

Aiuti di Stato in era Covid: la loro natura giuridica e la loro struttura anche nella dimensione federalistica

di Maria Viscolo

Dottore di ricerca in "Scienza economica" presso Il Università di Napoli

ABSTRACT

The Covid-19 pandemic has had devastating effects on the lives of millions of people in a very short space of time; in a short space of time, everything has changed, everything has undergone profound modifications and, consequently, a profound adaptation to change has been necessary in order to survive and overcome a phase that had never been faced before.

The countries immediately affected have worked through intense cooperation to help these difficulties by any means, and through any useful activity to meet the needs arising from the emergency situation without losing sight of the principles of the European Union to which we had to align ourselves.

The heterogeneity of the world of work affected by state aid and the extraordinary nature of the legislation, as well as its fragmentary nature, have led to considerable difficulties in clearly defining the correct qualification of the individual state aids recognised; it has been difficult to identify and divide the competences relating to the way in which support policies are implemented by the central body as well as by the Regions and Municipalities.

The different levels of government, with an intermittent trend, have tried, with their own competences, to meet the needs of citizens in the awareness of the primacy of the State and of the continuous change of regulations linked to the new social and economic reality.

The present contribution deals with the problems related to the fiscal and non fiscal aspects of the aids acknowledged by Europe to the central State and then to the Regions and to the Local Authorities with a particular attention to the

procedural aspect of the judicial competences arising from the gaps left by the European and national legislator.

SINTESI

La pandemia da Covid-19 ha avuto, in un lasso di tempo brevissimo, effetti devastanti sulla vita di milioni di individui; in poco tempo tutto è cambiato, tutto ha subito profonde modifiche e di conseguenza si è reso necessario un profondo adattamento al cambiamento per poter sopravvivere e superare una fase mai in precedenza affrontata.

Gli Stati colpiti immediatamente si sono adoperati attraverso un'intensa cooperazione per soccorrere a tali difficoltà con ogni mezzo, ed attraverso ogni attività utile a soddisfare lo stato di bisogno derivante dalla situazione emergenziale senza perdere di vista i principi dell'Unione europea ai quali ci si è dovuto allineare.

L'eterogeneità del mondo del lavoro interessato dagli aiuti di stato e la natura straordinaria della normativa, nonché la sua frammentarietà, hanno prodotto notevoli difficoltà nel definire in modo netto la corretta qualificazione dei singoli aiuti di stato riconosciuti; difficile è apparso dover individuare e ripartire le competenze relative alle modalità di attuazione delle politiche di sostegno da parte dell'ente centrale nonché dalle Regioni e dai Comuni.

I diversi livelli di governo, con un andamento intermittente, hanno cercato, con le proprie competenze, di far fronte ai bisogni dei cittadini nella consapevolezza del primato statale e del continuo ricambio normativo legato alla nuova realtà sociale ed economica.

Il presente contributo affronta la problematica relativa agli aspetti tributari e non degli aiuti riconosciuti dall'Europa allo stato centrale e poi a seguire alle Regioni e agli Enti locali con una particolare attenzione all'aspetto processuale delle competenze giudiziarie che scaturiscono dai vuoti lasciati dal legislatore europeo e nazionale.

SOMMARIO

1. Introduzione - **2.** Esenzioni, agevolazioni, sussidi, contributi, credito d'imposta e bonus fiscali. Brevi considerazioni sugli effetti "positivi" prodotti per i beneficiari - **3.** Gli aiuti di stato: le caratteristiche generali e le finalità in era Covid-19 - **4.** La natura giuridica e la struttura degli aiuti da Covid-19 - **5.** Analisi degli aspetti di rilevanza economica e tributaria degli "aiuti" previsti nei provvedimenti legislativi succedutisi per far fronte all'emergenza da Covid-19 - **6.** Natura giuridica delle indennità riconosciute in conseguenza della pandemia: competenza dell'autorità giudiziaria per i contributi a fondo perduto - **7.** Il fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali delle Regioni con particolare attenzione per quello degli enti locali - **8.** Conclusioni

1. Introduzione

La pandemia da Covid-19 ha avuto, in un lasso di tempo brevissimo, effetti devastanti sulla vita di milioni di individui; in poco tempo tutto è cambiato, tutto ha subito profonde modifiche, e di conseguenza si è reso necessario un profondo adattamento al cambiamento per poter sopravvivere e superare una fase mai in precedenza affrontata.

Gli effetti prodotti hanno interessato tutto ciò che circonda l'umanità e il momento storico delicato in cui ci si è ritrovati a dover vivere ha inciso profondamente sul quotidiano, sui rapporti sociali, sul lavoro, sull'economia mondiale che in poco tempo ha rilevato uno stato di grave recessione definita dal Fondo Monetario internazionale come il più grave dopo la grande depressione.

Gli Stati colpiti immediatamente si sono adoperati attraverso un'intensa cooperazione per soccorrere a tali difficoltà con ogni mezzo, ed attraverso ogni attività utile a soddisfare lo stato di bisogno derivante dalla situazione

emergenziale senza perdere di vista i principi dell'Unione Europea ai quali ci si è dovuto allineare.

Il presente lavoro, prendendo spunto dalle norme ordinarie "adattate" alla grave situazione emergenziale e quelle straordinarie emanate in ambito europeo e poi nazionale, regionale ed infine comunale, vuole fornire un apporto, non esaustivo, sulla natura giuridica degli aiuti di stato subordinati agli effetti della pandemia da Covid-19 e sulle differenti forme di indennità riconosciute. Successivamente si pone l'attenzione sul consequenziale aspetto processuale relativo alla competente autorità giudiziaria in caso di riscontro della mancanza dei requisiti richiesti e successiva restituzione delle somme erogate

Si è ritenuto necessario individuare – alla luce dell'evoluzione legislativa e delle recenti elaborazioni di natura giurisprudenziale e non solo – la natura giuridica dei *bonus*/indennità economici riconosciuti al mondo del lavoro con l'aggiunta dei contributi a fondo perduto che, dai più, non rientrano nell'ambito dei tributi.

L'eterogeneità del mondo del lavoro interessato dagli aiuti di stato e la natura straordinaria della normativa, nonché la sua frammentarietà, hanno prodotto notevoli difficoltà nel definire in modo netto la corretta qualificazione dei singoli aiuti di stato riconosciuti.

L'introduzione di aiuti in qualsiasi forma diretti a rimediare, per quanto possibile, alle conseguenze dei drammatici eventi generati dalla crisi pandemica sono stati caratterizzati da limiti giuridici dai quali ci si è mossi nella prospettiva di poter raggiungere interpretazioni corrette.

