

La disciplina europea degli “aiuti di Stato” nell’economia globalizzata

Francesco V. Albertini

1. Il divieto di aiuti di Stato e le ragioni della sua introduzione.

Una delle più rilevanti linee di faglia fra ordinamento nazionale e ordinamento dell’Unione europea è costituita dal divieto di aiuti di Stato, che trova la sua disciplina negli articoli da 107 a 109 del TFUE, nei quali – precisamente nel primo – sono dichiarati *«incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli 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»*¹. Gli articoli in esame sono inseriti nel titolo VII del TFUE, che contiene regole in materia di concorrenza applicabili alle imprese e regole rivolte agli Stati membri, ai quali non è consentito adottare misure, a favore di imprese o produzioni, che non siano rispettose, appunto, della libera concorrenza».

È noto, invero, che l’instaurazione e il funzionamento del un mercato unico di cui all’art. 26 del Trattato², presuppongono uno spazio economico nel quale ogni genere di transazione commerciale possa realizzarsi alle medesime condizioni del mercato nazionale; a tale scopo non soltanto è necessario che siano eliminati barriere e ostacoli alla libera circolazione di merci e servizi, ma altresì *«che la concorrenza tra le imprese residenti nel territorio comunitario*

¹ In generale, in tema di aiuti di Stato fiscali si vedano, fra i molti, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, 3^a ed., Milano, 201, p. 239, ss.; G. GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, 9^a ed., Milano, 2019, p. 73, s.; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Vol. 2, Parte Speciale*, 12^a ed., Milano, 2019, p. 377, ss.; F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell’ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I, p. 84, ss.; R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, p. 31, ss..

² Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali.

*non sia falsata da misure finanziarie assunte dal singolo Stato membro che si risolvano in un beneficio economico circoscritto ad una ristretta platea di soggetti nazionali»*³. L'obiettivo perseguito dal legislatore europeo con la disciplina in esame è, invero, quello di promuovere e tutelare uno spazio economico europeo, escludendo o limitando il potere agevolativo degli Stati, in quanto potenzialmente distorsivo della libera concorrenza⁴.

È ovvio che la sovranità fiscale degli Stati membri non può essere totalmente obliterata e, quindi, le norme del Trattato tendono a realizzare il contemperamento della *«duplice esigenza di evitare che la disciplina nazionale di maggior favore possa collidere con i principi liberistici cui risulta ispirato il mercato comune europeo ed, al contempo, di consentire che i singoli Stati membri mantengano i propri margini di autonomia decisionale in ordine alle scelte di politica economica e tributaria interna»*⁵.

Occorre ricordare che la disciplina degli aiuti di Stato di cui agli artt. 107-109, TFUE non è riferita specificamente alla materia tributaria, ma si applica a qualsivoglia misura a favore di imprese o produzioni, non rispettosa della libera concorrenza. Tra queste misure un ruolo importante assumono, tuttavia, le agevolazioni fiscali alle imprese nazionali (o comunque alle produzioni effettuate nel territorio nazionale), le quali sono idonee a falsare la concorrenza

³ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 239; inoltre R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 34, la quale precisa che *«un sostegno finanziario di tipo pubblico può rafforzare la competitività delle imprese nazionali, sia rendendo più difficile e onerosa la penetrazione di imprese estere nel mercato interno, sia facilitandone le esportazioni sul mercato internazionale e realizzando, in questo modo, un sostanziale protezionismo»*.

⁴ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 240.

⁵ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 239, il quale prosegue osservando che *«il punto di equilibrio tra le opposte esigenze, comunitarie e nazionali, può essere in sostanza individuato nella identificazione, almeno tendenziale, di una linea di discriminazione fra misure ammesse e misure vietate»*.

analogamente agli interventi di spesa, in quanto suscettibili di ridurre i costi della produzione⁶.

Negli anni più recenti, peraltro, si è assistito a quella che in dottrina è stata definita una «*metamorfosi della disciplina degli aiuti di Stato nella materia tributaria*», che ha assunto la funzione di «*strumento generale di integrazione (positiva e negativa) di valori dell'ordinamento europeo all'interno di ogni assetto territoriale (Stato o Entità territoriali minori) dotato di autonomia di governo*»⁷.

