

Corso di formazione giudici tributari

Regime degli aiuti di Stato e Diritto Tributario Nazionale

Gli « aiuti fiscali » nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea

Roma, 8 giugno 2023

Fabio Filpo

Referendario, Corte di giustizia dell'UE*

(Gabinetto dell'avvocato generale Athanasios Rantos)

**Le opinioni espresse sono personali*



Sommario

Premessa: la nozione di "aiuto di Stato"

- ❑ Gli elementi costitutivi di un aiuto e le deroghe al principio di incompatibilità
- ❑ La nozione oggettiva di "aiuto" e le conseguenze
- ❑ La natura ibrida delle norme in materia di aiuti di Stato e conflitti di competenza tra ordinamento nazionale e UE

Il ruolo del giudice nazionale

- ❑ Verifica (preliminare) delle caratteristiche essenziali di un aiuto fiscale e attuazione dell'obbligo di sospensione
- ❑ Il ruolo della Commissione, delle amministrazioni e dei giudici nazionali

Gli aiuti fiscali nella giurisprudenza della Corte di giustizia

- ❑ Misure generali e selettive
- ❑ L'analisi in tre tappe
- ❑ Sviluppi recenti: decisioni fiscali anticipative ("tax rulings")

Riepilogo e discussione finale

Aiuti di Stato: nozione

Gli aiuti di Stato: nozione

Gli elementi costitutivi (cumulativi) di un aiuto: art. 107(1) TFUE

"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"

- ❑ **Origine statale:** imputabilità allo Stato ("aiuti... concessi dagli Stati...") e utilizzo di risorse statali ("...o mediante risorse statali")
- ❑ **Vantaggio economico** ("aiuti") in favore di una o più "imprese"
- ❑ **Carattere selettivo** (discriminatorio) del vantaggio ("favorendo **talune** imprese o talune produzioni") ⇒ sono escluse le cc.dd. misure generali
 - ✓ *Selettività materiale/settoriale, regionale*
 - Aiuti individuali (misure ad hoc) ⇒ presunzione (relativa) di selettività
 - ✓ *Aiuti fiscali: applicazione congiunta dei criteri del "vantaggio" e della "selettività" (applicazione selettiva del sistema fiscale = vantaggio)*
- ❑ Distorsione (attuale o potenziale) della **concorrenza** ("falsino o minaccino di falsare la concorrenza") e ostacolo al **commercio tra Stati membri** ("nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri")

Gli aiuti di Stato: nozione

Le deroghe al principio di incompatibilità

- ❑ Deroghe necessarie (art. 107(2) TFUE)
 - a) *Aiuti a carattere sociale ai singoli consumatori, senza discriminazioni per l'origine dei prodotti*
 - b) *Aiuti per danni da calamità naturali o eventi eccezionali*
 - c) *Aiuti per svantaggi economici derivanti dalla divisione della Germania*
- ❑ Deroghe facoltative (art. 107(3) TFUE)
 - a) *Aiuti per lo sviluppo economico di regioni in ritardo di sviluppo (rispetto alla media UE) o extraperiferiche*
 - b) *Aiuti per un importante progetto di comune interesse europeo o per rimediare a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro*
 - c) *Aiuti destinati per lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche (in ritardo rispetto alla media nazionale), che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse*
 - d) *Aiuti a cultura e conservazione del patrimonio, che non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune*
 - e) *Altre categorie di aiuti determinate con regolamento del Consiglio*
- ❑ Altre deroghe previste dal TFUE (es. art. 106(2) TFUE)
 - ✓ *Compensazione costi aggiuntivi dei servizi pubblici*
- ❑ Deroghe automatiche (effetto diretto): regolamenti di esenzione della Commissione
 - ✓ Regolamento generale di esenzione per categoria = 97% misure di aiuto

Gli aiuti di Stato: nozione

L'obbligo di sospensione (art. 108(3) TFUE)

"Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che [la procedura di controllo] abbia condotto a una decisione finale"

- ❑ Obbligo legato alla natura di aiuto delle misure
 - ✓ *Possibilità di una notifica ai fini di sicurezza giuridica*
- ❑ Procedimento tra Stato membro (notifica) e Commissione (approvazione)
 - ✓ *Obbligo di sospensione (divieto di erogazione degli aiuti) in pendenza di approvazione*

Gli aiuti di Stato: nozione

Nozione "oggettiva" di aiuto

- ❑ Gli aiuti non si distinguono in funzione della causa o degli obiettivi della misura ma unicamente in funzione dei loro effetti

