- 26 Quanto ai trasporti per conto proprio, il quindicesimo capoverso precisa che essi rappresentavano, nel 1992, il 19,2% dei trasporti nazionali ed il 3,8% dei trasporti internazionali effettuati da trasportatori italiani. Per quanto riguarda la concorrenza con altre imprese comunitarie di trasporto per conto terzi, il diciassettesimo capoverso segnala che, nel 1992, circa il 16,2% delle attività dei trasportatori italiani di merci su strada per conto terzi, in termini di tonnellate-chilometro, era costituito da trasporti internazionali.
- 27 La Repubblica italiana ammette che il sistema di credito d'imposta controverso produce effetti negativi sulla competitività degli autotrasportatori italiani e stranieri. Quanto al suo punto di vista secondo cui i veicoli di maggiore capacità di carico, cioè quelli più esposti a trovarsi in concorrenza sul mercato internazionale, non sono i più favoriti dal sistema, in quanto operano nel territorio italiano con il gasolio comprato all'estero, che non concorre alla determinazione del bonus fiscale, è sufficiente constatare che una tesi siffatta non è suffragata da alcun dato.
- 28 La Repubblica italiana sostiene infine che, per quanto riguarda la constatazione contenuta nell'undicesimo capoverso, secondo cui le modalità della compensazione non sono state né definite né attuate, l'emanazione del decreto di attuazione per il versamento del contributo ai trasportatori non italiani è stata bloccata dall'avvio del procedimento d'infrazione. Tuttavia, la mancata emanazione tempestiva di tale normativa non impedirebbe agli interessati di presentare già oggi richieste di rimborso sulla base della normativa in vigore. L'assenza, sino al momento attuale, di tali domande dimostrerebbe un assoluto disinteresse per il sistema degli operatori non nazionali, i quali hanno potuto operare in Italia con il pieno di carburante acquistato a miglior prezzo nel territorio del paese di provenienza.
- 29 La Commissione osserva che, se è vero che i detti decreti non sono stati emanati, il credito di imposta è tuttavia stato nel frattempo erogato agli autotrasportatori ita-

liani in virtù della normativa. Pertanto il governo italiano si sarebbe limitato a non emanare ulteriori disposizioni nel rispetto delle ingiunzioni di cui all'art. 2 della decisione impugnata, limitandosi ad applicare il regime discriminatorio in vigore, operando così una «scelta» fra le disposizioni da applicare e di fatto applicando la normativa per cui la Commissione aveva già aperto il procedimento d'infrazione. La condotta dei trasportatori, non italiani, i quali non avevano presentato alcuna domanda di rimborso, si spiegherebbe quindi proprio con l'assenza di una normativa.

30 Va rilevato in proposito che, in assenza di disposizioni che precisino le modalità di concessione della compensazione annunciata, gli autotrasportatori cittadini degli altri Stati membri non potevano comunque avvalersi in modo utile del diritto ad una siffatta compensazione.

31 Va pertanto respinta l'argomentazione fondata sull'assenza del carattere di aiuto del controverso regime di credito d'imposta.

### **Sull'impossibilità di recuperare l'aiuto**

32 Quanto all'obbligo, previsto all'art. 2 della decisione controversa, di recuperare l'aiuto autorizzato, la Repubblica italiana fa valere che, da un lato, una domanda di rimborso delle somme ai trasportatori, quale che sia la forma sotto la quale essa avvenga, innescherebbe un conflitto sociale da cui lo Stato potrebbe solo uscire perdente e, dall'altro, le operazioni tecnicamente necessarie per il recupero delle

somme in questione incontrerebbero difficoltà che possono ritenersi ragionevolmente insormontabili a causa del cospicuo numero degli interessati e della necessità di frazionare il «bonus» fiscale fra varie imposte e vari tassi di imposizione.

- 33 Trattandosi, in primo luogo, di quest'ultimo argomento, il rappresentante del governo italiano ha riconosciuto all'udienza che l'amministrazione finanziaria italiana è in grado di individuare i diversi trasportatori italiani che hanno fruito del «bonus» fiscale e di chiedere loro, per le vie ordinarie o giudiziarie, il rimborso.
- 34 In secondo luogo, quanto al primo argomento, è sufficiente ricordare che, poiché il governo italiano non ha intrapreso alcun tentativo per recuperare il credito d'imposta controverso, l'impossibilità di esecuzione della decisione di recupero non può essere dimostrata (v. sentenza 29 gennaio 1998, causa C-280/95, Commissione/Italia, Racc. pag. I-259, punto 15).
- 35 Dato quanto precede, il ricorso va respinto.

### Sulle spese

- 36 A tenore dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica italiana è soccombente nei suoi motivi e la Commissione ha concluso in tal senso, occorre condannarla alle spese.

Per questi motivi,

**LA CORTE (Sesta Sezione)**

dichiara e statuisce:

**1) Il ricorso è respinto.**

**2) La Repubblica italiana è condannata alle spese.**

Kapteyn

Hirsch

Mancini

Ragnemalm

Schintgen

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 19 maggio 1999.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

P. J. G. Kapteyn