2. Sintesi della disciplina del Trattato

Nella disciplina dell'articolo 107, è centrale la definizione dei requisiti degli aiuti vietati, che mira a «*realizzare essenzialmente una integrazione negativa delle discipline nazionali in materia di interventi pubblici, volta alla radicale eliminazione degli aiuti incompatibili*»⁸. In materia tributaria l'applicazione della norma si è tradotta nella censura di regimi fiscali recanti

⁶ In proposito si veda, per tutti, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 252, s., il quale richiama l'orientamento della Corte di Giustizia, secondo la quale nella categoria degli aiuti di Stato rientrano non soltanto le sovvenzioni e le prestazioni a contenuto positivo, ma anche le misure pubbliche che determinano riduzioni di oneri per le imprese. Cfr. anche F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. 2, Parte Speciale, cit., p. 377, il quale osserva che possono costituire aiuti di Stato «sia le sovvenzioni fiscali (ad esempio, crediti d'imposta), sia le norme che escludono o riducono i normali oneri fiscali, o che consentono di differire il pagamento di un tributo».

⁷ R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 33.

⁸ Così R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 35, s., la quale (nota 4) precisa che «l'espressione "integrazione positiva" indica, invece, la politica europea effettuata attraverso una produzione normativa e finalizzata alla disciplina in senso comunitario di determinate materie». Secondo l'Autrice, proprio in materia di aiuti di Stato «la valorizzazione in sede interpretativa delle categorie di aiuti ammessi e la proliferazione di normative volte a legittimare determinati tipi di aiuti de jure hanno condotto alla definizione di un'ampissima varietà di misure agevolative statali, che oggi il sistema comunitario accetta e per certi versi auspica siano introdotte», definizione che costituisce un'integrazione positiva della disciplina. Cfr. anche P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 253.

agevolazioni o esenzioni riconosciute a determinate attività economiche e tributi di scopo, connotati da un vincolo di destinazione del gettito⁹.

La disposizione non fissa, tuttavia, *«il principio della assoluta ed automatica inammissibilità degli aiuti di Stato»*, ma stabilisce *«una riserva di competenza a favore degli organi comunitari»*, in particolare della Commissione, *«in ordine al giudizio di compatibilità delle norme nazionali di maggior favore rispetto ai principi ed alle norme dell'ordinamento comunitario»*¹⁰.

In estrema sintesi, in base all'articolo 107 del Trattato una misura fiscale si considera aiuto incompatibile con il mercato interno quando determina (i) un vantaggio sotto forma di alleggerimento di costi, (ii) concesso dallo Stato o mediante risorse statali (iii) in maniera specifica e selettiva, che (iv) incide sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri¹¹.

Per quanto attiene alla natura pubblicistica del soggetto erogante, si è affermata una lettura estensiva della formula adottata dalla norma che comprende, oltre allo Stato, le Regioni, gli enti locali e tutti gli enti pubblici che

⁹ R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 35, s., inoltre F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. 2, *Parte Speciale*, cit., p. 377, e P. BORRÀ, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 253, precisa che le agevolazioni incompatibili costituiscono *«misure che producono un beneficio tributario a carattere derogatorio rispetto alla disciplina ordinaria»*; diversamente, *«le norme fiscali che, pur apportando un beneficio tributario, si presentano quale attuazione coerente della struttura di un tributo o dei principi generali del sistema tributario nazionale, non sono da qualificare come agevolazioni fiscali e dunque non rientrano nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato»*.

¹⁰ P. BORRÀ, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 241, secondo il quale *«si può sostenere che la disciplina degli aiuti di Stato, pur contenendo elementi descrittivi delle misure vietate, non assume un prevalente connotato sostanziale, bensì è da qualificare come una disciplina di carattere essenzialmente procedimentale, in quanto destinata a stabilire una procedura vincolante per lo Stato membro e ad attribuire poteri interdittivi alla Commissione»*.

¹¹ Così F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. 2, *Parte Speciale*, cit., p. 377, s., P. BORRÀ, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 241, ss., identifica i requisiti nei cinque seguenti: *«1. la natura pubblicistica del soggetto erogante; 2. la destinazione dell'aiuto a imprese o produzioni nazionali; 3. il carattere selettivo dei destinatari dell'atto; 4. il contenuto finanziario del vantaggio procurato; 5. il potenziale effetto distorsivo sulla concorrenza e sugli scambi tra le imprese»*.

operino in autonomia in un regime pubblicistico. Anche gli enti privati, qualora agiscano in virtù di un potere delegato dallo Stato o da altro ente pubblico ovvero operino sotto un incisivo controllo pubblico, possono, in linea di massima essere inclusi nella previsione¹².

