

## DECISIONE DELL'AUTORITÀ DI VIGILANZA EFTA

N. 155/07/COL

del 3 maggio 2007

## sugli aiuti di Stato concessi in relazione all'articolo 3 della legge norvegese sulla compensazione dell'IVA (Norvegia)

L'AUTORITÀ DI VIGILANZA EFTA <sup>(1)</sup>,

considerando quanto segue:

VISTO l'accordo sullo Spazio economico europeo <sup>(2)</sup>, in particolare gli articoli da 61 a 63 e il protocollo 26,

VISTO l'accordo tra gli Stati EFTA sull'istituzione di un'Autorità di vigilanza e di una Corte di giustizia <sup>(3)</sup>, in particolare l'articolo 24,

VISTI l'articolo 1, paragrafo 2, della parte I e l'articolo 4, paragrafo 4, gli articoli 6 e 7, paragrafo 5, e gli articoli 10 e 14 della parte II del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte,

VISTI la guida dell'Autorità <sup>(4)</sup> sull'applicazione e sull'interpretazione degli articoli 61 e 62 dell'accordo SEE,

VISTA la decisione dell'Autorità, del 14 luglio 2004, sulle disposizioni di esecuzione di cui all'articolo 27 della parte II del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte,

VISTA la decisione n. 225/06/COL dell'Autorità, del 19 luglio 2006, di avviare il procedimento d'indagine formale in relazione all'articolo 3 della legge norvegese sulla compensazione dell'IVA <sup>(5)</sup>,

DOPO AVER INVITATO la Norvegia e le parti interessate a presentare osservazioni in merito alla richiamata decisione, e viste le osservazioni trasmesse dalle autorità norvegesi,

<sup>(1)</sup> In appresso denominata «Autorità».

<sup>(2)</sup> In appresso denominato «accordo SEE».

<sup>(3)</sup> In appresso denominato «accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte».

<sup>(4)</sup> Guida all'applicazione e all'interpretazione degli articoli 61 e 62 dell'accordo SEE e dell'articolo 1 del protocollo 3 all'accordo che istituisce un'Autorità di vigilanza e una Corte di giustizia, adottata e pubblicata dall'Autorità di vigilanza EFTA il 19 gennaio 1994 nella GU 231 del 1994, supplemento SEE n. 32 del 3.9.1994. La guida è stata modificata da ultimo il 7 febbraio 2007 ed è in appresso denominata «guida sugli aiuti di Stato».

<sup>(5)</sup> Pubblicata nella GU C 305 del 14.12.2006 e nel supplemento SEE n. 62 del 14.12.2006, pag. 1.

## I. FATTI

## 1. Procedimento

Con lettera del 16 ottobre 2003 l'Autorità ha ricevuto una denuncia in cui si asserisce che un particolare tipo di scuole che offrono prestazioni educative specialistiche al settore offshore in concorrenza con l'autore della denuncia beneficiano di aiuti di Stato mediante l'applicazione della compensazione prevista all'articolo 3 della legge norvegese sulla compensazione dell'IVA <sup>(6)</sup>. Le scuole comunali che offrono specifiche prestazioni educative esenti dall'IVA in concorrenza con altre imprese beneficiano di una compensazione dell'IVA a credito sull'acquisto di beni e servizi in relazione a servizi prestati su base commerciale, cui i concorrenti privati non hanno diritto. L'Autorità ha ricevuto e protocollato la lettera il 20 ottobre 2003 (Doc. n. 03-7325 A).

A seguito di uno scambio di corrispondenza <sup>(7)</sup>, con lettera del 19 luglio 2006 (rif. n. 363440) l'Autorità ha notificato alle autorità norvegesi la decisione n. 225/06/COL di avviare il procedimento di indagine formale a norma dell'articolo 4 della parte II del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte, in relazione all'articolo 3 della legge norvegese sulla compensazione dell'IVA.

Le autorità norvegesi hanno presentato osservazioni con lettera del 18 settembre 2006 (rif. n. 388922).

La decisione n. 225/06/COL dell'Autorità è pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea C 305 e nel supplemento SEE n. 62, entrambi del 14 dicembre 2006. Non sono pervenute osservazioni di terzi dopo la pubblicazione.

## 2. Quadro giuridico norvegese in materia di IVA e compensazione dell'IVA

La legge sulla compensazione dell'IVA è entrata in vigore il 1° gennaio 2004 per mitigare le distorsioni di concorrenza causate dalla legge sull'IVA.

<sup>(6)</sup> Legge n. 108 del 12 dicembre 2003 sulla compensazione dell'IVA a enti locali e regionali (*Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv*), di seguito «legge sulla compensazione dell'IVA».

<sup>(7)</sup> Per maggiori informazioni, si veda la decisione n. 225/06/COL dell'Autorità, pubblicata nella GU C 305 del 14.12.2006.

L'IVA è un'imposta sui consumi che si applica in esatta proporzione del prezzo del bene o del corrispettivo del servizio, indipendentemente dal numero di operazioni del processo produttivo o distributivo prima della fase in cui è trasferita sul consumatore finale.

In linea di principio, chiunque eserciti un'attività commerciale o imprenditoriale e abbia una partita IVA (di seguito «soggetto passivo») deve calcolare e pagare l'imposta sui beni e sui servizi rientranti nella legge sull'IVA <sup>(1)</sup> e può detrarre l'IVA a credito sui beni e servizi usati in un'impresa dall'IVA a debito fatturata sulle vendite <sup>(2)</sup>. L'IVA colpisce dunque in egual misura tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da tutti i soggetti passivi. La neutralità è una delle caratteristiche principali dell'IVA.

Tuttavia, gli articoli 5, 5 bis e 5 ter del capo I della legge sull'IVA esentano dall'imposta una serie di operazioni: vendite effettuate da certe istituzioni, organizzazioni, ecc. <sup>(3)</sup>, locazioni non finanziarie e affitti di immobili o diritti di proprietà immobiliare, la prestazione di certi servizi fra cui le prestazioni sanitarie e servizi collegati, i servizi sociali, le prestazioni educative, i servizi finanziari, le operazioni relative all'esercizio del pubblico potere, i servizi afferenti al diritto di assistere a spettacoli di teatro, opera, balletto, cinema e circo, mostre presso gallerie e musei, l'esercizio del lotto e le lotterie, i servizi di mensa scolastica e universitaria, ecc. <sup>(4)</sup>.

Da quanto sopra discende che il soggetto passivo che vende beni e presta servizi esenti ai sensi della legge sull'IVA paga l'imposta a credito sull'acquisto di beni e servizi ma non la può d'altro canto detrarre dal suo debito d'imposta visto che, per quegli acquisti, è il consumatore finale.

La conseguenza dell'esenzione è che i venditori di beni e prestatori di servizi esenti devono pagare l'imposta a credito sui servizi e sui beni che acquistano al pari di qualunque consumatore finale, senza poter fatturare al consumatore finale l'IVA a

<sup>(1)</sup> Articolo 10, paragrafo 1, del capo III della legge sull'IVA. Al riguardo, si veda il capo IV in combinazione con il capo I della legge sull'IVA.

<sup>(2)</sup> Articolo 21 del capo VI della legge sull'IVA.

<sup>(3)</sup> Il riferimento è all'articolo 5 della legge sull'IVA in virtù del quale sono esenti dall'IVA le vendite effettuate da determinati soggetti come musei, teatri, associazioni senza scopo di lucro, ecc. Stando all'articolo 5, paragrafo 2, della legge sull'IVA il ministero delle Finanze può emanare atti che delimitano e integrano le disposizioni del primo paragrafo e stabilire che le imprese di cui a 1f) devono comunque calcolare e pagare l'imposta a debito se l'esenzione comporta distorsioni significative della concorrenza a discapito di altre imprese che forniscono beni e servizi equivalenti.

<sup>(4)</sup> Vedi articolo 5 ter della legge sull'IVA.

debito. La conseguenza logica delle esenzioni IVA comporta però una distorsione a un altro livello. Gli enti pubblici, non meno di qualsiasi impresa integrata esente dall'imposta, saranno incentivati a fornire beni e servizi «in house» <sup>(5)</sup> invece di acquistarli sul mercato. Decise a creare un sistema che non incentivasse alla produzione di beni o servizi con risorse interne a scapito dell'acquisto all'esterno, le autorità norvegesi hanno emanato la legge sulla compensazione dell'IVA.