Si è ritenuto opportuno, in questo lavoro, dover procedere preliminarmente ad una sintetica disamina degli istituti di natura tributaria affini ovvero le esenzioni, le agevolazioni, i sussidi e i contributi riconosciuti nel nostro ordinamento e costituzionalmente disciplinati per poter, attraverso i numerosi interventi di carattere innovativo, tentare di comprendere la *ratio* delle nuove fattispecie di *bonus* e contributi a fondo perduto previste. La trasversalità che li connota mostra la linea innovativa facendo così assumere una propria identità che si riflette sulla disciplina, sui procedimenti da seguire, sull'ambito processuale da azionare per esercitare le forme di tutela ed infine per comprendere le sanzioni previste.

Anche in ambito comunitario le norme sugli aiuti di stato hanno subito mitigazioni finalizzate a concretizzare l'attività di sostegno all' economia europea in profonda crisi.

Mentre le prime disposizioni normative emanate dallo Stato italiano sono da rinvenire nel Decreto Legge 17 maggio 2020, n.18 (a seguire, "Cura Italia") denominato " *Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all' emergenza epidemiologica da Covid 19*" e nel successivo Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 (a seguire "Decreto Ristori"), nell'ambito del Titolo II dedicato al " *Sostegno all' impresa e economia*", ha introdotto all' art 25 un contributo a fondo perduto, erogato direttamente dall' Agenzia delle Entrate e destinato ai soggetti colpiti dall' emergenza epidemiologica "Covid 19" alle quali successivamente sono seguiti Decreti Regionali e disposizioni specifiche per gli enti comunali.

Tuttavia, appare ovvia, la conseguenza che in un contesto storico ed economico connotato da una drammaticità senza precedenti ed una costante situazione emergenziale, inevitabilmente l'evoluzione del diritto tributario e della finanza pubblica siano il riflesso dello stato sociale attuale dal quale emergono le criticità dell'ordinamento nonché i possibili spunti finalizzati al superamento di queste ultime così da creare un sistema migliore teso ad indurre la società a risollevarsi.

Nella consapevolezza della non esaustività del presente lavoro si è voluto comunque porre in essere una analisi sulla vivace e nuova realtà tributaria dalla quale sicuramente scaturiranno continui interventi legislativi finalizzati a dirimere la controversa materia del corretto inquadramento degli aiuti riconosciuti e dei conseguenti aspetti processuali e procedurali.

2. Esenzioni, agevolazioni, sussidi, contributi, credito d'imposta e bonus fiscali. Brevi considerazioni sugli effetti "positivi" prodotti per i beneficiari

In ambito tributario sono previste figure giuridiche di favore per i contribuenti; ciascuna di esse con caratteristiche, natura e finalità diverse che sono state oggetto negli anni di numerosi interventi da parte del legislatore al fine di procedere alla creazione di una legge organica sugli incentivi aventi tutti

una finalità agevolativa. Tuttavia la continua evoluzione, anche in ragione delle recenti tendenze giurisprudenziali e normative, crea non poche difficoltà alla necessità di individuare argini definiti e definitivi.

Il ricorso ad un criterio funzionale è apparso nel tempo l'unico in grado di accomunare le diverse agevolazioni fiscali⁽¹⁾ considerandole nella pluralità delle loro caratteristiche sia intrinseche sia eterogenee.

Nel panorama disciplinato dal legislatore italiano sicuramente la figura più comprensiva è l'esenzione,⁽²⁾ considerata figura speculare all'imposizione⁽³⁾ così come condiviso da una parte della dottrina spagnola che ha edificato la teoria relativa sul risvolto di quella dell'imposizione.⁽⁴⁾

E' possibile, secondo una parte della dottrina, individuare la sostanza giuridica dell'esenzione⁽⁵⁾ nella particolare qualificazione impeditiva degli effetti della tassazione sempre che ne ricorrano i presupposti,⁽⁶⁾ ma in senso contrario si riporta l'analisi di quella differente parte di dottrina che contesta la semplice considerazione dell'esenzione come un modo di non essere dell'imposizione, che si esprime attraverso il ricorso alla nozione di indebito, in quanto rappresenta una modalità della complessa fenomenologia tributaria.⁽⁷⁾

¹ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, p.122 ss. così: «le distinzioni, così diffuse nella letteratura in materia, tra agevolazioni che hanno la loro base nella capacità contributiva; agevolazioni tecniche che servono a migliorare la razionalità del tributo; agevolazioni extrafiscali - o incentivi - correlate a finalità economiche e sociali, surrogatorie di sovvenzioni, se possono essere utili sotto il profilo della rilevazione e differenziazione delle possibili funzioni dei trattamenti tributari, non hanno sotto quello dell'individuazione delle agevolazione una loro autonomia».

² M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc.Dir.*, *Agg. V*, 2002, 48 ss.

³ A. F. URICCHIO, *La dimensione promozionale del fisco*, Bari 2015, p. 25 ss.

⁴ F. SAINZ DE BUJANDA, *Teoría jurídica de la exención tributaria* (XI Semana de Estudios de Derecho tributario, Madrid, 1964, vol. I, p. 363 ss.)

⁵ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, p.232 ss. *op.cit.*; sul tema, senza pretesa alcuna di esaustività, si veda: A. PACE, *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Torino, 2012; A. PACE, *Le agevolazione fiscali e gli schemi di attuazione dei tributi*. In *Rass. Trib.* 2011, Vol. 54 pp. 1540-1548; A. MIGLIARO, *Profili della struttura complessa di talune agevolazioni fiscali* in *Riv.dir.trib.*, 1993, I, p. 701; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato* in *Rass Trib.*, 2003; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv.Dir.trib.Int.*, n. 3, 2006.

⁶ E. ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Milano, 1956, p. 64 ss.

⁷ N. D'AMATI, *Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno* in *Dir.e prat. trib.*, 1968, I, 465 ss.

In tale contesto la dottrina ha prospettato la necessità di una distinzione tra esenzioni tributarie vere e proprie e esclusioni dall'imposta; distinzione elaborata con riguardo ai casi in cui se si applicassero più tributi si potrebbero determinare duplicazioni di imposta e ciò in violazione delle disposizioni normative⁽⁸⁾ (art. 7 del T.U. del 1958 corrispondente al vigente art. 67 del D.P.R. n. 600) categoria quest'ultima che si differenzia da quella delle esenzioni perché il reddito esiste ma non è sottratto ad onere tributario.

Forse la mancanza di una oggettiva individuazione degli elementi differenziali tra le due nozioni, induce una parte della dottrina a dubitare della distinzione tra esenzioni tributarie ed esclusioni dall'imposta⁽⁹⁾ generando ulteriori e differenti classificazioni.

Le esenzioni vengono ancora distinte in oggettive, soggettive e miste secondo che esse siano giustificate da esigenze e finalità inerenti alle situazioni o ai soggetti agevolati o contemporaneamente agli uni e gli altri, tuttavia occorre sottolineare che non sono mancate, con riferimento all'ultima categoria, numerose riserve.⁽¹⁰⁾

La carenza di puntuali disposizioni si ritrova specularmente anche nell'ambito procedimentale e processuale a differenza di quanto avviene per la disciplina dell'obbligazione tributaria⁽¹¹⁾ ove si è in presenza di previsioni puntuali di rango non solo legislativo ma anche di carattere Costituzionale ed Europeo.