Destinatarie della misura devono essere imprese o produzioni nazionali, ma anche tale indicazione è stata intesa in senso ampio, comprendendo nella nozione di impresa *«non solo le attività imprenditoriali, ma anche le iniziative non lucrative che si esprimono attraverso attività economiche potenzialmente idonee ad incidere sul mercato e sulla concorrenza»*¹³. Il riferimento alle «produzioni» contenuto nell'art. 107, invece, è funzionale ad *«includere tutte le entità economiche coinvolte nella produzione o nello scambio di beni e/o servizi così da riferire la disciplina degli aiuti di Stato al ciclo produttivo indipendentemente dalla forma soggettiva adottata»*¹⁴.

Nella valutazione del potenziale effetto distorsivo sulla concorrenza e sugli scambi tra le imprese occorre fare riferimento *«alla operatività sul mercato dei soggetti che non sono beneficiari della misura di sostegno e ... accertare la sussistenza di possibili svantaggi concreti che possano limitare la presenza sul mercato di questi ultimi o che, in ogni caso, ne penalizzino l'azione imprenditoriale»*¹⁵.

Infine, il decisivo requisito del carattere selettivo dei destinatari dell'aiuto si ravvisa qualora le misure di sostegno siano *«circoscritte o in senso soggettivo*

¹² Così P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 242.

¹³ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 242.

¹⁴ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 242.

¹⁵ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 243, s., il quale osserva che *«nella giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia tale condizione è considerata verificata per il solo fatto che le imprese (o gli altri beneficiari) svolgano un'attività economica che dia luogo a scambi tra gli Stati membri, in quanto il vantaggio ricevuto è idoneo a mettere i beneficiari in condizioni migliori rispetto ai concorrenti europei (e dunque ad alterare, almeno potenzialmente, le regole del gioco concorrenziale)»*.

ovvero sul piano oggettivo e/o settoriale ovvero ancora con riguardo all'elemento territoriale» in favore di talune imprese o altri beneficiari ed è da escludere «qualora la misura di sostegno sia rivolta alla generalità delle imprese o produzioni su una base di parità di accesso»¹⁶.

Il divieto di aiuti di Stato non è, tuttavia, assoluto; oltre alle «*deroghe contemplate dai trattati*»¹⁷, che sono fatte salve, lo stesso articolo 107 del Trattato contempla, aiuti compatibili dei iure con il mercato interno (2° capoverso)¹⁸ e aiuti che «*possono considerarsi compatibili con il mercato interno*» (3° capoverso)¹⁹.

Il successivo articolo 108, TFUE fissa le competenze del Consiglio e della Commissione in materia di aiuti di Stato oltre alle regole procedurali, disponendo, in particolare, che «*i progetti diretti a istituire o modificare aiuti*» devono essere previamente comunicati in tempo utile alla Commissione (c.d.

¹⁶ Cfr., ancora, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 242, s.,

¹⁷ In materia, tra l'altro, di agricoltura, pesca, trasporti, cultura, sicurezza nazionale, come ricorda F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. 2, *Parte Speciale*, cit., p. 378.

¹⁸ «A) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera».

¹⁹ «A) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) 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; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione».

obbligo di notifica) e non possono avere attuazione prima che la stessa si sia pronunciata²⁰.

3. Il progressivo ampliamento dell'ambito applicativo della disciplina degli aiuti di Stato: le interferenze con il principio di non discriminazione e con il contrasto con la concorrenza fiscale dannosa

Negli ultimi anni si è assistito – come già ricordato – ad un progressivo ampliamento dell'ambito applicativo della disciplina in esame, che ha indotto la dottrina a definirlo addirittura una «*metamorfosi*»²¹. Il divieto di aiuti di Stato, introdotto per contrastare forme protezionistiche all'interno degli Stati membri, si estende oggi «*alle disposizioni di ogni sistema tributario, ai tributi, all'insieme di tributi che potenzialmente possono presentare tutti i requisiti della fattispecie e produrre un effetto selettivo, discriminatorio o anticoncorrenziale*»²².

Quella a cui si è assistito è, in effetti, quantomeno un'evoluzione, frutto di una interferenza fra la disciplina in esame, lo stesso principio di non discriminazione²³, da un lato, e le regole di contrasto alla concorrenza fiscale dannosa, dall'altro²⁴.

²⁰ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 241, osserva che «la misura di vantaggio prevista dalla disciplina interna di uno Stato membro fino a quando non è espressamente approvata dalla Commissione è da considerare improduttiva di effetti giuridici diretti ed immediati» e che «l'atto legislativo nazionale entra in vigore, ma rimane sospeso negli effetti fino alla decisione della Commissione che autorizza la norma agevolatrice giudicandola compatibile con l'ordinamento comunitario», cosicché «l'autorizzazione della Commissione si pone ... come condizione legale dell'efficacia della legge nazionale recante la misura di vantaggio».