L'articolo 2 della legge sulla compensazione dell'IVA reca l'elenco tassativo dei soggetti interessati:

- a) gli enti locali e regionali che svolgono attività locale o regionale il cui organo supremo sia il consiglio locale o dipartimentale o altro consiglio ai sensi della legge sugli enti locali <sup>(6)</sup> o di altra legge speciale sugli enti locali;
- b) le imprese intermunicipali stabilite a norma della legge sugli enti locali o altra legge speciale sugli enti locali;
- c) le imprese private o organizzazioni non aventi scopo di lucro che svolgano prestazioni sanitarie, educative o servizi sociali che sono obblighi statutari di enti locali o regionali;
- d) gli asili di cui all'articolo 6 della legge sugli asili infantili <sup>(7)</sup>;
- e) i centri sociali parrocchiali (*Kirkelig fellesråd*).

Ai sensi dell'articolo 3 in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 2 della legge sulla compensazione dell'IVA, il governo norvegese compensa l'IVA a credito pagata dai soggetti passivi cui si applica quella legge, quando acquistano beni e servizi da altri soggetti passivi che non hanno il diritto di detrarre l'IVA a credito in quanto esenti a norma della legge sull'IVA <sup>(8)</sup>.

<sup>(5)</sup> La fornitura «in house» non è considerata un'operazione soggetta all'IVA.

<sup>(6)</sup> Legge n. 107 del 25 settembre 1992 sugli enti locali (*Lov om kommuner og fylkeskommuner*).

<sup>(7)</sup> Legge n. 64 del 17 giugno 2005 sugli asili infantili (*Lov om barnehager*).

<sup>(8)</sup> Per una descrizione più diffusa del funzionamento dell'IVA in Norvegia, si rimanda alla sezione I.2 «Quadro giuridico norvegese in materia di IVA e compensazione dell'IVA» della decisione n. 225/06/COL, pag. 2.

### 3. Dubbi espressi dall'Autorità nella decisione di avviare un procedimento di indagine formale

Nella decisione n. 225/06/COL di avviare un procedimento di indagine formale in relazione all'articolo 3 della legge sulla compensazione dell'IVA, l'Autorità ha ritenuto in via preliminare che la compensazione dell'IVA a credito disposta dal richiamato articolo costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE.

A giudizio dell'Autorità, è lo Stato che provvede alla compensazione concessa in forza della legge sulla compensazione dell'IVA tramite risorse statali a carico del bilancio dello Stato. Secondo l'Autorità non era rilevante ai fini della sua valutazione stabilire se il costo della compensazione sostenuto dallo Stato a livello centrale sia controbilanciato dalla riduzione di trasferimenti agli enti locali e regionali.

L'Autorità ha inoltre ritenuto che, compensando l'IVA a credito sugli acquisti di beni e servizi delle imprese esenti dall'IVA ma rientranti nell'ambito dell'articolo 2 della legge sulla compensazione dell'IVA, le autorità norvegesi conferiscono a quelle imprese un vantaggio economico.

Nell'esaminare la selettività, l'Autorità ha espresso dubbi quanto alla possibilità che la compensazione dell'IVA, che a suo parere costituisce materialmente una misura selettiva, sia giustificata dalla natura e dalla logica del sistema, se risponda cioè effettivamente agli obiettivi del sistema IVA o ricerchi invece altri obiettivi, esterni all'IVA stessa. Secondo le spiegazioni delle autorità norvegesi, emanando la legge sulla compensazione dell'IVA si è voluto agevolare e incoraggiare la scelta dei soggetti passivi cui si applica la legge sulla compensazione dell'IVA fra la fornitura di beni e servizi soggetti all'IVA al proprio interno e la loro esternalizzazione. L'Autorità dubita che questa finalità sia giustificabile in base alla natura e alla logica dell'IVA, che è di per sé un'imposta sui consumi. Secondo il parere preliminare dell'Autorità, la compensazione dell'IVA non è parte del sistema istituito nel 1970 ma costituisce una misura separata, introdotta successivamente per rettificare alcune distorsioni create dal sistema dell'IVA.

L'Autorità ha poi osservato che, pur mitigando le distorsioni in relazione agli acquisti delle municipalità, la compensazione dell'IVA crea distorsioni di concorrenza fra le imprese che svolgono le stesse attività economiche in settori esenti dall'IVA.

L'Autorità ha ricordato che, in linea di massima, i beneficiari ai sensi della legge sulla compensazione dell'IVA possono ricevere compensazioni dell'IVA a credito alle condizioni prescritte, anche se l'aiuto agli operatori di quei settori dovesse incidere sugli scambi. Alcuni dei settori cui si applica la legge sulla compensazione dell'IVA sono parzialmente o del tutto aperti alla concorrenza a livello del SEE. Qualunque aiuto alle imprese di questi settori è atto quindi a incidere sugli scambi fra le parti contraenti dell'accordo SEE. L'Autorità ha dovuto valutare il

regime di aiuti in quanto tale, non già la sua applicazione ai singoli settori che ne beneficiano. Basandosi sulla giurisprudenza, la conclusione preliminare dell'Autorità è stata che, proprio in quanto regime nazionale generale, la legge sulla compensazione dell'IVA incide potenzialmente sugli scambi tra le parti contraenti.

In ultimo, l'Autorità ha espresso dubbi quanto alla possibilità di considerare compatibile con le norme sugli aiuti di Stato dell'accordo SEE la compensazione dell'IVA a credito dopo l'applicazione delle deroghe previste all'articolo 61, paragrafi 2 e 3 dell'accordo. Inoltre, sebbene gli aiuti possano, in alcune situazioni, essere considerati compatibili in forza della deroga di cui all'articolo 59, paragrafo 2, dell'accordo SEE, l'Autorità ha ritenuto in via preliminare che tale disposizione non giustifichi la compatibilità della legge sulla compensazione dell'IVA in quanto regime di aiuti.

### 4. Osservazioni delle autorità norvegesi

Con lettera del 18 settembre 2006 (rif. n. 388922), le autorità norvegesi hanno presentato osservazioni in merito alla decisione dell'Autorità di avviare un procedimento di indagine formale. Le osservazioni si articolano in tre sezioni.

#### 4.1. Quadro del regime di compensazione dell'IVA

Le autorità norvegesi spiegano che l'IVA è un'imposta generale che colpisce, in linea di principio, tutte le attività commerciali comportanti la produzione e la distribuzione di beni e la prestazione di servizi. L'IVA pagata sulle spese è recuperabile solo se il contribuente presta servizi che sono soggetti all'IVA. Ai sensi delle norme vigenti in materia di IVA, la maggior parte delle attività nel settore municipale non sono soggette all'IVA.

«L'attività municipale non rientra in genere nel sistema dell'IVA. Le attività municipali di base come le prestazioni sanitarie, educative e i servizi sociali non sono soggette all'IVA. Le attività economiche svolte dalle municipalità in quanto "pubblico potere" non rientrano nell'ambito dell'IVA. Pertanto, l'IVA versata dalle municipalità in relazione a attività esenti o non imponibili costituisce un onere non recuperabile, o altrimenti un "onere nascosto" che può anche essere visto come un'anomalia del sistema dell'IVA. Poiché si presuppone che il sistema dell'IVA obbedisca al principio della neutralità, è possibile che il trattamento IVA delle municipalità falsi la concorrenza. Visto che le municipalità non possono rivalersi dell'IVA pagata sui prodotti del settore privato, i pubblici poteri potrebbero essere indotti a prestare i servizi soggetti all'IVA al proprio interno invece di ricorrere al settore privato.»

Compensando le municipalità dell'IVA a credito versata su tutti i beni e servizi, il regime generale di compensazione dell'IVA risponde — secondo le autorità norvegesi — all'obiettivo di mettere su un piano di parità l'«autofornitura» e l'esternalizzazione.

«L'IVA non avrà più un effetto di distorsione quando le municipalità dovranno scegliere fra produzione "in house" di servizi e acquisto di servizi soggetti all'IVA presso prestatori privati. [...] La neutralità può quindi essere considerata l'obiettivo assegnato al regime di compensazione dell'IVA.»