A ben vedere l'esenzioni e le agevolazioni hanno rappresentato un viatico nell'ambito tributario in materia di benefici ed il soggetto in favore del quale

⁸ A. GALLI, *Esenzione ed esclusioni tributarie. Conseguenze per l'imposta complementare e per l'imposta sulle società*, in *Giur. Imposte*, 1962, 539 e ss, spec. 542.

⁹ M. POLANO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi sostitutivi*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1972, I, 253 ss.

¹⁰ S. LA ROSA, *Esenzione (dir.trib.)*, *op. cit* p. 569.

¹¹ S. LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, 1989, p. 4. Per riferimenti essenziali al tema delle obbligazioni tributarie v.: A. BERLINI, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, p. 220 ss; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1991, p.80 ss; P. RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, II, Padova, 1994; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 2013, pag. 402; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*; Padova, 2010, p. 54 ss.; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p.2 ss.; M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964; S. LA ROSA, *Accertamento tributarie situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. Dir.Trib.* 2006, I, p.735; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003.

l'agevolazione è diretta ottiene l'effetto della riduzione dell'imposta dovuta all'esenzione, all'esclusione, alla deduzione, al credito di imposta oppure ad un *bonus* fiscale, tutti meccanismi connotati dal carattere dell' automaticità nel riconoscimento e pertanto, in grado di bypassare - almeno tendenzialmente - le lungaggini amministrative ed i ritardi che connotano troppo spesso i procedimenti facendo così venire meno il senso pieno che dovrebbe invece essere riservato al trattamento tributario di maggior favore. Accanto a tali figure favorevoli fiscali si collocano anche i sussidi e i contributi, connotati da un tipico tratto di prestazione assistenziale erogata in presenza di uno stato di bisogno o da previsioni normative straordinarie e derogatorie.

Nella consapevolezza del variegato panorama delle agevolazioni fiscali (qui solo sinteticamente elencate) ci si limita in tale scritto ad un brevissimo cenno differenziale tra quelle che presentano il carattere dell' agevolazione in senso stretto dalle altre forme per le quali il beneficio non consiste in un afflusso diretto di danaro nei confronti dei beneficiari bensì in una riduzione dei costi che si tramuta in un risparmio d' imposta ed è in tale solco che si sono collocati gli istituti, per l' appunto, del credito d' imposta, dei *bonus* fiscali in ambito nazionale e degli aiuti di stato in ambito europeo.

3. Gli aiuti di stato: le caratteristiche generali e le finalità in era Covid-19

Gli aiuti di stato possono rappresentare una forma di agevolazione fiscale,⁽¹²⁾ ma esplicita nel rispetto del dettato normativo comunitario; si tratta di una nozione ad ampio spettro che ricomprende tutti i vantaggi economici che derivano dall' intervento pubblico in favore di un settore e/o impresa ma nel rigoroso rispetto delle regole idonee a tutelare il mercato e la concorrenza così da non incorrere nel divieto degli aiuti di stato.⁽¹³⁾

¹² M. INGROSSO - G. TESAURO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, *passim*.

¹³ S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO - G. TESAURO, Padova, 2007. Per riferimenti essenziali agli aiuti di Stato: AA. VV. G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007; L. SALVINI, *Aiuti di Stato in materia fiscale* Padova, 2007; F. RASI, *I confini della nozione*, in *Gli aiuti di Stato in materia fiscale* a cura di L. SALVINI, Padova, 2007; A. PACE, *Recupero di aiuti di Stato e tutela cautelare*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. X, 2008, I, p. 867 ss.; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010; M. ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nella evoluzione giuridica europea*, in *La concorrenza fiscale tra gli Stati* a cura di P.

Gli art. 107 e ss. del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) limitano l'attività degli Stati membri disciplinando il margine di manovra nell'ambito della politica economica e ciò in quanto il concetto di aiuto si indirizza non solo a delle prestazioni positive ma anche a misure idonee a ridurre pressioni fiscali.

L'aiuto può essere concesso direttamente da fondi statali oppure da un organo privato o pubblico designato dallo Stato, una caratteristica dell'aiuto è il suo carattere unilaterale - non è prevista una controprestazione - altro aspetto è il vantaggio economico che l'impresa deve ottenere e che non ci sarebbe stato seguendo l'abituale condizioni di mercato. Altra caratteristica rilevante è legata alla selettività dell'aiuto ossia favorire "talune imprese o talune produzioni" rispetto ad altre⁽¹⁴⁾ e riveste, di poi, un ruolo importante nell'individuare l'impresa, o meglio determinate imprese o determinati settori economici che si ritrovano in una situazione fattuale e giuridica idonea a determinare la legittimità della misura ai sensi delle disposizioni comunitarie previste; l'aiuto, affinché non vada a falsare la stessa *ratio* per cui esiste, non deve alterare la posizione del beneficiario rispetto ad un determinato mercato a scapito dei suoi potenziali concorrenti. Necessario per poter chiarire la nozione di selettività è la distinzione tra selettività materiale e selettività geografica,⁽¹⁵⁾ in questa sede dedicheremo maggiore attenzione alla seconda considerando la finalità del lavoro che ci occupa. La selettività materiale implica che si applichi solo a determinate imprese o determinati settori dell'economia in un dato Stato membro,⁽¹⁶⁾ si fa invece riferimento alla selettività geografica quando la misura è destinata a concedere vantaggi ad una regione o ad una zona geograficamente limitata ed il beneficio si rinverrebbe dalla limitazione dell'ambito territoriale dell'aiuto posto in essere da enti regionali o locali a favore di tutte le imprese soggette a quella giurisdizione fiscale. Le

BORIA, Milano, 2018, p. 173 ss; S. EUSEPI, *L'incidenza della normativa in tema di aiuti di Stato sull'autonomia tributaria degli Stati membri alla luce del finanziamento*, in *riv. Dir. Trib.*, 2016, I, 247.

¹⁴ G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006 III, p. 249 ss.

¹⁵ Relazione sull'attuazione della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese C 82004/434 del 09.02.2004.

¹⁶ A.F. URICCHIO, *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, 2015, p. 97 ss.

conseguenze che ne derivano sono presumibilmente diverse e occorre esaminare la Costituzione e le altre disposizioni legislative dello Stato membro così da verificare se effettivamente sussiste la possibilità di esercitare una propria competenza.