Conseguenze

- ❑ Gli obiettivi (sociali, ambientali, economici, industriali, sanitari etc.) di una misura non possono sottrarla dalla qualificazione come aiuto di Stato ma sono invece pertinenti per quanto riguarda l'eventuale compatibilità dell'aiuto con il mercato interno
- ❑ Più interventi consecutivi possono essere considerati come un solo intervento ai fini dell'applicazione dell'art. 107(1) TFUE
- ❑ La qualificazione di aiuto è indipendente dallo stato giuridico delle imprese interessate e dalla tecnica legislativa utilizzata (es. aiuti fiscali)
- ❑ Tale qualificazione è altresì indipendente da eventuali pronunce precedenti, comportamenti o dichiarazioni delle istituzioni
- ❑ Assenza di margine di discrezione della Commissione quanto alla qualificazione di una misura come aiuto di Stato ⇒ controllo giurisdizionale "completo" del giudice UE (salvo il caso di valutazioni economiche complesse)

Gli aiuti di Stato: nozione

Natura ibrida delle norme in materia di aiuti di Stato

- ❑ Protezione della **concorrenza** tra **imprese**
 - ✓ *Regole sugli aiuti collocate nel titolo VII, capitolo I, sezione 2, TFUE: « regole di concorrenza »*
- ❑ Protezione del **mercato interno** dalle ingerenze degli **Stati membri**
 - ✓ *Necessità di evitare la "corsa ai sussidi" a favore delle imprese di uno Stato membro (ad es. creando "campioni nazionali"), in modo tale da rendere più oneroso l'ingresso di imprese di altri Stati membri sul mercato nazionale, e quindi introducendo surrettiziamente ostacoli equivalenti alle barriere doganali e tariffarie e ostacolando il processo di integrazione economica*
 - ✓ *Conseguenza: irrilevanza della definizione del mercato rilevante e interpretazione larga delle condizioni attinenti alla distorsione della concorrenza e all'ostacolo al commercio tra Stati membri*

Il ruolo del giudice nazionale

Il ruolo del giudice nazionale

Esame della legalità della misura di aiuto

- ❑ Applicazione dell'obbligo di sospensione (effetto diretto art. 108(3) TFUE)
- ❑ Verifica (preliminare) delle condizioni costitutive di un aiuto (art. 107(1) TFUE)
 - ✓ *Necessità di stabilire (eventualmente con l'aiuto della Corte di giustizia - rinvio pregiudiziale), se una misura ricade nella nozione di "aiuto di Stato" ed è quindi soggetta all'obbligo di sospensione*
- ❑ Nessuna verifica della compatibilità di un aiuto di Stato (es. art. 107(2) e (3) TFUE, art. 106 TFUE)
 - ✓ *Giudizio di compatibilità di esclusiva spettanza della Commissione (ma il rispetto dell'obbligo di sospensione prescinde dalla compatibilità dell'aiuto)*
- ❑ Verifica condizioni regolamento generale di esenzione per categoria (interpretazione restrittiva)

Conseguenze

- ❑ Recupero aiuti illegali e/o interessi
- ❑ Validità atti di erogazione o di prelievo
- ❑ Misure cautelari (es. sospensione misure aiuto, obbligo versamento su conto bloccato)
- ❑ Risarcimento danni
 - ✓ *Concorrenti beneficiario o beneficiari vs. autorità nazionali*
 - ✓ *Terzi vs autorità nazionali o vs. beneficiari (es. concorrenza sleale)*

Il ruolo del giudice nazionale

Obbligo di cooperazione

- ❑ Autonomia procedurale e principi di equivalenza ed effettività
- ❑ → Commissione: informazioni e pareri, amicus curiae (posizione Commissione non vincolante)
- ❑ → Corte di giustizia: rinvio pregiudiziale interpretazione o validità (pronuncia Corte vincolante)

Limiti e responsabilità del giudice nazionale

- ❑ Supremazia diritto UE
 - ✓ *Rispetto determinazioni Commissione (decisioni negative, positive, di avvio)*
 - ✓ *Prevalenza rispetto alle decisioni/norme nazionali (es. res iudicata)*
- ❑ Violazione art. 108(3) TFUE
 - ✓ *Danni ≈ aiuto, estensione atto di erogazione, concessione misure aiuto*

Il ruolo del giudice nazionale

Riferimenti (linee guida) UE (esempi)

- ❑ Aspetti procedurali
 - ✓ [Comunicazione COM relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali \(2021\)](#)
- ❑ Aspetti sostanziali
 - ✓ [Comunicazione COM sulla nozione di aiuto di Stato \(2016\)](#)
 - ✓ [Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese](#)
 - ✓ [DG Competition Working Paper on state aid and tax rulings](#)

Gli aiuti fiscali nella giurisprudenza della Corte di giustizia

Aiuti fiscali e giurisprudenza UE

Peculiarità applicazione norme aiuti di Stato in materia fiscale

- ❑ Ripartizione competenze UE/Stati membri in materia fiscale
 - ✓ *Competenza esclusiva Stati membri in materia fiscale*
 - ✓ *Competenza esclusiva UE concorrenza/mercato interno → misure fiscali di aiuto*
- ❑ Selettività = vantaggio ("vantaggio selettivo")
 - ✓ *"Esame in tre tappe" del vantaggio selettivo*
 - Determinazione del quadro di riferimento
 - Deroga al sistema di riferimento in favore d'impresa in una situazione giuridica o fattuale comparabile
 - Giustificazione fondata sulla natura o la struttura generale del sistema tributario
 - ✓ *Situazioni particolari*
 - Selettività del sistema fiscale nel suo complesso e autonomia fiscale regionale