Le autorità norvegesi ribadiscono il parere già espresso nella fase preliminare dell'indagine, per cui il regime di compensazione dell'IVA non costituisce misura di aiuto per le imprese rientranti nell'ambito dell'articolo 2 della legge sulla compensazione dell'IVA. L'argomentazione è che, nell'introdurre il regime generale di compensazione dell'IVA nel 2004, gli stanziamenti previsti per le municipalità nel bilancio annuale dello Stato sono stati ridotti di conseguenza dell'importo atteso di compensazione dell'IVA a credito. Il regime di compensazione dell'IVA non ha quindi effetti sulle entrate del governo. Il regime si autofinanzerebbe quindi tramite l'attribuzione alle municipalità di un costo di rimborso/compensazione.

#### 4.2. Aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE

Con lettera del 18 settembre 2006 le autorità norvegesi hanno contestato la posizione dell'Autorità che considera aiuto di Stato la legge sulla compensazione dell'IVA per i seguenti motivi.

#### **Vantaggio economico**

Le autorità norvegesi ritengono che non sia corretto guardare alla compensazione dell'IVA come a un «vantaggio» che solleva le imprese di oneri di norma a carico dei loro bilanci. Poiché sono le municipalità stesse che, riducendo le sovvenzioni generali, finanziano il regime di compensazione dell'IVA, non viene di fatto concesso nessuno sgravio reale. Il regime di compensazione dell'IVA non implica né la riduzione né il differimento dell'imposta. Di conseguenza, secondo le autorità norvegesi è errato paragonare il regime di compensazione dell'IVA con le misure che comportano una reale riduzione dell'onere fiscale.

#### **Selettività**

L'ambito di applicazione della legge sulla compensazione dell'IVA è definito in senso positivo in quanto possono beneficiare della compensazione dell'IVA a credito sugli acquisti soltanto le persone giuridiche ricomprese nel suo articolo 2.

Il carattere selettivo di una misura fiscale può tuttavia essere giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema impositivo. Le autorità norvegesi ritengono che, sostenendo che la compensazione dell'IVA non costituisce parte del sistema dell'IVA, l'Autorità abbia respinto il loro argomento per cui la compensazione risponderebbe alla natura e alla logica del si-

stema. Le autorità norvegesi contestano questo approccio richiamandosi al capitolo 17B.3.1 e seguenti della guida dell'Autorità sugli aiuti di Stato, che esamina vari aspetti delle misure differenziate. Secondo quelle autorità, la compensazione dell'IVA è giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema stesso, e per questo rimandano al capitolo 17B.3.4 «Orientamenti per l'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese». È un principio fondamentale quello per cui l'IVA deve essere neutra e non discriminatoria. Stando alle autorità norvegesi, la neutralità può pertanto considerarsi inerente al sistema dell'IVA stesso. La neutralità, che è quindi inerente al sistema dell'IVA, è anche l'obiettivo assegnato al regime di compensazione dell'IVA. Per questo le autorità norvegesi ritengono giusto considerare il regime di compensazione dell'IVA conforme alla natura e alla logica del sistema.

Le medesime autorità osservano poi che, se il regime di compensazione fosse soppresso, si riproporrebbe il problema delle distorsioni di concorrenza causate dal sistema dell'IVA. «Il fatto di non potersi rivalere dell'IVA sugli acquisti costituirebbe una distorsione per le municipalità al momento della scelta fra produzione "in house" di servizi e acquisto di servizi soggetti all'IVA presso prestatori privati.»

Le autorità norvegesi rilevano che, per mitigare le distorsioni di concorrenza risultanti dal sistema dell'IVA, il comitato Rattsø ha esaminato diverse soluzioni possibili prima di decidere che il regime di compensazione dell'IVA è il più adeguato<sup>(1)</sup>. Fra le soluzioni possibili il comitato ha considerato di estendere il diritto delle municipalità di detrarre l'IVA a credito. Un'altra possibilità era quella di assoggettare le municipalità all'imposta in generale. Il comitato Rattsø non ha optato per l'estensione del diritto delle municipalità di detrarre l'IVA a credito perché ciò avrebbe comportato lo snaturamento dell'IVA in quanto imposta generale. Ha anche pensato che la misura avrebbe potuto cagionare la pressione di altri gruppi. Il comitato Rattsø non ha scelto nemmeno di assoggettare le municipalità all'IVA in generale; ha invece rilevato che, essendo molti servizi municipali gratuiti, manca una base di calcolo per l'IVA:

«L'estensione del diritto di detrazione e l'assoggettamento all'IVA in generale sono entrambe soluzioni comprese nel sistema dell'IVA. L'obiettivo di queste misure, quello cioè di mitigare le distorsioni di concorrenza causate dalla legge sull'IVA, sarebbe tuttavia esattamente lo stesso del regime di compensazione. Inoltre, in senso economico non c'è differenza fra il regime di compensazione e l'estensione del diritto delle municipalità di detrarre l'IVA a credito. Il ministero ritiene pertanto che la struttura del regime di compensazione dell'IVA non abbia di per sé conseguenze.»

<sup>(1)</sup> Norges Offentlige Utredinger (NOU) 2003: 3, Merverdiavgiften og kommunene, Konkurransesvidninger mellom kommuner og private (di seguito «rapporto Rattsø»).

## **Incidenza sugli scambi**

Le autorità norvegesi criticano la valutazione dell'Autorità in relazione al criterio dell'incidenza sugli scambi.

«Il regime di compensazione dell'IVA rimborsa essenzialmente le municipalità dell'imposta a credito sui beni e servizi che acquistano per lo svolgimento delle loro attività obbligatorie. Per legge le municipalità devono prestare certi servizi, specie in campo educativo, sanitario e sociale. Compete per esempio alle municipalità, per quanto riguarda il settore sanitario, provvedere in particolare ai servizi di medicina di base, di infermeria, di ostetricia e ai servizi infermieristici a domicilio. Nel settore sociale le municipalità devono fornire sostegno pratico e economico agli assistiti (per esempio alloggi popolari).»

«A norma degli articoli 2 e 3 della legge sulla compensazione dell'IVA, possono beneficiare di compensazione dell'IVA anche le municipalità che svolgono attività non obbligatorie. Se si esclude la formazione ad hoc offerta da scuole specialistiche comunali e dipartimentali, il ministero non è a conoscenza di settori non compresi nel campo di applicazione dell'IVA in cui i beneficiari della compensazione dell'IVA offrirebbero servizi in concorrenza con altre imprese del SEE.»

Le autorità norvegesi sostengono quindi che, nei settori non compresi nel campo di applicazione della legge sull'IVA, sarebbero pochissime le imprese stabilite nei vicini paesi europei che offrono servizi in concorrenza con le imprese norvegesi cui si applica la legge sulla compensazione dell'IVA. Inoltre, sulla scelta di un prestatore di servizi incidono in modo decisivo circostanze come la lontananza fisica, le difficoltà linguistiche e altri riferimenti culturali.

Le autorità norvegesi ritengono che, per una vera valutazione del regime di compensazione dell'IVA contro i criteri di cui all'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE, bisogna considerare che la concorrenza fra le imprese norvegesi e altre imprese del SEE nei settori cui non si applica l'IVA è davvero marginale.

Le autorità norvegesi reputano pertanto che la compensazione dell'IVA riconosciuta alle imprese dei settori cui non si applica l'IVA non possa essere considerata una misura atta ad incidere sugli scambi fra le parti contraenti dell'accordo SEE.

### **4.3. Osservazioni generali**

Le autorità norvegesi riportano il caso di diversi Stati membri dell'UE che hanno introdotto regimi di rimborso delle spese IVA per le attività non imponibili o esenti degli enti locali. In Svezia, Danimarca e Finlandia, nei paesi Bassi e nel Regno Unito esistono diversi regimi che dispongono il rimborso dell'IVA a favore degli enti locali nell'intento di eliminare le distorsioni che incidono sulla scelta dei poteri pubblici tra la fornitura di

servizi pubblici al proprio interno o l'esternalizzazione. Vari sistemi di rimborso dell'IVA alquanto simili si trovano anche in Francia, Lussemburgo, Austria e Portogallo.