Nel caso delle Regioni italiane in virtù della autonomia istituzionale e decisionale prevista dagli articoli 117, 118 e 119 della Costituzione,⁽¹⁷⁾ potrebbe accadere che misure di aiuto sfuggono al divieto qualora l'onere della misura gravasse in capo a tributi effettivamente propri. La legge delega 5 maggio 2009, n. 42 stabilendo i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario⁽¹⁸⁾ richiama i vincoli comunitari in relazione ai poteri normativi in essa previsti per Regioni ed Enti locali. Le previsioni in essa contenute relative al potere di introdurre agevolazioni si intendono, pertanto vincolate ai limiti di diritto comunitario tra i quali vi rientra il divieto di aiuti di Stato.

Proprio l'esigenza delle deroghe al generale divieto degli aiuti di Stato ed il bilanciamento con le previsioni normative sono a fondamento del complesso *iter* da seguire per il riconoscimento dell'aiuto e ciò al sol fine di non incorrere in violazioni e turbare il libero mercato tra gli stati europei e non solo. L'organo preposto al controllo preventivo è la Commissione, controllo stabilito dall'art. 108 TFUE in base al quale gli Stati membri devono notificare alla commissione qualsiasi progetto diretto ad istituire aiuti prima di procedere alla loro esecuzione, prevedendo, sempre tale articolo, il potere discrezionale della Commissione di decidere se l'aiuto previsto può beneficiare della deroga o se lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo.⁽¹⁹⁾

¹⁷ Cfr A.F. URICCHIO, *La dimensione promozionale del fisco*; sul tema si veda anche C. BUCCICO, *La selettività territoriale e il federalismo fiscale*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato* a cura di M. INGROSSO - G. TESAURO, Napoli, 2009, p. 211 ss.; F. AMATUCCI, *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, *Cor. Trib.*, 2009, V XXXII p. 1059 ss.; G. BIZIOLI, *L' autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012, p. 121 ss.; C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012, p. 104 ss. Op. Cit.

¹⁸ G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. Trib.*, p. 997; ID., *La c.d. "fiscalità di vantaggio" nella delega sul federalismo fiscale e gli aiuti di stato: alcune riflessioni*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A.E. LA SCALA, Torino, 2010.

¹⁹ G. PEPE -C. TOZZA, *Le deroghe al divieto di aiuto di Stato*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO E G. TESAURO, Napoli, 2009 p. 249 ss. op. cit.

In questo contesto di globalizzazione economica, da tempo consolidato, immediato è stato il sentimento avvertito nei primi mesi dell'anno 2020, per tentare di arginare la grave minaccia alla salute pubblica mondiale dovuta dall'epidemia da Covid-19, di un intervento pronto e coordinato da parte del FMI e dalla Commissione UE in materia di aiuti con diverse misure di sostegno.

Da subito l'epidemia di coronavirus ha determinato un'esplosione di necessità e bisogni differenti rispetto a ciò che prima era parte integrante della società civile e tale esigenze hanno indotto a nuove spese, alla necessità di finanziare nuovi interventi straordinari ed urgenti.

Tra le misure adottate a sostegno dell'economia europea e degli Stati membri idonee a far fronte al **"grave turbamento dell'economia"** vi rientra l'adozione di norme maggiormente flessibili in materia di aiuti di Stato e ciò con l'adozione da parte della Commissione del *"Temporary framework for State aid measures to support the economy in the current Covid-19 outbreak COM 2020/C91 I/01"*⁽²⁰⁾ con la quale gli Stati membri sono stati autorizzati ad adottare misure di sostegno del tessuto economico in deroga alla disciplina ordinaria sugli aiuti di Stato. Il tutto per consentire di accelerare la ricerca, la sperimentazione e la produzione di prodotti connessi al Covid -19, tutelare posti di lavoro, agevolare l'accesso al capitale e alla liquidità per le imprese colpite dalla crisi. Numerose sono state le successive modifiche ed integrazioni dettate per tutto l'anno 2020 e 2021 anche dal protrarsi della crisi pandemica così da procedere ad un'estensione ulteriore delle tipologie di aiuti di Stato ammissibili ed accelerare la ripresa attraverso incentivi diretti, tutti sul presupposto secondo il quale trovandosi l'intera economia dell'Unione Europea, in un momento di grave difficoltà e turbamento, era necessario allentare le norme sugli aiuti di stato e rendere più flessibile l'interpretazione delle loro rigide eccezioni.⁽²¹⁾

Congiunturalmente, alla disciplina contenuta nel quadro di riferimento degli aiuti di Stato la Commissione ha avanzato la proposta, poi riconosciuta dal Consiglio, di attivazione della clausola di salvaguardia generale del Patto di

²⁰ Comunicazione della Commissione del 19 marzo 2020, quadro temporaneo per le misure di aiuto di stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19, COM (2020)1863 final.

²¹ Si veda: www.politiche.europee.gov.it

stabilità e crescita così da consentire delle deviazioni al normale percorso di rientro verso l'obiettivo di bilancio di medio termine ciò anche a seguito del riconoscimento della sussistenza delle condizioni di una grave recessione europea, prevedendo che la clausola di salvaguardia venga mantenuta per tutto l'anno 2022 e disattivata, qualora ne ricorrano i presupposti a partire dal 2023.

Il Quadro delle misure di aiuto è stato oggetto di numerose variazioni,⁽²²⁾ come innanzi scritto, e come successivamente in modo esplicito si illustrerà, finalizzate a consentire forme di aiuto volte al perseguimento di concreti obiettivi idonei a sostenere la ripresa dall'emergenza sanitaria e l'ultimo intervento dettato il 30 settembre 2021 ha disposto la proroga fino al 30 giugno 2022 del quadro temporaneo, definendo nel contempo un percorso per la graduale eliminazione degli aiuti legati alla crisi alla luce della ripresa in corso dell'economie europee.

4. La natura giuridica e la struttura degli aiuti da Covid-19

La situazione emergenziale venutasi a creare in Europa e nel mondo dal marzo del 2020 è legata a fattori non prevedibili, di notevole entità, che hanno prodotto da subito effetti negativi sull'economia degli stati membri, motivo per il quale la Commissione proprio in materia di aiuti di stato è intervenuta allentando la morsa dei rigidi limiti previsti senza venir meno al rispetto dei principi posti a fondamento dei limiti. A ben vedere l'art. 107 TFUE è norma che preclude gli aiuti che presentano caratteri incompatibili, non contiene un divieto assoluto di aiuti come potrebbe ipotizzarsi, ciò provato anche dall'esistenza di deroghe de iure e discrezionali che hanno da sempre permesso di rispondere positivamente a delle situazioni particolari come, da ultimo, all'emergenza da Covid-19.

L'attività della Commissione⁽²³⁾ esercitata in parte attraverso Circolari si è indirizzata ad un'interpretazione duttile dell'eccezioni previste introducendo

²²https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/document_travail_service_part1_v2_en.pdf.