²¹ R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 31, ss..

²² R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 40, s.

²³ L'art. 18 del TFUE vieta «ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità». Il principio trova specifiche applicazioni nelle norme che sanciscono le libertà fondamentali. La norma si applica non solo alle discriminazioni palesi, in base alla nazionalità, ma anche alle discriminazioni dissimulate o indirette, basate su criteri diversi dalla nazionalità, come la

Si rammenta, per inciso, che la concorrenza fiscale tra Stati postula l'utilizzo della leva fiscale in funzione attrattiva dei capitali e delle attività di imprese multinazionali o, comunque, aventi una vocazione internazionale). In tale ottica, gli Stati adottano politiche tributarie ispirate ad una riduzione del carico fiscale sui capitali e sulle imprese multinazionali rispetto al livello ordinariamente applicato dai paesi «*che esprimono economie di mercato "mature" e che pertanto possono considerarsi un benchmark della tassazione internazionale*», in modo da attrarre la localizzazione nel proprio territorio di operatori economici che si spostano da altri paesi caratterizzati da regimi fiscali più onerosi nei loro confronti²⁵. La concorrenza fiscale sleale tra Stati (*harmful tax competition*) comporta «*un utilizzo della leva tributaria in una dimensione distorsiva rispetto alle normali logiche del mercato*», che si traduce in una detassazione selettiva di alcune tipologie di attività economiche al fine di favorire la localizzazione di imprese multinazionali e non per promuovere una crescita del sistema produttivo interno²⁶.

Tra principio di non discriminazione, contrasto alla concorrenza fiscale dannosa e divieto di aiuti di Stato sussiste una tendenziale affinità di scopi - vale a dire la tutela della concorrenza e delle libertà europee.

Ciò che li distingue è, tuttavia, l'«*assenza di una regolamentazione positiva (nel caso del principio di non discriminazione) o precettiva (nel caso*

residenza. È dunque vietata ogni discriminazione fiscale tra residenti e non residenti, sia che si tratti di persone fisiche, sia che si tratti di società. Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. 2, *Parte Speciale*, cit., p. 368.

²⁴ Si vedano, in proposito, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 254, s.; R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 31, ss., specie a p. 7, ss.; G. MARINO, *Note brevi sull'evoluzione del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, p. 393, ss.; P. LAMPREAVE, *Harmful Tax Competition and Fiscal State Aid: Two Sides of the Same Coin?*, in *European Taxation*, May 2019, p. 197, ss..

²⁵ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 267, s..

²⁶ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 269.

della harmful tax competition)», presenti invece per quanto attiene al divieto di aiuti²⁷.

Il contrasto alle ipotesi di discriminazione fiscale o di concorrenza fiscale sleale non è connotato, nella disciplina comunitaria, dalla stessa immediatezza che caratterizza le fattispecie di aiuti di Stato, per le quali – come detto – il Trattato contiene precise regole a presidio del divieto, che ne garantiscono una effettiva osservanza e, ove possibile, il ripristino della situazione precedente alla violazione del medesimo. La lotta alla *harmful tax competition* è, invece, condotta mediante norme di *soft law* – contenute nel Codice di condotta del 2003 - per natura non vincolanti, costituendo raccomandazioni e linee guida di comportamenti fiscali che gli Stati devono tenere in determinate materie²⁸.

In tale situazione la disciplina degli articoli 107-109, TFUE, ha assunto un ruolo sinergico e di rafforzamento rispetto a tali principi e regole, prestandosi a divenire – al di là del tradizionale ambito applicativo - strumento di controllo e contrasto di qualsiasi regime tributario potenzialmente discriminatorio o protezionistico²⁹.

²⁷ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 255; R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 37, s..

²⁸ In sede europea, il contrasto alla concorrenza fiscale dannosa si è tradotto nell'adozione del Codice di condotta, da parte del Consiglio Ecofin del 7 marzo 2003, in attuazione della decisione 1 dicembre 1997, assunta dal Consiglio europeo nell'ambito del c.d. "Pacchetto Monti" (Comunicazione del Consiglio n. 495/1997 relativa a "Coordinamento fiscale dell'Unione Europea: un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa"). Cfr. R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 38, s. e nota 12.

²⁹ R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 37, s.; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 255. P. LAMPREAVE, *Harmful Tax Competition and Fiscal State Aid: Two Sides of the Same Coin?*, cit., p. 197, afferma che «the international doctrine views State aid rules as "backdoor rules to fight harmful tax competition».