Le autorità norvegesi citano poi l'ex commissario Bolkestein che, in una risposta scritta del 1° febbraio 2000 a un'interrogazione parlamentare dell'onorevole Michel Hansenne (Belgio) in cui chiedeva alla Commissione se la procedura di rimborso della tassa sul valore aggiunto nel Regno Unito fosse ritenuta conforme al disposto della sesta direttiva sull'IVA, affermava: «un siffatto dispositivo non è in contrasto con la sesta direttiva» poiché «si tratta di un'operazione prettamente finanziaria tra diversi enti pubblici, che rientra nelle diverse politiche nazionali di finanziamento delle pubbliche autorità».

Il commissario Bolkestein ha anche commentato un possibile regime con cui il governo irlandese conferirebbe alle organizzazioni caritative irlandesi un sussidio pari all'IVA non detraibile da quelle fatturate, affermando che *la concessione di sussidi pubblici non è di per sé contraria alla normativa dell'UE in materia di IVA*.

Le autorità norvegesi ammettono che nessuna di queste citazioni riguarda direttamente le norme sugli aiuti di Stato. Eppure, secondo loro dalle citazioni emerge che i regimi di compensazione dell'IVA non devono essere considerati in contrasto con la sesta direttiva sull'IVA, il che confermerebbe che i regimi di compensazione dell'IVA sono conformi alla natura e alla logica del sistema dell'IVA stesso.

## **II. VALUTAZIONE**

### **1. Sussistenza di aiuto di Stato**

#### **1.1. Introduzione**

L'articolo 61, paragrafo 1 dell'accordo SEE prevede quanto segue:

«Salvo deroghe contemplate dal presente accordo, sono incompatibili con il funzionamento del medesimo, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Parti contraenti, gli aiuti concessi da Stati membri della Comunità, da Stati AELS (EFTA) o mediante risorse statali sotto qualsiasi forma, che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.»

L'Autorità intende formulare un'osservazione preliminare in merito alla portata della presente valutazione. La presente decisione non riguarda la decisione delle autorità norvegesi di non far rientrare determinate operazioni nel campo di applicazione della legge sull'IVA: essa concerne soltanto la compensazione per l'IVA a credito pagata da determinati soggetti a cui si applica la legge sulla compensazione dell'IVA.

L'Autorità reitera inoltre tre osservazioni già formulate nella decisione n. 225/06/COL.

In primo luogo, in linea generale, i sistemi fiscali degli Stati EFTA non rientrano nel campo di applicazione dell'accordo SEE. Spetta a ciascuno Stato EFTA elaborare ed applicare un sistema fiscale in base alle proprie scelte politiche. L'applicazione di una misura fiscale, quale la compensazione dell'IVA a credito prevista dall'articolo 3 della legge sulla compensazione dell'IVA, può tuttavia avere conseguenze che la farebbero rientrare nel campo d'applicazione dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE. Secondo la giurisprudenza <sup>(1)</sup>, l'articolo 61, paragrafo 1, non distingue le misure d'intervento dello Stato a seconda della loro causa o del loro scopo, ma le definisce in funzione dei loro effetti.

In secondo luogo, il problema di accertare se il regime in causa costituisce un aiuto di Stato si pone soltanto nella misura in cui esso riguarda un'attività economica, ossia un'attività che consista nell'offrire beni o servizi in un determinato mercato <sup>(2)</sup>. Una misura costituisce aiuto di Stato soltanto se va a beneficio di imprese. Agli scopi dell'applicazione delle norme di concorrenza, la nozione di impresa comprende qualsiasi entità «che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento» <sup>(3)</sup>. Anche se alcuni dei soggetti che beneficiano di rimborsi dell'IVA a credito non soddisfano le condizioni previste per essere considerati un'impresa, il fatto che alcuni beneficiari della legge sulla compensazione dell'IVA siano imprese costituisce una ragione sufficiente per valutare il regime come tale ai fini degli aiuti di Stato <sup>(4)</sup>.

In terzo luogo, gli aiuti possono essere concessi sia ad imprese pubbliche che ad imprese private <sup>(5)</sup>. Per poter essere considerata beneficiaria di un aiuto di Stato, un'impresa pubblica non deve necessariamente avere un'identità giuridica distinta da quella dello Stato. Il fatto che un soggetto sia disciplinato dal diritto pubblico e che sia un'istituzione senza fini di lucro non significa necessariamente che esso non sia una «impresa» ai sensi delle norme sugli aiuti di Stato <sup>(6)</sup>.

In quarto luogo, per quanto riguarda le osservazioni di carattere generale fatte dalle autorità norvegesi sull'esistenza di regimi simili nell'Unione europea, l'Autorità nota che è possibile che tali sistemi siano diversi dalla legge sulla compensazione dell'IVA e specifica di aver informato la Commissione europea in merito alle osservazioni delle autorità norvegesi. Inoltre, secondo la giurisprudenza «un'eventuale violazione da parte di uno Stato membro di un obbligo impostogli dal Trattato, in

relazione al divieto di cui all'art. 92, non può essere giustificata dalla circostanza che altri Stati membri siano anch'essi venuti meno a detto obbligo <sup>(7)</sup>».

In appresso l'Autorità valuterà se la legge sulla compensazione dell'IVA in quanto regime <sup>(8)</sup> soddisfa i criteri di cui all'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE per essere considerata un aiuto di Stato.

## 1.2. Risorse statali

Per costituire aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE, l'aiuto deve essere concesso dallo Stato mediante risorse pubbliche.

La compensazione in questione viene concessa direttamente dallo Stato e pertanto mediante risorse statali.

Le autorità norvegesi hanno affermato che il regime di compensazione dell'IVA non costituisce una misura d'aiuto in quanto si tratta di un sistema autofinanziato. A loro giudizio, le municipalità stesse finanziano il regime di compensazione dell'IVA mediante una riduzione dei trasferimenti generali dal bilancio dello Stato alle municipalità. Con l'introduzione del regime generale di compensazione dell'IVA nel 2004, gli stanziamenti previsti per le municipalità nel bilancio annuale dello Stato sono stati ridotti di conseguenza del previsto importo di compensazione dell'IVA a credito.

L'Autorità ritiene che, ai fini di una valutazione relativa agli aiuti di Stato, non è rilevante sapere se l'importo ricevuto dalle municipalità è stato ridotto o meno. È invece importante sapere se lo Stato ha concesso un sostegno finanziario mediante risorse statali ad imprese quali definite nelle norme sulla concorrenza. Sotto il profilo degli aiuti di Stato, quando una municipalità agisce come un'impresa deve essere considerata in maniera distinta rispetto alla municipalità in quanto potere pubblico. Il fatto che il costo della compensazione sostenuto dallo Stato a livello centrale sia controbilanciato dalla riduzione di trasferimenti alle autorità locali e regionali in quanto tali non altera questa conclusione. Il rimborso dell'IVA a credito è finanziato dal bilancio dello Stato e costituisce di conseguenza una risorsa statale.

Inoltre, secondo quanto risulta all'Autorità, ciascuna municipalità non beneficia di una riduzione del trasferimento di fondi statali corrispondente al valore esatto della compensazione IVA ricevuta.

<sup>(1)</sup> Causa E-6/98, *Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, Relazione Corte EFTA 1999, pag. 76, punto 34; cause riunite E-5/04, E-6/04 e E-7/04, *Fesil and Finnjord, PIL e altri e Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, Relazione Corte EFTA 2005, pag. 121, punto 76; causa 173/73 *Italia/Commissione*, Racc. 1974, pag. 709, punto 13; causa C-241/94, *Francia/Commissione*, Racc. 1996, pag. I-4551, punto 20.

<sup>(2)</sup> Cause riunite C-180/98 a C-184/98, *Pavlov e altri*, Racc. 2000, pag. I-6451, punto 75.

<sup>(3)</sup> Causa C-41/90, *Höfnere Elser*, Racc. 1991, pag. I-1979, punto 21.

<sup>(4)</sup> Causa E-2/05, *Autorità di vigilanza EFTA/Islanda*, Relazione Corte EFTA 2005, pag. 202, punto 24.

<sup>(5)</sup> Causa C-387/92, *Banco Exterior de España*, Racc. 1994, pag. I-877, punto 11.

<sup>(6)</sup> Causa C-244/94, *Fédération Française des Sociétés d'Assurance e altri*, Racc. 1995, pag. I-4013, punto 21; causa 78/76, *Steinike & Weinlig*, Racc. 1977, pag. 595, punto 1.