²³https://ec.europa.eu/competition/state_aid/what_is_new/TF_informal_consolidated_version_as_amended_28_january_2021_it.pdf.

vantaggi fiscali selettivi a favore degli operatori economici ribadendo che gli Stati membri dispongono anche di alternative differenti agli aiuti quali possono essere le misure generiche oppure misure di ristoro che possono essere adottate come previste dall' art. 107, paragrafo 2, lett. b) del TFUE limitatamente all' importo dei danni causati dalla crisi pandemica.

Inoltre ha deciso di prorogare la validità di alcune norme riferite alla disciplina non emergenziale sugli aiuti che sarebbero scadute e prevedendo, ancora, previa consultazione con gli Stati membri anche alcuni adeguamenti nonché alcune estensioni per garantire la certa applicazione di misure di ripresa nella fase della gestione dell'emergenza, procedendo anche alla pubblicazione di "*modelli di orientamento*" per aiutare gli Stati ad elaborare i loro Piani nazionali per la ripresa e la resilienza in conformità alle norme in materia di aiuti di Stato.

Il riconoscimento della possibilità di adottare, da parte degli Stati membri, misure generali che difettando del requisito della selettività non sono da considerare aiuti di Stato è stata la prima strada indicata per ridurre l'impatto della crisi, (si pensi ad una misura finalizzata ad una riduzione generale dell'aliquota di una data imposta) solo poi, in aggiunta, la Commissione ha fatto riferimento all' utilizzo di ulteriori agevolazioni di natura selettiva ma idonee a soddisfare determinate condizioni.

Dalla distinzione dei presupposti caratterizzanti la diversità tra le misure generali e le misure selettive scaturiscono i differenti effetti di natura economica e fiscale che esse producono.

Gli aiuti concessi in ottemperanza al disposto di cui all' art. 107, paragrafo 2, lettera b) devono rispondere a criteri ben precisi: l'evento che ne genera la concessione deve essere qualificato come calamità naturale oppure evento eccezionale; deve sussistere il collegamento tra il danno e la catastrofe naturale o l'evento eccezionale ed infine l'importo dell'aiuto non deve superare l'ammontare dei danni effettivamente subiti. La Commissione ha qualificato l'emergenza da Covid-19 come evento eccezionale⁽²⁴⁾ e per ottenere gli aiuti introdotti per ristorare i danni conseguenza di tale evento, gli Stati membri sono

²⁴ Decisione della Commissione del 12 marzo 2020 (Aiuto di stato SA.56685 2020 N. Danimarca, Compensation scheme for cancellation of events related to Covid-19)

sempre tenuti a dare prova del nesso di causalità tra la pandemia e i danni effettivamente subiti finalizzati a risarcire un danno precisamente quantificabile.

Gli aiuti devono compensare i danni causati direttamente dalla pandemia come quelli derivanti dalle misure restrittive che impediscono de jure o de facto al beneficiario di esercitare la sua attività economica o una parte specifica e separabile della sua attività, la previsione di cui all' art. 107, paragrafo 2, lettera b, richiede che non vi sia una sovra compensazione dei danni.⁽²⁵⁾

Ulteriori rimedi di carattere generale da proporre per la risoluzione alla crisi economica innescata dalla pandemia possono essere quelli previsti dall' art. 107, paragrafo 3, lettera b), volti a consentire l'adozione di misure d' intervento nell' economia in deroga alla disciplina ordinaria ed il quadro eccezionale e temporaneo previsto al riguardo dalla Commissione ha definito le condizioni di compatibilità di tali misure prevedendo che gli Stati membri siano in grado di dimostrare che le misure notificate sono necessarie, adeguate, proporzionate e temporanee per poter porre rimedio al grave turbamento dell'economia generato dall' epidemia . Secondo il dettato della Corte di Giustizia si deve ritenere che il turbamento cui si riferisce la norma debba incidere sull' economia di uno Stato membro e non solo su quella di una delle sue regioni o su parti del suo territorio e ciò perché le regioni svantaggiate possono beneficiare di aiuti ritenuti compatibili nell'ambito dell'art. 107, paragrafo 3, lettera a) ovvero lettera c) TUEF come avremo modo di vedere nei paragrafi a seguire, precisando sin d' ora che gli aiuti governativi stanziati per combattere gli effetti della pandemia, sia dallo Stato sia dalle Regioni e dai Comuni, sono considerati aiuti destinati a finanziare il capitale circolante ossia quello destinato a finanziare l' ordinaria attività operativa di un' impresa ed a sostegno diretto delle famiglie.

²⁵ A. QUATTROCCHI, *Gli aiuti di Stato*, Padova, 2020, *passim*.

5. Analisi degli aspetti di rilevanza economica e tributaria degli “aiuti” previsti nei provvedimenti legislativi succedutisi per far fronte all’ emergenza da Covid-19

Gli interventi legislativi nazionali che si sono succeduti sono stati numerosi ed in alcuni casi hanno generato non poche confusioni sulle modalità di applicazione delle disposizioni previste necessitando di volta in volta di provvedimenti chiarificatori.

Il primo provvedimento emesso di portata rilevante noto come decreto “Cura Italia” (art. 44 D.L. n. 18/2020, attuato dai DM del 28 marzo 2020 e del 29 maggio 2020)⁽²⁶⁾ conteneva un complesso di misure volte a fronteggiare gli effetti dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, spaziando dal potenziamento del sistema sanitario alla giustizia, dal sostegno al mondo del lavoro al finanziamento delle imprese.

L' articolo 44 introdusse il reddito di ultima istanza (c.d. *bonus* 600 euro), riconosciuto ai titolari di partita IVA iscritti agli ordini nonché ai lavoratori dipendenti che, a seguito dell'emergenza, avevano visto ridurre o addirittura sospendere la propria attività in due ratei da 600,00 euro ciascuno per i mesi di marzo e aprile 2020 ed una ulteriore erogazione di Euro 1.000,00 per maggio 2020. L'indennità venne riconosciuta a coloro che avevano percepito, nel periodo d'imposta 2018, un reddito complessivo non superiore a 35.000 euro accompagnata dalla dichiarazione di aver subito una limitazione dell'attività a causa dei provvedimenti restrittivi emanati in conseguenza dell'emergenza COVID-19, nonché a coloro che avevano percepito, nell'anno 2018, un reddito complessivo tra 35.000 e 50.000 euro, ma abbiano poi altresì riscontrato una riduzione del reddito pari almeno al 33% nel primo trimestre 2020, rispetto allo stesso periodo del 2019 o in alternativa abbiano chiuso la partita IVA nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 ed il 31 marzo 2020 (termine esteso al 30 aprile 2020 ed al 31 maggio 2020 per le indennità, rispettivamente, dei mesi di aprile e di maggio 2020).

²⁶ Art. 72, comma 1, lettera d) del decreto legge n. 18/2020, come modificato dall' art. 48, comma 1, lett. a), n. 2 del decreto legge 34/2020. La misura, approvata dalla Commissione il 31 luglio 2020, è stata prorogata fino al 30 giugno 2021 con decisione della Commissione del 10 dicembre 2020 e poi modificata il 12 gennaio 2021.

