



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
DI BERGAMO

Dipartimento  
di Giurisprudenza

# L'evoluzione del concetto di selettività materiale alla luce della recente sentenza sul caso Fiat Chrysler Finance Europe.

Prof. Avv. Gianluigi Bizioli

*Professore Ordinario di Diritto  
Tributario e Diritto Tributario  
Internazionale e dell'Unione  
europea*

Università di Bergamo  
Dipartimento di Giurisprudenza

16 marzo 2023

# Premessa: l'articolo 107, comma 1 del T.F.U.E. (1)

*«Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, **favorendo talune imprese o talune produzioni**, falsino o minaccino di falsare la concorrenza»*

# Premessa: l'articolo 107, comma 1 del T.F.U.E. (2)

## Selettività «materiale»

1. «di diritto»: l'aiuto è limitato per legge ad un numero ristretto di imprese o settori produttivi;
2. «amministrativa»: l'aiuto origina dalla discrezione dell'Amministrazione pubblica nell'applicazione di disposizioni generali;
3. «di fatto»: gli effetti di una disposizione generale avvantaggiano sistematicamente solo certi soggetti

# Selettività materiale e *rulings*: premessa

- Da *Paint Graphos*, il presupposto per definire la selettività materiale è costituito dall'identificazione del contesto normativo e l'accertamento della similarità delle situazioni coinvolte: rileva il principio di eguaglianza (vds.C GUE cause riunite da C-78/08 a C-80/08, par. 49)
- Tuttavia, una norma o una disciplina statale che produce un effetto selettivo può essere giustificata da cause espressamente previste dai paragrafi 2 e/o 3 dell'art. 107 TFUE ovvero «*dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inseriscono*» (C-78/08 a C-80/08, par. 64)

# Selettività materiale e *rulings*: le Decisioni

- Negli ultimi decenni, la Commissione ha avviato delle investigazioni in merito all'applicazione dei criteri di riparto delle basi imponibili di alcuni gruppi multinazionali. Tali procedure hanno portato alla notificazione di decisioni che hanno sancito l'illegittimità (ex art. 107, para. 1, TFUE) di alcuni *ruling* conclusi dalle amministrazioni fiscali statali
- Secondo la Commissione, taluni *ruling* non hanno applicato coerentemente l'*arm's length principle*, producendo un illegittimo trasferimento di basi imponibili fuori dai territori ove le stesse erano state prodotte
- Quindi, l'illegittimità dei *ruling* deriverebbe dal fatto che l'*arm's length principle* costituisce il *benchmark* per la tassazione del reddito prodotto dai gruppi multinazionali

# Il Tribunale UE (1)

Il Tribunale ha avallato la posizione della Commissione europea.

*In particolare: «l'art. 107, paragrafo 1, TFUE consente alla Commissione di controllare se tale livello di prezzo corrisponda a quello che sarebbe stato applicato alle condizioni di mercato. (...). Il principio di libera concorrenza, come descritto dalla Commissione nella decisione impugnata, costituisce quindi uno strumento che consente di effettuare tale verifica nell'esercizio delle sue competenze ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. La Commissione ha, del resto, correttamente precisato, al punto 261 della decisione impugnata, che il principio di libera concorrenza viene applicato come un «parametro [di riferimento]» per stabilire se una società integrata benefici di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE in forza di una misura fiscale che ne determini i prezzi di trasferimento» (cause T-760/15 e T-636/16, par. 151; ex pluribus, cause T-816/17 e T-318/18, par. 120)*

# Il Tribunale UE (2)

Inoltre, il «*principio di libera concorrenza (...) costituisce quindi uno strumento che consente di effettuare tale verifica nell'esercizio delle sue competenze ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE*» (cause T-778/16 e T-892/16, par. 214)