<sup>(7)</sup> Causa 78/76, *Steinike & Weinlig*, *ibid.*, punto 24, e causa T-214/95, *Het Vlaamse Gewest (Regione fiamminga)/Commissione*, Racc. 1998, pag. II-717, punto 54.

<sup>(8)</sup> Nella sezione II.2.1 della decisione n. 225/06/COL l'Autorità ha valutato che la legge sulla compensazione dell'IVA costituisce un regime di aiuto. Nella presente decisione si fa riferimento a tale valutazione.

### 1.3. *Vantaggio economico*

Una misura finanziaria concessa dallo Stato o attraverso risorse statali ad un'impresa, che non deve dunque sostenere i costi che avrebbero dovuto normalmente gravare sulle risorse finanziarie proprie, costituisce un vantaggio economico <sup>(1)</sup>.

Le autorità norvegesi hanno affermato che il regime di compensazione dell'IVA non costituisce un vantaggio in quanto non comporta né una riduzione dell'importo dell'imposta né un differimento dell'imposta stessa. Il regime di compensazione dell'IVA non implica riduzioni dell'onere fiscale del beneficiario.

L'Autorità non condivide questa affermazione. A suo parere, le autorità norvegesi non operano la necessaria distinzione tra le varie sfere dello Stato, ossia, nel caso di specie, non distinguono tra lo Stato come autorità fiscale, le municipalità come organi dello Stato e le imprese municipali come soggetti distinti dal punto di vista degli aiuti di Stato.

Per determinare se è stato concesso un vantaggio economico, l'Autorità deve valutare se una misura solleva i suoi beneficiari di oneri che dovrebbero normalmente sostenere nell'ambito della propria attività. Il pagamento dell'IVA a credito è un costo di funzionamento connesso ad acquisti effettuati nel corso normale dell'attività economica di un'impresa ed è solitamente sostenuto dall'impresa stessa. Nella misura in cui le autorità norvegesi compensano l'IVA a credito sui beni e i servizi acquistati alle imprese che rientrano nel campo d'applicazione dell'articolo 2 della legge sulla compensazione dell'IVA, conferiscono a dette imprese un vantaggio economico. Queste imprese ottengono un vantaggio perché i costi di funzionamento che dovrebbero sostenere sono ridotti in maniera corrispondente all'importo dell'IVA a credito compensata.

La legge sulla compensazione dell'IVA determina dunque la concessione di un vantaggio economico ai beneficiari del regime.

### 1.4. *Selettività*

Per costituire aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE, la misura di aiuto deve inoltre essere selettiva in quanto favorisce «talune imprese o talune produzioni».

Nella decisione n. 225/06/COL, l'Autorità ritiene che la legge sulla compensazione dell'IVA costituisca materialmente una misura selettiva. L'ambito di applicazione della legge sulla compensazione dell'IVA è definito in senso positivo in quanto possono beneficiare della compensazione per l'IVA a credito sugli acquisti soltanto i soggetti passivi ricompresi nel suo articolo 2. Il vantaggio conferito a norma della legge sulla compensazione dell'IVA alle imprese che beneficiano di un rimborso dell'IVA

a credito implica che esse siano esentate dall'obbligo derivante dal sistema generale dell'IVA applicabile a tutti gli acquirenti di beni o servizi.

La giurisprudenza della Corte ha stabilito che una misura fiscale specifica può comunque essere giustificata dalla logica interna del sistema fiscale se è coerente con detto sistema <sup>(2)</sup>. Qualsiasi misura destinata interamente o in parte ad esentare le imprese di un settore particolare da oneri che derivano dalla normale applicazione del sistema generale costituisce un aiuto di Stato se l'esenzione non è giustificata in base alla natura e alla logica del sistema generale <sup>(3)</sup>.

L'Autorità valuterà se il rimborso dell'IVA a credito previsto all'articolo 3 della legge sulla compensazione dell'IVA dipende dalla logica del sistema dell'IVA. Per tale valutazione, l'Autorità deve considerare se il rimborso dell'IVA a credito risponde agli obiettivi inerenti al sistema dell'IVA o se persegue altri obiettivi che non dipendono da detto sistema.

L'obiettivo principale del sistema dell'IVA è tassare determinate forniture di beni o servizi. L'IVA è un'imposta indiretta sui consumi. Di norma, l'IVA viene calcolata in tutte le fasi della catena dell'approvvigionamento e sull'importazione di beni e servizi provenienti dall'estero. Il consumatore finale paga l'IVA come parte del prezzo d'acquisto, senza avere diritto alla detrazione dell'imposta.

Anche se, in linea di principio, tutte le vendite di beni e servizi sono soggette all'IVA, alcune operazioni possono essere esenti (e di conseguenza non determinano un credito di imposta), il che significa che tali forniture non sono imponibili.

Gli articoli 5, 5 bis e 5 ter del capo I della legge norvegese sull'IVA esentano talune operazioni come le locazioni non finanziarie e gli affitti di immobili, le prestazioni sanitarie e servizi correlati, i servizi sociali, le prestazioni educative, i servizi finanziari, ecc. I fornitori di questi beni e servizi sono trattati come consumatori finali ai fini dell'IVA poiché devono pagare un'imposta a credito senza poter richiedere un'imposta a debito. La conseguenza della logica del sistema è che le forniture esenti da imposta ed i consumatori finali versano un'imposta a credito senza avere la possibilità di detrarla.

<sup>(1)</sup> Cause riunite E-5/04, E-6/04 e E-7/04, *Fesil and Finnjord, PIL e altri e Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, ibid., punti 76 e 78-79; causa C-301/87, *Francia/Commissione*, Racc. 1990, pag. I-307, punto 41.

<sup>(2)</sup> Causa E-6/98 *Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, ibid., punto 38; cause riunite E-5/04, E-6/04 e E 7/04, *Fesil and Finnjord, PIL e altri e Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, ibid., punti 84-85; cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, *Territorio Histórico de Alava e altri/Commissione*, Racc. 2002, pag. II-1275, punto 163; causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Racc. 2001, pag. I-8365, punto 42; causa T-308/00, *Salzgitter/Commissione*, Racc. 2004, pag. II-1933, punto 42; causa C-172/03, *Wolfgang Heiser*, Racc. 2005, pag. I-1627, punto 43.

<sup>(3)</sup> Causa E-6/98, *Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, Relazione Corte EFTA 1999, pag. 76, punto 38; cause riunite E-5/04, E-6/04 e E-7/04, *Fesil and Finnjord, PIL e altri e Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, ibid., punti 76-89; causa 173/73, *Italia/Commissione*, Racc. 1974, pag. 709, punto 16.

Questa conseguenza logica del sistema dell'IVA ha tuttavia determinato una distorsione ad un altro livello che le autorità norvegesi hanno tentato di compensare introducendo la legge sulla compensazione dell'IVA. Ne deriva pertanto che la logica di detta legge è quella di controbilanciare le conseguenze logiche e naturali del sistema dell'IVA esentando determinate forniture. La logica della legge sulla compensazione dell'IVA non è dunque di tassare i consumatori finali, come nel sistema IVA generale, ma di sollevare di un onere un determinato gruppo di consumatori finali per evitare una distorsione della concorrenza tra la fornitura «in house» e l'esternalizzazione per le operazioni soggette ad IVA.

Le autorità norvegesi hanno chiarito che, ai sensi dell'articolo 1 della legge sulla compensazione dell'IVA, l'obiettivo della compensazione dell'imposta a credito è di mettere su un piano di parità la fornitura «in house» di beni e servizi soggetti ad IVA e la loro esternalizzazione.

L'Autorità ritiene che la compensazione dell'imposta a credito per altre ragioni rispetto a quelle stabilite nel sistema dell'IVA non sia giustificata dall'obiettivo di tassare una determinata attività, che è lo scopo primario del sistema dell'IVA. L'obiettivo perseguito dalle autorità norvegesi mettendo su un piano di parità l'autofornitura di beni e servizi soggetti ad IVA e la loro esternalizzazione va ritenuto lodevole in quanto tale, ma può difficilmente essere considerato nella natura e nella logica del sistema dell'IVA. In questo senso, l'Autorità fa riferimento, in particolare, alla giurisprudenza della causa *Heiser* <sup>(1)</sup>, in base alla quale il solo fatto che una misura persegua un obiettivo lodevole non è sufficiente per non classificarlo come aiuto ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE. Tale articolo non distingue le misure d'intervento dello Stato a seconda della loro causa o del loro scopo, ma le definisce in funzione dei loro effetti <sup>(2)</sup>.