Successivamente gli interventi governativi (Decreto Ristori) e le prime circolari chiarificatrici dell'Agenzia dell'entrate non si fecero attendere sulla necessità di considerare che tali indennità dovevano essere erogate al netto e non al lordo – così come quelle previste nelle ulteriori disposizioni legislative – specificando che alcuni aiuti ai lavoratori erano, dall' inizio, considerati detassati quali i contributi a fondo perduto e diverse tipologie di *bonus Covid*.

Con il *maxi* emendamento approvato dal Decreto Ristori (Decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137) la detassazione assume una portata ampia in quanto si rivolge ad indennità, contributi e strumenti di sostegno erogati in base alle disposizioni dei diversi provvedimenti emergenziali, l'articolo 10-*bis* del decreto espressamente prevedeva: "*detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all' emergenza Covid-19*" previsione quest' ultima resasi necessaria al fine di rispettare i limiti e le condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final "*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell' economia nell' attuale emergenza del Covid-19*".

Gli interventi sollecitati ad ampio raggio chiariscono che il *bonus* e le indennità devono considerarsi esclusi dalla formazione del reddito. Si precisa ancora che vengono inquadrati in quei contributi di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza da Covid-19 tutti quelli introdotti a causa dell'emergenza legata alla pandemia quindi diversi dai contributi che venivano concessi prima della crisi, senza differenziare l'ente che ha corrisposto le somme, aspetto quest' ultimo che come avremo modo di vedere ha inciso sulle scelte differenziate degli amministratori locali e sulle successive conseguenze.

Si è ritenuto utile rilevare come a distanza di un lasso di tempo ridotto gli interventi governativi siano stati sempre più dettagliati e stringenti nella richiesta dell'esistenza di un numero di requisiti comprovante l'effettiva perdita monetaria da parte dei richiedenti cui poi corrisponde le somme di denaro. Il primo intervento legislativo nel definire le modalità di attribuzione del riconoscimento una *tantum*, per i professionisti ed i lavoratori autonomi, fissò dei paletti reddituali mentre le successive misure, sempre per le medesime categorie, non solo prevedero l'introduzione dei contributi a fondo perduto e di

altre agevolazioni differenti ma aggiunsero parametri di diversa natura prevedendo un distinguo anche tra i contributi da riconoscere ad altre categorie. Nello specifico il Decreto Sostegni *bis* (Decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73) contemplò tre diverse tipologie di contributo: un contributo automatico (art. 1 commi da 1 a 3); un contributo alternativo (art. 1 commi da 5 a 15); un contributo perequativo (art. 1 commi da 16 a 27) collegato non alla riduzione di fatturato ma al calo degli utili, contemplò altresì una serie di *bonus* distinti per categorie e finalità e disciplinò anche la puntuale indicazione dei crediti d' imposta e misure agevolative. Una pluralità di misure finalizzate a contrastare la situazione di bisogno derivante dall' emergenza epidemiologica che con il protrarsi del tempo non si è arrestata bensì ha acuito le difficoltà economiche manifestatesi nell'immediatezza della dilagazione tutto ciò, perché, nel contempo, vi è stata la necessità di dover temperare gli interessi dei cittadini che invocavano sostegno per le famiglie e le imprese, e, dall' altra parte, l' interesse dello Stato a preservare il gettito delle entrate tributarie, e, la direzione scelta dal Governo per contrastare gli effetti economici derivanti dalla crisi da Covid-19, è stata anche quella di introdurre misure fiscali quali la sospensione di adempimenti e versamenti, la non applicazione di sanzioni ed interessi al recupero coattivo delle somme dovute e dei controlli, al fine di mitigare in un momento particolare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti.

6. Natura giuridica delle indennità riconosciute in conseguenza della pandemia: competenza dell'autorità giudiziaria per i contributi a fondo perduto

Nel contesto generale degli interventi legislativi susseguitisi in materia di indennità da Covid-19 un aspetto di carattere processuale, forse per la necessità di dover far fronte ad un gravissimo fenomeno sociale e sanitario, non risulta essere stato valutato e soprattutto previsto nei diversi provvedimenti emessi, aspetto che, invece, nella sua poliedricità è oggetto di questo lavoro nella consapevolezza della difficoltà di poter scrivere in un momento in cui un intervento legislativo è da ritenersi urgente e necessario. L'aspetto che è mancato, ed attualmente non si rinvergono previsioni puntuali, concerne il

corretto inquadramento della natura giuridica dei *bonus*, delle indennità, dei crediti d' imposta, dei contributi a fondo perduto che sono riconosciuti per effetto della pandemia da Covid-19, ossia se debbono essere qualificati tributi e soggiacere poi alle disposizioni sostanziali, procedurali e processuali che vengono applicate per tale fattispecie oppure, difettando delle caratteristiche tipiche dei tributi, debbano considerarsi come riconoscimenti di agevolazioni, di esenzioni create *ad hoc* e pertanto sottoposte ad una disciplina sostanziale, procedurale e processuale speciale potendo anche quella ordinaria essere manchevole del corretto inquadramento.

La corretta individuazione dell'organo giudiziario di riferimento, legato alla natura del beneficio, risulta assente o comunque di dubbia natura sia nelle disposizioni di carattere nazionale sia in quelle di carattere locale, di conseguenza, in caso di contestazione sul riconoscimento dei benefici o addirittura sulla necessità di una restituzione in caso di accertamenti che attestino la mancanza dei requisiti, il beneficiario che intenda contestare la determinazione non ha, in violazione dei diritti costituzionali garantiti, un soggetto terzo cui poter lamentare eventuali doglianze. Una delle prime normative di riferimento per la restituzione dei contributi a fondo perduto non spettanti fu introdotta con il comma 12 dell'art. 25 del d.l. 34/2020. Si trattava di una disposizione prevista per gli indennizzi e poi estesa ai successivi ristori attribuiti per il perdurare dell'emergenza, attualmente ancora vigente e prevede: *"qualora il contributo sia in tutto o in parte non spettante, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia, l' Agenzia delle entrate recupera il contributo non spettante, irrogando le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste all' articolo 13, comma 5, del decreto legislativo 471/1997, e applicando gli interessi dovuti ai sensi dell' articolo 20 del Presidente della Repubblica 602/1973 in base alle disposizioni di cui all' articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 311/2004."*