# La CGUE ed il caso FIAT: cause riunite C-885/19 P e C-898/19 (1)

Tuttavia, nella recente sentenza FIAT, la Corte afferma perentoriamente che

- *«soltanto le disposizioni nazionali (...) sono pertinenti ai fini dell'analisi della questione se determinate operazioni debbano essere esaminate alla luce del principio di libera concorrenza e, se del caso, se prezzi di trasferimento, che costituiscono la base dei redditi imponibili di un soggetto passivo e la sua ripartizione tra gli Stati interessati, si discostino o meno da un risultato di libera concorrenza»;*

quindi,

- *«nell'esame dell'esistenza di un vantaggio fiscale selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, e al fine di stabilire l'onere fiscale che deve normalmente gravare su un'impresa, non possono essere presi in considerazione parametri e regole esterni al sistema tributario nazionale di cui trattasi, a meno che quest'ultimo non vi faccia esplicito riferimento» (par. 96)*

# La CGUE ed il caso FIAT: cause riunite C-885/19 P e C-898/19 (2)

- Vi è un contrasto difficilmente riducibile fra la posizione del Tribunale e quella della CGUE.
- Tale fatto determina conseguenze differenti sull'autonomia del diritto europeo e sull'ampiezza dei poteri tributari riconosciuti agli Stati membri (o, all'opposto, sull'incidenza del processo di integrazione europeo in materia tributaria)

# La CGUE ed il caso FIAT: cause riunite C-885/19 P e C-898/19 (3)

Interpretare l'art. 107, par. 1, TFUE come norma che autonomamente esprime *l'arm's length principle*, quale *benchmark* per l'esercizio dei poteri statuali in materia tributaria, significa:

- far prevalere le esigenze, gli interessi e la regolamentazione del Mercato Interno rispetto a quelli statali;
- favorire l'affermazione di un parametro di eguaglianza derivante dall'art. 107 cit., che si estende all'intero territorio dell'Unione e che riconosce un comune *level playing field*;
- ritenere che il sistema europeo dipenda dall'evoluzione del diritto internazionale tributario relativamente allo specifico settore

# La CGUE ed il caso FIAT: la comparabilità tra la fattispecie ordinaria e di quella derogatoria (1)

La CGUE ha affermato che:

- quando il diritto tributario nazionale non distingue *«tra società integrate e società autonome ai fini del loro assoggettamento all'imposta sul reddito delle società»* allora *«intende tassare l'utile derivante dall'attività economica della società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato»*

e quindi,

- *«in tali circostanze, si deve rilevare che la Commissione, quando esamina, nell'esercizio della competenza conferitale dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, una misura fiscale concessa a tale società integrata, può porre a raffronto l'onere fiscale della società integrata derivante dall'applicazione della misura fiscale de qua con l'onere fiscale derivante dall'applicazione delle norme fiscali ordinarie del diritto nazionale di una società, posta in una situazione di fatto analoga, che eserciti le proprie attività alle condizioni di mercato»* (par. 122.)

# La CGUE ed il caso FIAT: la comparabilità tra la fattispecie ordinaria e di quella derogatoria (2)

Dalla premessa dell'uniforme trattamento fiscale delle «società autonome» e delle «società integrate», discenderebbe che la determinazione della base imponibile di queste ultime, secondo valori inferiori a quelli dell'*arm's length principle*, dovrebbe considerarsi selettiva

I valori scaturenti dall'applicazione dell'ALP, quindi, rappresenterebbero il *benchmark* per l'eguale trattamento di dei due tipi di società

Tuttavia, tale statuizione

- è corretta se si restringe l'analisi a livello del presupposto
- ma se la comparazione si allarga a comprendere la base imponibile, la determinazione del reddito prodotto è effettuata, rispettivamente, ai prezzi di mercato e ALP (che non coincidono esattamente);

Criticabile è anche l'ontologica comparabilità delle «società autonome» e di quelle «società integrate»

**Grazie per l'attenzione!**



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
DI BERGAMO

Dipartimento  
di Giurisprudenza