L'Autorità non ignora che l'obiettivo perseguito dalle autorità norvegesi con l'introduzione della legge sulla compensazione dell'IVA era quello di creare una neutralità nell'acquisizione di beni e servizi soggetti all'IVA per l'amministrazione pubblica. Tale neutralità non può essere confusa con quella inerente al sistema dell'IVA.

Poiché l'obiettivo di realizzare parità di condizioni per le autorità pubbliche tra la fornitura «in house» di beni e servizi e la loro esternalizzazione non è conforme alla logica del sistema dell'IVA, detto obiettivo può essere preso in considerazione soltanto nella valutazione della compatibilità della misura in questione.

Per le ragioni sopra esposte, l'Autorità conclude che la compensazione dell'IVA non può essere giustificata in base alla natura e alla logica del sistema dell'IVA. Essa costituisce di conseguenza una misura selettiva.

<sup>(1)</sup> Causa C-172/03, *Wolfgang Heiser*, *ibid.*

<sup>(2)</sup> Causa C-159/01, *Paesi Bassi/Commissione*, Racc. 2004, pag. I-4461, punto 51.

### 1.5. Distorsione della concorrenza

Per rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 61, paragrafo 1 dell'accordo SEE una misura deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

Soltanto i soggetti pubblici o privati che rientrano nel campo d'applicazione dell'articolo 2 della legge sulla compensazione dell'IVA beneficiano della compensazione dell'IVA a credito. Tuttavia, quando essi forniscono servizi non soggetti all'IVA in concorrenza con imprese che non rientrano nell'ambito di detto articolo, queste ultime devono affrontare costi di acquisto più elevati anche se forniscono servizi simili. Pur prefiggendosi di ridurre le distorsioni per gli acquisti effettuati dalle municipalità, la compensazione dell'IVA a credito ha creato una distorsione della concorrenza tra autorità pubbliche che svolgono attività economiche ed imprese private che svolgono le medesime attività economiche in settori non soggetti all'IVA. Di conseguenza, a causa dell'intervento dello Stato, a parità di tutti gli altri fattori, i prodotti offerti dagli operatori privati sarebbero più costosi. La concorrenza è pertanto falsata. Nei settori in cui beneficiano di una compensazione sia gli operatori pubblici che quelli privati, l'aiuto minaccerebbe pur sempre di falsare la concorrenza tra operatori nazionali ed altri operatori SEE attivi sullo stesso mercato.

Di conseguenza, per quanto riguarda la compensazione concessa alle imprese che producono beni o forniscono servizi non soggetti all'IVA, l'Autorità ritiene che vi sia una distorsione della concorrenza tra imprese.

### 1.6. Incidenza sugli scambi

Una misura di aiuto di Stato rientra nel campo di applicazione dell'articolo 61, paragrafo 1 dell'accordo SEE soltanto nella misura in cui incide sugli scambi tra Parti contraenti di detto accordo.

Nelle loro osservazioni relative alla decisione n. 225/06/COL dell'Autorità, le autorità norvegesi hanno contestato la valutazione di quest'ultima sul criterio dell'incidenza sugli scambi che non era, a loro parere, fondato su un'equa valutazione della situazione. A loro giudizio, il regime di compensazione dell'IVA rimborsa essenzialmente le municipalità dell'imposta a credito sui beni e servizi che acquistano per lo svolgimento delle loro attività obbligatorie. Per quanto riguarda le attività non obbligatorie che le municipalità possono svolgere, le autorità norvegesi non hanno individuato settori non soggetti all'IVA in cui i beneficiari della compensazione forniscono servizi in concorrenza con altre imprese all'interno del SEE, ad eccezione dei particolari tipi di scuola oggetto della denuncia. Le autorità norvegesi ritengono che vi siano pochissime imprese stabilite nei vicini paesi europei che competono con le imprese norvegesi a cui si applica la legge sulla compensazione dell'IVA.

L'Autorità ribadisce la posizione espressa nella decisione n. 225/06/COL relativa alla valutazione dell'incidenza sugli scambi. L'Autorità è tenuta a valutare se un regime di aiuti è atto ad incidere sugli scambi nell'ambito del SEE e non a determinare il suo effetto reale<sup>(1)</sup>. In linea di principio, tutti i beneficiari ai sensi della legge sulla compensazione dell'IVA possono ricevere compensazioni per l'IVA a credito alle condizioni prescritte, indipendentemente dal fatto che l'aiuto ad un operatore concreto incida o meno sugli scambi. La giurisprudenza della Corte di giustizia UE ha stabilito che «nel caso di un regime di aiuti, la Commissione può limitarsi a studiarne le caratteristiche generali, senza essere tenuta ad esaminare ogni singolo caso di applicazione<sup>(2)</sup>». Anche la Corte EFTA ha confermato questa interpretazione<sup>(3)</sup>.

Il criterio dell'effetto sugli scambi è stato solitamente interpretato nel senso che, in termini generali, una misura è considerata un aiuto di Stato se è idonea ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri del SEE<sup>(4)</sup>. Anche se le autorità norvegesi ritengono correttamente che soltanto poche imprese all'interno del SEE sono in concorrenza con i beneficiari della legge sulla compensazione dell'IVA, la misura d'aiuto può tuttavia incidere sugli scambi poiché né il numero di beneficiari né il numero di concorrenti sono elementi significativi per la valutazione del criterio relativo agli effetti sugli scambi ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE<sup>(5)</sup>.

La concessione di un aiuto di Stato ad un'impresa può far sì che l'autofornitura venga mantenuta o aumentata riducendo di conseguenza per le altre imprese le possibilità di penetrare sul mercato degli Stati SEE interessati<sup>(6)</sup>. Inoltre, il carattere dell'aiuto non dipende dal carattere locale o regionale dei servizi forniti o dall'entità del campo di attività interessato<sup>(7)</sup>.

<sup>(1)</sup> Causa C 298/00 P, *Italia/Commissione*, Racc. 2004, pag. I-4087, punto 49, e causa C 372/97, *Italia/Commissione*, Racc. 2004, pag. I-3679, punto 44.

<sup>(2)</sup> Causa T 171/02, *Regione autonoma della Sardegna/Commissione*, Racc. 2005, pag. II-2123, punto 102; causa 248/84, *Germania/Commissione*, Racc. 1987, pag. 4013, punto 18; causa C 75/97, *Germania/Commissione*, Racc. 1999, pag. 3671, punto 48; causa C 278/00, *Grecia/Commissione*, Racc. 2004, pag. I-3997, punto 24.

<sup>(3)</sup> Causa E-6/98, *Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, *ibid.*, punto 57, e causa E-2/05, *Autorità di vigilanza EFTA/Islanda*, Relazione Corte EFTA 2005, pag. 202, punto 24.

<sup>(4)</sup> Cause riunite T-298/97-T-312/97 et al., *Alzetta e altri/Commissione*, Racc. 2000, pag. I 2319, punti 76-78.

<sup>(5)</sup> Causa C 71/04, *Administración del Estado/Xunta de Galicia*, Racc. 2005, pag. I-7419, punto 41; causa C-280/00, *Altmark Trans*, Racc. 2003, pag. I-7747, punto 81; cause riunite C 34/01 a C 38/01, *Enirisorse*, Racc. 2003, pag. I 14243, punto 28; causa C-142/87, *Belgio/Commissione* («*Tubemeuse*»), Racc. 1990, pag. I-959, punto 43; cause riunite C 278/92 a C 280/92, *Spagna/Commissione*, Racc. 1994, pag. I 4103, punto 42.

<sup>(6)</sup> Causa E-6/98 *Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, *ibid.*, punto 59; causa C-303/88, *Commissione/Italia*, Racc. 1991, pag. I-1433, punto 27; cause riunite C 278/92 a C 280/92, *Spagna/Commissione*, Racc. 1994, pag. I-4103, punto 40; causa C-280/00, *Altmark Trans*, *ibid.*, punto 78.