Da tale disposizione emerge un quadro applicativo di dubbia natura anche per il riferimento alla previsione delle sanzioni e la legittimità della stessa come irrogata (...*le sanzioni vanno dal 100 al 200% senza possibilità di definizione agevolata...*) nonché per il calcolo degli interessi. In tale contesto i primi accertamenti emessi dall' Agenzia delle Entrate hanno individuato, nel proprio

atto, quale organo competente la Commissione Tributaria Provinciale, tuttavia, una prima pronuncia emessa dalla Commissione Provinciale di Milano il 16 novembre 2021, n. 4296, ha declinato la propria giurisdizione in favore del giudice ordinario ponendo in essere un ragionamento logico giuridico proprio fondato sulla natura delle concessioni di contributi e sovvenzioni per effetto della pandemia “...Del resto è pacifico che il ristoro Covid non abbia natura tributaria. Anzitutto va evidenziato che non si tratta di un contributo dovuto dal cittadino allo Stato bensì, al contrario, di un contributo dovuto dallo Stato al cittadino, ricorrendo certi presupposti. Tale considerazione basta e avanza per escludere la natura tributaria del contributo in questione. Peraltro, una diversa lettura dell’istituto, in senso conforme ai principi costituzionali, non pare possibile neppure ricorrendo ai più sofisticati funambolici sofismi. Irrilevante, e non valorizzabile ai fini dell’individuazione della natura tributaria del rapporto, è dunque il fatto che a provvedere all’elargizione del contributo ovvero al suo recupero sia l’Agenzia delle Entrate la quale, nella specie, si limita a erogare il contributo, ovvero a negarlo, ovvero ancora a recuperare quello indebitamente percepito, non ad accertare materia imponibile, tanto più che il contributo in questione viene espressamente qualificato come escluso dalla base imponibile dei redditi soggetti ad imposizione diretta. L’Agenzia delle Entrate funziona pertanto quale mero ufficiale pagatore del contributo, come controllore dell’esatta e corretta istanza del cittadino avente diritto, e quale addetto al recupero dell’indebito. Il mero affidamento all’Agenzia delle Entrate di dette funzioni non può quindi snaturare le caratteristiche del contributo che ha natura di diritto soggettivo del cittadino, oggetto pertanto della giurisdizione ordinaria, men che meno di quella tributaria [...]. La riproposizione della domanda davanti al giudice competente potrà avvenire nelle forme, nei modi e nei tempi indicati dall’art. 59 della Legge 18/06/2009, n. 69, ove ancora vigente. L’opinabilità e la novità della controversia, nonché motivi di equità impongono l’integrale compensazione delle spese di giudizio. La Commissione declina la propria giurisdizione, in favore dell’A.G.O. Spese compensate”.

L’organo giudiziario adito ha deciso, seguendo un proprio percorso logico giuridico nella consapevolezza della opinabilità della propria pronuncia, in virtù

della mancanza di disposizioni normative tali da rendere incerto l'esercizio della giustizia.

Maggiore incertezza emerge purtroppo dai provvedimenti emessi dagli enti locali attraverso decreti dirigenziali dai quali si evince che a seguito di "verifiche e controlli", accertata la non sussistenza dei requisiti si procede alla revoca del beneficio riconoscendo, in modo laconico, che "*... gli interessati potranno presentare ricorso nelle forme di legge*". Ebbene in tale circostanza l'atto da impugnare, emesso dalla pubblica amministrazione, ha natura pacificamente amministrativa, quindi l'organo giudiziario cui ricorrere è il Tribunale amministrativo regionale.

In questo caso l'autorità giudiziaria da adire risulta essere ancora differente rispetto a quelle precedentemente indicate sebbene la contestazione abbia ad oggetto il medesimo oggetto, anche qui potrebbe sorgere un problema di competenza per materia in virtù di una interpretazione delle disposizioni contenute nel codice del processo amministrativo e nelle leggi amministrative che ne disciplinano l'ambito operativo di tale giustizia.

L'aspetto processuale che investe i contributi riconosciuti alle Regioni ed agli enti locali trova la sua fonte nei ristori previsti a livello nazionale per permettere agli enti periferici di far fronte alle minori entrate ed alle maggiori spese dovute per effetto dell'emergenza pandemica.

7. Il fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali delle Regioni con particolare attenzione per quello degli enti locali

La pandemia ha inciso in modo rilevante sui divari sociali già presenti all'interno di ogni paese europeo ed anche nel nostro; nella prima ondata l'impreparazione generale del governo centrale ed ancor di più delle Regioni e degli enti locali hanno segnato un duro colpo al fabbisogno della collettività. Inizialmente vi è stato un accentramento da parte del governo della gestione a partire dalla dichiarazione dello stato di emergenza, esautorando le Regioni attraverso decreti legislativi ed atti amministrativi e solo in un secondo

momento ci si è resi conto della necessità di procedere riconoscendo il ruolo delle Regioni e degli enti locali.

Si è proceduto allo stanziamento di risorse attraverso l'istituzione del fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali quindi per i Comuni ed anche per le Regioni seppur con caratteristiche diverse con il decreto legge 34/2020 (art. 106) e poi dall'art. 39 del decreto legge 104, finalizzata a *"concorrere ad assicurare ai comuni, alle province e alle città metropolitane le risorse necessarie per l'espletamento delle funzioni fondamentali, per l'anno 2020, anche in relazione alla possibile perdita di entrate connessa all'emergenza Covid-19". Il riparto tiene conto dei "fabbisogni di spesa", delle "minori entrate, al netto delle minori spese", nonché "delle risorse assegnate a vario titolo dallo Stato a ristoro delle minori entrate e delle maggiori spese".* Si è previsto quindi un ristoro di perdite di gettito e di maggiori oneri non altrimenti ristorati, al netto di eventuali minori spese, connesso all'emergenza inedita dovuta alla pandemia da virus COVID-19 e alla crisi economica da questa innescata. Successivamente, ancora, si è previsto che gli aiuti erogati per le famiglie in difficoltà venissero raddoppiati attraverso un rifinanziamento anche sulla scorta di valutazioni legate alla perdita di gettito a causa del Covid derivante *in primis* dall' addizionale comunale Irpef come stimata dal Dipartimento delle Finanze.

Il c.d. fondone⁽²⁷⁾ istituito per i comuni al fine di sopperire alle perdite legate all' emergenze legate alla pandemia ha però generato immediatamente profonde difficoltà nella gestione, nella destinazione e nella stessa contabilizzazione dei fondi all' interno dei propri bilanci tali da inficiare la stessa distribuzione dei fondi. La finalità dell' istituzione del fondone era quella di mettere in sicurezza, in ragione della crisi finanziaria provocata dall'emergenza Covid-19, gli equilibri degli enti locali prevedendo a tal fine che le somme messe a disposizione per l'esercizio 2020 (art. 106 del DI n. 34/2020, come rifinanziato dall'art. 39 del DI n. 104/2020) sia quelle messe a disposizione per l'esercizio 2021 (comma 822 dell'art. 1 della L. n. 178/2020 – Legge di bilancio per il

²⁷ Decreto legge 19.05.2020, n. 34, art.112 bis "...istituito un fondo con una dotazione di 40 milioni di euro per l'anno 2020, finalizzato al finanziamento di interventi di sostegno di carattere economico e sociale in favore dei comuni particolarmente colpiti dall' emergenza sanitaria..."