In verità, non esiste una piena coincidenza fra le regole del Codice di condotta e la disciplina degli aiuti di Stato³⁰. Tuttavia, le misure fiscali espressive di concorrenza dannosa, contemplate nel Codice di condotta, hanno punti in comune con gli aiuti di Stato vietati, che le rendono talvolta riconducibili nell'ambito della disciplina di cui agli articoli 107 e 108 del Trattato. Con la conseguenza che, come già osservato, *«in tale contesto non sono più le agevolazioni il fulcro della disciplina degli aiuti di Stato, ma tutti i trattamenti impositivi (potenzialmente) discriminatori o anticoncorrenziali, che possono essere qualificati come aiuti di Stato»*³¹.

4. Casistica.

Emblematica dell'evoluzione tratteggiata nel paragrafo che precede è la nota sentenza Gibilterra³², nella quale la Corte di Giustizia europea era chiamata a vagliare un complesso di tributi approvati in una Regione, che realizzava una sostanziale discriminazione tra le società residenti che producevano il reddito all'interno della Regione stessa e società parimenti residenti che, invece, realizzavano i redditi all'estero (società *off shore*). La Corte è pervenuta a giudicare tale sistema tributi - con riferimento alla Regione, nei confronti della quale sono stati riscontrati i requisiti di autonomia territoriale - nel complesso discriminatorio e contrario al divieto di aiuti di Stato, in quanto tendente a

³⁰ Per una disamina degli aspetti di convergenza e divergenza fra i due sistemi di regole si rinvia a P. LAMPREAVE, *Harmful Tax Competition and Fiscal State Aid: Two Sides of the Same Coin?*, cit., p. 203, ss..

³¹ R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 41.

³² Corte di Giustizia 15 novembre 2011, cause C-106/09 e C-107/09.

favorire le società *off shore* rispetto a quelle che realizzano utili nel territorio della Regione»³³.

Più di recente, sono stati ritenuti costituire aiuti di Stato vietati e comportare, altresì, violazione delle norme sulla concorrenza, taluni trattamenti fiscali di favore concessi da alcuni Stati membri a multinazionali le quali “concentrano” i loro profitti nei paesi in cui il livello di imposizione è più basso. In particolare, la Commissione ha contestato alcuni *ruling* concessi a multinazionali, ritenendo che fossero stati concessi discrezionalmente, senza corrispondenza con il trattamento generalmente riservato agli altri contribuenti³⁴. Fra queste decisioni la più nota è quella (30.8.2016) che riguarda la Apple, nella quale sono stati ritenuti misura selettiva e, pertanto, contrastante con il divieto di aiuti di Stato, i *tax rulings* in materia di *transfer pricing* con i quali le autorità fiscali irlandesi avevano concesso a due società del gruppo con sede in quel paese un assai significativo abbattimento dell’imposta sugli utili delle società³⁵.

³³ Cfr. R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, cit., p. 41.

³⁴ Cfr. G. MARINO, *Note brevi sull’evoluzione del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali*, cit., p. 398. Rammenta P. LAMPREAVE, *Harmful Tax Competition and Fiscal State Aid: Two Sides of the Same Coin?*, cit., p. 206, che in base alla *European Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union* of 19 July 2016, OJC 262 (2016), «the function of a tax ruling is to establish, in advance, the application of the ordinary tax system to a particular case in view of the specific and circumstances and, therefore, it can create certainty and predictability regarding the application of general tax rules, which is relevant to taxpayers» e che «such rulings, however, must respect State aid rules». Sempre secondo la *European Commission Notice*, «an economic advantage exists in respect of rulings where, in the absence of state intervention, an undertaking would not have obtained, under normal market conditions, what is recognized in the tax ruling» e che «the key element is to determine if a tax ruling simply applies an ordinary tax rule or misapplies such a tax rule». Quindi, «where a tax ruling endorses a result that does not reflect, in a reliable manner, what the result would be based on normal application of the ordinary tax system, the ruling may confer a selective advantage on the addressee in so far as that selective treatment lowers the addressee’s tax liability in the Member State as compared to companies in a similar factual and legal situation».

³⁵ Pari all’ per cento nel 2003, divenuto lo 0,05 per cento nel 2014: cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. 2, Parte Speciale, cit., p. 3789, nota 44. Inoltre G.

MARINO, *Note brevi sull'evoluzione del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali*, cit., p. 398,ss., e F. CACHIA, *Analysing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade*, in *EC Tax Review*, 2017-1, p. 23, ss..