<sup>(7)</sup> Causa C-280/00, *Altmark Trans*, *ibid.*, punto 77; causa C-172/03, *Wolfgang Heiser*, Racc. 2005, pag. I-1627, punto 33; causa C 71/04, *Administración del Estado/Xunta de Galicia*, Racc. 2005, pag. I-7419, punto 40;

Non esistono soglie o percentuali al di sotto delle quali sarebbe possibile ritenere che non vi sono effetti sugli scambi tra le Parti contraenti<sup>(8)</sup>. Al contrario, secondo la giurisprudenza<sup>(9)</sup>, allorché un aiuto finanziario concesso dallo Stato rafforza la posizione di un'impresa nei confronti di altre imprese concorrenti negli scambi intra SEE, questi sono da considerarsi influenzati dall'aiuto.

Gli articoli 5 e 5 bis del capo I della legge sull'IVA esentano determinate operazioni dal campo d'applicazione della legge stessa. Inoltre, l'articolo 5bis prevede che la prestazione di determinati servizi, fra cui le prestazioni sanitarie e servizi collegati, i servizi sociali, le prestazioni educative, i servizi finanziari, le operazioni relative all'esercizio del pubblico potere, i servizi afferenti al diritto di assistere a spettacoli di teatro, opera, balletto, cinema e circo, mostre presso gallerie e musei, l'esercizio del lotto e le lotterie, i servizi di mensa scolastica e universitaria, ecc. non rientrano nel campo di applicazione della legge stessa. Tutti questi servizi non sono dunque soggetti all'IVA ma, in linea di principio, rientrano nel campo di applicazione della legge sulla compensazione dell'IVA<sup>(10)</sup>. Alcuni di tali settori, come ad esempio i servizi finanziari, i servizi di mense scolastiche e universitarie, alcune prestazioni dentistiche, alcune prestazioni educative fornite contro corrispettivo, alcuni servizi afferenti al cinema, sono aperti, interamente o in parte, alla concorrenza al livello del SEE. Gli aiuti concessi alle imprese nei settori aperti alla concorrenza sono pertanto atti ad incidere sugli scambi fra le Parti contraenti dell'accordo SEE.

Per questi motivi e vista la giurisprudenza della Corte, l'Autorità ritiene che la legge sulla compensazione dell'IVA sia un regime di compensazione nazionale generale idoneo ad incidere sugli scambi tra le Parti contraenti dell'accordo SEE.

## 1.7. Conclusioni

Per le ragioni sopra esposte, l'Autorità conclude che la legge sulla compensazione dell'IVA costituisce un sistema di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE.

<sup>(8)</sup> Causa C-280/00, *Altmark Trans*, Racc. 2003, pag. I-7747, punto 81; causa C-172/03, *Wolfgang Heiser*, Racc. 2005, pag. I-1627, punto 32.

<sup>(9)</sup> Causa E6/98, *Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, *ibid.*, punto 59; causa 730/79, *Philip Morris/Commissione*, Racc. 1980, pag. I-2671, punto 11.

<sup>(10)</sup> L'articolo 4 della legge sulla compensazione dell'IVA introduce alcune limitazioni della possibilità di beneficiare di una compensazione.

## 2. Norme procedurali

Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 3, della parte I del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte, *all'Autorità di vigilanza EFTA sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Lo Stato interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.*

Le autorità norvegesi non hanno notificato all'Autorità la legge di compensazione dell'IVA prima di darvi esecuzione. L'Autorità conclude pertanto che le autorità norvegesi non hanno rispettato gli obblighi loro incombenti ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 3, della parte I del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte.

## 3. Compatibilità dell'aiuto

L'Autorità ritiene che non si applichi nella fattispecie nessuna delle deroghe di cui all'articolo 61, paragrafo 2, dell'accordo SEE.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'articolo 61, paragrafo 3 dell'accordo SEE, la compensazione dell'imposta a credito non può inserirsi nell'ambito della sua lettera a) in quanto nessuna delle regioni norvegesi presenta i requisiti previsti da questa disposizione, ossia un tenore di vita anormalmente basso oppure una grave forma di sottoccupazione. La compensazione non sembra nemmeno promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo né porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato, come prescritto per la compatibilità dall'articolo 61, paragrafo 3, lettera b) dell'accordo SEE.

Riguardo all'articolo 61, paragrafo 3, lettera c) dell'accordo SEE, possono considerarsi compatibili gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. Il regime di aiuti in questione non agevola lo sviluppo di attività o regioni economiche bensì, per ammissione stessa delle autorità norvegesi, tende all'obiettivo di mettere su un piano di parità, per le municipalità, la fornitura «in house» di beni e servizi soggetti all'IVA e la loro esternalizzazione.

L'Autorità ritiene che ridurre le spese di funzionamento di un'impresa, come l'IVA a credito, configuri aiuto al funzionamento. Questo tipo di aiuto è in linea di principio vietato. L'Autorità ritiene pertanto che la legge sulla compensazione dell'IVA costituisca regime di aiuto e che, così come vigente, non possa considerarsi compatibile con le norme sugli aiuti di Stato dell'accordo SEE.

Ciò nondimeno l'Autorità ricorda, come si è detto sopra, che il problema di accertare se il regime in causa costituisce un aiuto di Stato si pone soltanto nella misura in cui riguarda un'attività economica, ossia un'attività che consiste nell'offrire beni o servizi in un determinato mercato. Ciò implica nella fattispecie che, fintanto che i beneficiari del regime esercitano funzioni di pubblica amministrazione o assolvono obblighi statutari che non costituiscono attività economica, la valutazione degli aiuti di Stato, compresa questa valutazione della compatibilità della misura, non li riguarda.

Inoltre, secondo l'articolo 59, paragrafo 2 dell'accordo SEE, le norme sugli aiuti di Stato non si applicano alle imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale se l'applicazione di tali norme osta all'adempimento della specifica missione loro affidata e se lo sviluppo degli scambi non è compromesso in misura contraria agli interessi delle parti contraenti dell'accordo.

In linea generale, gli Stati membri dispongono di un ampio margine di discrezionalità nel definire i servizi che possono essere di interesse economico generale. Al riguardo, è compito dell'Autorità assicurarsi che non siano commessi errori manifesti nel definire i servizi d'interesse economico generale. Nel contesto attuale, l'Autorità non può valutare nel dettaglio se tutti i fornitori nei settori esenti dall'IVA che beneficiano del rimborso dell'imposta a credito, quelli cioè cui si applica il regime di aiuto, rispettino le condizioni previste dall'articolo 59, paragrafo 2, del trattato SEE. L'Autorità può limitarsi soltanto a indicare che, qualora ricorrano queste condizioni, il rimborso dell'IVA a credito concesso a una data impresa o a uno specifico gruppo di imprese potrebbe costituire aiuto di Stato compatibile ai sensi dell'articolo 59, paragrafo 2, dell'accordo SEE. La legge sulla compensazione dell'IVA non è delimitata in questo senso.

Il 28 novembre 2005 la Commissione europea ha adottato una decisione riguardante l'applicazione dell'articolo 86, paragrafo 2, del trattato CE agli aiuti di Stato sotto forma di compensazione degli obblighi di servizio pubblico, concessi a determinate imprese incaricate della gestione di servizi d'interesse economico generale <sup>(1)</sup>. La decisione è stata incorporata nell'accordo SEE nel luglio 2006 <sup>(2)</sup>.

Secondo la richiamata decisione <sup>(3)</sup>, gli ospedali e le imprese che realizzano opere di edilizia popolare, incaricate di funzioni implicantisi servizi d'interesse economico generale, presentano caratteristiche specifiche di cui occorre tener conto. Il livello di distorsione della concorrenza in questi settori, nella fase attuale di sviluppo del mercato interno, non è necessariamente proporzionale al livello del fatturato e della compensazione. Di conseguenza, gli ospedali che forniscono cure mediche, compresi, ove del caso, servizi di emergenza e servizi secondari direttamente connessi alle attività principali, in particolare nel settore della ricerca, e le imprese aventi incarichi di edilizia popolare che forniscono alloggi a cittadini svantaggiati o gruppi sociali più svantaggiati, che non sono in grado di trovare un alloggio a condizioni di mercato a causa di limiti a livello di solvibilità, beneficiano dell'esenzione dalla notificazione.