2021), potessero essere utilizzate dagli enti tanto per compensare le minori entrate 2020-2021 derivanti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19 quanto a copertura delle maggiori spese 2020-2021 derivanti dalla medesima emergenza, tuttavia la necessità di porre dei vincoli e delle condizioni ha generato l'esigenza di prevedere che i comuni si dotassero di un regolamento per disciplinare i presupposti e le modalità dei contributi ed in tale contesto la pronuncia della Corte dei Conti⁽²⁸⁾ ben è intervenuta chiarendo che l'erogazione di contributi da parte degli Enti Locali deve essere motivata da **situazioni di indigenza o di disagio sociale**. Riconducendo, poi, i contributi alla categoria dei sostegni concessi dai Comuni per fronteggiare situazioni di indigenza socio-economica, *species del genus "contributi a soggetti terzi"*, e richiamando un proprio precedente parere, la Corte, ha sottolineato che *"le provvidenze pubbliche a sostegno del reddito delle persone"* sono da ritenere ammissibili *"nella misura in cui l'amministrazione locale individui specificamente gli interessi pubblici e gli obiettivi sociali che intenda perseguire mediante l'erogazione di contributi economici a favore di categorie socialmente svantaggiate o in temporanea difficoltà finanziaria (Cfr. SRC Lombardia, deliberazione n. 882/2010/PAR)"*.

La Sezione si preoccupa di chiarire, inoltre, che per poter affermare in astratto la legittimità dei contributi è necessario che il **Comune, esercitando la propria potestà regolamentare, si sia dotato di regole inequivoche in base alle quale erogare i contributi**, che tengano conto di requisiti soggettivi da verificare puntualmente, in modo da evitare l'attribuzione di sussidi solo a soggetti previamente determinati. In un contesto di disorientamento generale tale previsione appare idonea a fornire un valido contributo finalizzato ad una regolare e pertinente distribuzione degli aiuti idonea a non generare compromissioni successive all'avvenuto riconoscimento con le negative conseguenze del caso.

Tale disposizione ha, generato ritardi nella concreta determinazione dell'utilizzo dei fondi, aspetto di cui l'ente centrale ne è stato da subito consapevole tanto da averlo affrontato nel recente provvedimento emanato dal

²⁸ Corte dei Conti, Sezione Regionale di controllo per l'Emilia-Romagna deliberazione n. 130/2021/PAR.

governo con il terzo decreto Sostegni.⁽²⁹⁾ A ben vedere l' art 12 così dispone: *“Le risorse del fondo di cui l'eventuale perdita di gettito e le maggiori spese, al netto delle minori spese, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 anche nell'anno 2022 e le risorse assegnate per la predetta emergenza a titolo di ristori specifici di spesa che rientrano nelle certificazioni di cui all'articolo 1, comma 827, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, e all'articolo 39, comma 2, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, possono essere utilizzate anche nell'anno 2022 per le finalità cui sono state assegnate”*.

Con tale previsione normativa l'ente centrale ha lasciato aperta una finestra per le risorse non ancora utilizzate del fondone 2020 e 2021 e quelle relative ai ristori specifici di spesa che potranno essere utilizzate anche nel 2022 per le medesime finalità per cui sono state assegnate, attribuendo tale beneficio solo agli enti che non le hanno utilizzate interamente negli anni passati.

Le somme previste dal fondo erano, e lo sono ancora, destinate a colmare le perdite del minor gettito dell'addizionale comunale Irpef per effetto della pandemia nonché tutte le ulteriori minori entrate derivanti dall'erogazione di servizi non corrisposti a causa del Covid con la necessità di calcolare preliminarmente anche l'esatto ammontare tra le minori entrate compensate però dalle minori spese pertanto l' effettivo impatto non è risultato di immediato rilievo producendo i noti ritardi e d in parte annullando il beneficio che doveva generare il trasferimento di denaro che era programmato.

8. Conclusioni

L'analisi esposta in questo lavoro pone l'attenzione dapprima su un argomento solo in parte già affrontato in passato, ossia quello relativo alla natura giuridica dei contributi a fondo perduto, ed in effetti la giurisprudenza Costituzionale già nel 2008⁽³⁰⁾ manifestò, senza remore, concrete perplessità sulla possibilità che esso venisse considerato per origine, caratteristiche ed effetti un tributo.

²⁹ D.L. del 27 gennaio 2022 n. 4, art. 12 (*Utilizzo nell' anno 2022 delle risorse assegnate agli Enti locali negli anni 2020 e 2021*)

³⁰ Corte cost., sent. n. 130 del 2008.

Nel nuovo contesto economico, sociale ed anche tributario scaturito dall'emergenza epidemiologica chi scrive ha rilevato che alcune problematiche preesistenti sono emerse manifestando *deficit* ben più gravi.

Le valutazioni proposte discendono sì da un approccio critico ma idoneo a sollecitare, rispetto al vuoto del legislatore prima nazionale e poi comunitario un intervento volto a chiarire subito il corretto inquadramento di diverse figure giuridiche relative agli aiuti quale *genus*, e successivamente disciplinare in modo puntuale gli aspetti procedurali e processuali.

Nella consapevolezza che l'argomento affrontato, almeno in parte, è la conseguenza di un evento eccezionale e quindi destinato fisiologicamente a terminare si auspica, oltre a quanto innanzi rappresentato, una valorizzazione della corretta individuazione dell'autorità giudiziaria chiamata a pronunciarsi non potendo abbandonare all'incertezza un aspetto di tale portata; è necessario avviare un progetto puntuale anche con riferimento alle sanzioni da irrogare ed in parte, per alcuni aspetti, già irrogate sebbene non abbiano un corretto addentellato normativo.

La ripartizione dei compiti e dei poteri tra lo Stato, le Regioni e i Comuni nella fase pandemica sono risultati per molti aspetti inadeguati, la differenziazione degli interventi perdendo di vista la sua primaria finalità ha fatto emergere azioni di contenimento da parte dei diversi livelli di governo non proprio proficue facendo riemergere, anche qui, storiche problematiche rendendo evidente che qualcosa non funziona nel "Federalismo all'italiana" creando confusione, errori e contrasti nei processi decisionali.

In definitiva con il presente lavoro si è voluto procedere a rilevare come le disposizioni normative e le previsioni di ogni genere qualora non presentino il carattere della completezza, del coordinamento e dell'adeguatezza sono di per sé idonee a generare confusione, a non permettere il raggiungimento del fine ed ancor di più tali vuoti arrecano, nei momenti di estrema difficoltà, quale sicuramente può essere una pandemia, pregiudizi di portata rilevante sia nel breve sia nel lungo periodo, protraendo difficoltà sociali anche preesistenti.