<sup>(1)</sup> Pubblicata nella GU L 312 del 29.11.2005, pag. 67.

<sup>(2)</sup> La decisione 2005/842/CE della Commissione, del 28 novembre 2005, riguardante l'applicazione dell'articolo 86, paragrafo 2, del trattato CE agli aiuti di Stato sotto forma di compensazione degli obblighi di servizio pubblico, concessi a determinate imprese incaricate della gestione di servizi d'interesse economico generale è stata integrata nell'allegato XV dell'accordo SEE al punto 1h con decisione n. 91/2006 (GU L 289 del 19.10.2006, pag. 31 e supplemento SEE n. 52 del 19.10.2006, pag. 24), entrata in vigore l' 8.7.2006.

<sup>(3)</sup> Considerando 16.

Ciò nonostante, il rimborso dell'imposta a credito concesso a un'impresa per la parte delle sue attività economiche che non attiene all'assolvimento degli obblighi di servizio pubblico non rientra in questa deroga. Secondo questa analisi il regime di rimborso costituisce aiuto di Stato e non può essere considerato compatibile con le norme dell'accordo SEE. Con riguardo ad alcuni dei settori di attività interessati, ai settori cioè esenti dall'applicazione dell'IVA, risulta chiaramente dalla prassi consolidata sia della Commissione europea che dell'Autorità, come dalla giurisprudenza esistente, che l'attività svolta è di tipo economico ed è esercitata in concorrenza con altri. Ciò vale in particolare per i dentisti<sup>(1)</sup> o per i servizi di trasporto in ambulanza<sup>(2)</sup>.

Inoltre, alcuni beneficiari degli aiuti concessi a norma del regime di compensazione dell'IVA possono godere di altre esenzioni nell'ambito degli aiuti de minimis, dei regolamenti d'esenzione per categoria, in particolare del regolamento sulle esenzioni per categoria per le PMI, ecc.

Tuttavia, il regime così come vigente non riguarda soltanto gli obblighi di servizio pubblico o una qualunque delle citate esenzioni. La legge sulla compensazione dell'IVA è ampia per ambito di applicazione e concetto e non contiene i criteri necessari per l'applicazione delle esenzioni. Di conseguenza, il regime in quanto tale non può essere considerato compatibile con le norme sugli aiuti di Stato dell'accordo SEE.

#### 4. Conclusioni

L'Autorità ritiene che le autorità norvegesi abbiano dato esecuzione illegalmente alla legge sulla compensazione dell'IVA violando l'articolo 1, paragrafo 3 della parte I del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte. Il rimborso dell'IVA a credito disposto da questa legge così come vigente non è compatibile con il funzionamento dell'accordo SEE per i motivi sopra esposti.

A norma dell'articolo 14 della parte II del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte, nei casi di aiuti illegali ritenuti incompatibili l'Autorità di norma ordina allo Stato EFTA interessato di recuperare l'aiuto presso il beneficiario.

L'Autorità è del parere che nessun principio generale precluda la restituzione dell'aiuto nel caso in questione. Secondo una costante giurisprudenza, la soppressione di un aiuto illegale me-

dante recupero è la logica conseguenza dell'accertamento della sua illegittimità. Pertanto, il recupero degli aiuti di Stato concessi illegalmente, finalizzato a ripristinare la situazione precedente, non può, in linea di principio, essere considerato sproporzionato rispetto alle finalità dell'accordo SEE in materia di aiuti di Stato. Restituendo l'aiuto, il beneficiario è privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti e la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto è ripristinata<sup>(3)</sup>. Salvo circostanze eccezionali, la restituzione dell'aiuto implica che, di norma, l'Autorità non supererà i limiti di discrezionalità riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte se chiede allo Stato EFTA interessato di recuperare le somme illegittimamente erogate, poiché in tal modo essa ripristina solamente la situazione precedente<sup>(4)</sup>.

Inoltre, considerando la natura obbligatoria del controllo sugli aiuti di Stato esercitato dall'Autorità in base al protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte, imprese beneficiarie di un aiuto non possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto salvo qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista da quel protocollo<sup>(5)</sup>.

Le dichiarazioni del commissario Bolkestein riportate dalle autorità norvegesi riguardano la conformità dei regimi interessati alla normativa IVA in quanto tale. Per giunta, almeno una delle due dichiarazioni reca la condizione «*purché siano osservate le norme in materia di aiuti di Stato*». L'Autorità ritiene pertanto che queste dichiarazioni non possano giustificare nessun legittimo affidamento.

Inoltre, le autorità norvegesi non hanno citato regimi di aiuto analoghi, approvati o dalla Commissione europea o dall'Autorità, sulla cui base sia possibile dimostrare l'esistenza di legittimo affidamento riguardo alla legge sulla compensazione dell'IVA.

Per questi motivi, l'Autorità ritiene che il caso in questione non presenti circostanze eccezionali che abbiano potuto determinare il legittimo affidamento delle imprese beneficiarie.

In linea con articolo 14, paragrafo 2, della parte II del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte, e con gli articoli 9 e 11 della decisione n. 195/04/COL dell'Autorità, del 14 luglio 2004<sup>(6)</sup>, il recupero dovrebbe comprendere gli interessi composti.

<sup>(1)</sup> Causa C-172/03, *Wolfgang Heiser*, ibid.

<sup>(2)</sup> Causa C-475/99, *Firma Ambulanz Glöckner contro Landkreis Südwestpfalz*, Racc. 2001, pag. I-8089.

<sup>(3)</sup> Causa C-350/93, *Commissione/Italia*, Racc. 1995, pag. I-699, punto 22.

<sup>(4)</sup> Causa C-75/97, *Belgio/Commissione*, Racc. 1999, pag. I-3671, punto 66, e causa C-310/99, *Italia/Commissione*, Racc. 2002, pag. I-2289, punto 99.

<sup>(5)</sup> Causa C-169/95, *Spagna/Commissione*, Racc. 1997, pag. I-135, punto 51.

<sup>(6)</sup> Pubblicata nella GU L 139 del 25.5.2006, pag. 37, e nel supplemento SEE n. 26 del 25.5.2006, pag. 1.

Le autorità norvegesi sono pertanto invitate a prendere le misure necessarie a garantire il recupero di tutti gli aiuti incompatibili concessi in forza dell'articolo 3 della legge sulla compensazione dell'IVA, e a informarne l'Autorità nel termine di due mesi.

Le autorità norvegesi devono modificare la legge sulla compensazione dell'IVA con effetto immediato, in modo da escludere la concessione di aiuti di Stato, e comunicare all'Autorità, entro due mesi, le necessarie modifiche legislative adottate,

DECIDE:

*Articolo 1*

Gli aiuti di Stato concessi in rapporto alla legge sulla compensazione dell'IVA cui le autorità norvegesi hanno dato esecuzione non sono compatibili con il funzionamento dell'accordo SEE.

*Articolo 2*

La Norvegia modifica la legge sulla compensazione dell'IVA con effetto immediato, in modo da escludere la concessione di aiuti di Stato.

*Articolo 3*

Le autorità norvegesi adottano tutte le misure necessarie per recuperare presso i beneficiari gli aiuti di cui all'articolo 1.

*Articolo 4*

Il recupero è effettuato senza indugio e in conformità con le procedure previste dalla legislazione nazionale, purché consen-

tano l'esecuzione effettiva e immediata della decisione. Gli aiuti da recuperare comprendono gli interessi e gli interessi composti maturati dalla data in cui sono stati messi a disposizione del beneficiario fino alla data del recupero. Gli interessi sono calcolati sulla base degli articoli 9 e 11 della decisione n. 195/04/COL dell'Autorità di vigilanza EFTA.

*Articolo 5*

Entro due mesi dalla notifica della presente decisione le autorità norvegesi informano l'Autorità di vigilanza EFTA delle misure adottate per conformarvisi.

*Articolo 6*

Il Regno di Norvegia è destinatario della presente decisione.

*Articolo 7*

Il testo in lingua inglese è il solo facente fede.

Fatto a Bruxelles, il 3 maggio 2007.

*Per l'Autorità di vigilanza EFTA*

Bjørn T. GRYDELAND  
*Presidente*

Kurt JÄGER  
*Membro del Collegio*