Aiuti fiscali e giurisprudenza UE: l'esame in tre tappe

(i) Determinazione del "quadro di riferimento"

- ❑ Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione (2018), C-203/16 P
 - ✓ *Fattispecie: crediti fiscali tedeschi per il risanamento di società in difficoltà*
 - Principio del riporto delle perdite (deduzione dai redditi imponibili) agli esercizi fiscali successivi
 - Limitato/escluso in caso di acquisizioni pregiudizievoli (> 25% quote società)
 - Tranne in caso di acquisizione di quote al fine di risanare la società ("clausola di risanamento")
 - ✓ *Posizione Commissione/Tribunale*
 - Quadro di riferimento: esclusione del riporto di perdite in caso di acquisizione pregiudizievole
 - Eccezione: clausola di risanamento (inoltre, finalità diversa dal quadro di riferimento)
 - ✓ *Posizione AG/Corte*
 - Quadro di riferimento: principio del riporto delle perdite
 - Eccezione esclusione del riporto in caso di acquisizione pregiudizievole
 - Eccezione all'eccezione: clausola di risanamento (finalità del quadro di riferimento?)

Aiuti fiscali e giurisprudenza UE: l'esame in tre tappe

(ii) Deroga al quadro di riferimento/discriminazione

- ❑ *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (2001), C-143/99
 - ✓ *Fattispecie: rimborso imposta sull'energia alle (sole) imprese produttrici di beni materiali*
 - ✓ *Misura discriminatoria*
- ❑ *British Aggregates/Commissione* (2008), C-487/06 P
 - ✓ *Fattispecie: tassa ambientale sugli "aggregati"*
 - Obiettivo: favorire il ricorso ad aggregati secondari (sottoprodotti o scarti) o riciclati
 - ✓ *Commissione (2002)*
 - Tassa specifica definita in funzione delle caratteristiche del settore di attività e riflette la distinzione tra estrazione di aggregati vergini (conseguenze indesiderabili per l'ambiente) e la produzione di aggregati secondari o riciclati.
 - ✓ *Tribunale (2006)*
 - Ricorso respinto
 - ✓ *Corte (2008)/Tribunale (rinvio) (2012)*
 - Obiettivo di tutela dell'ambiente (ecotassa) non giustifica l'esclusione di misure selettive dall'ambito di applicazione dell'art.101(1) TFUE, ma incide in sede di valutazione della compatibilità
 - Regime di tassazione «normale» → sfruttamento commerciale aggregati
 - Tassa non conforme a tale regime

Aiuti fiscali e giurisprudenza UE: l'esame in tre tappe

(ii) Deroga al quadro di riferimento/discriminazione (cont.)

- ❑ *World Duty Free Group e Spagna/Commissione*, C-51/19 P e C-64/19 P (2021)
 - ✓ *Fattispecie (imposta spagnola sulle società)*
 - Trattamento fiscale favorevole ammortamento avviamento risultante da acquisizioni di partecipazioni azionarie in società con domicilio fiscale all'estero
 - Trattamento fiscale diverso da quello applicato all'ammortamento di acquisizioni in società in Spagna
 - Categorie di imprese in situazioni analoghe in relazione all'obiettivo del regime di riferimento (norme relative al trattamento fiscale dell'avviamento finanziario contenute nel regime generale spagnolo dell'imposta sulle società)
 - ✓ *Commissione*
 - Aiuto incompatibile
 - ✓ *Tribunale (2014)*
 - Misura non selettiva se potenzialmente accessibile a tutte le imprese
 - Necessaria la determinazione di una categoria particolare di imprese beneficiarie
 - ✓ *Corte (2016)/Tribunale (rinvio)(2018)/Corte (2021)*
 - Misura selettiva se idonea ad avvantaggiare il complesso delle imprese che effettuano le operazioni in questione
 - Individuazione di una categoria particolare di imprese beneficiarie non necessaria

Aiuti fiscali e giurisprudenza UE: l'esame in tre tappe

(iii) Deroga giustificata dalla natura o la struttura generale del sistema tributario

- ❑ *Paint Graphos (2011)*, C-78/08 – C-80/08
 - ✓ *Fattispecie: agevolazioni fiscali concesse alle società cooperative*
 - Agevolazione fiscale concessa in considerazione della natura giuridica dell'impresa (cooperativa)
 - ✓ *Deroga rispetto all'applicazione del sistema tributario generale?*
 - Principi di funzionamento peculiari delle cooperative (≠ altri operatori economici)
 - Difficoltà di accesso al mercato dei capitali e margine di guadagno ridotto
 - ✓ *Deroga giustificata dai principi informatori o basilari del sistema tributario*
 - Distinzione tra obiettivi del regime tributario (ad esso esterni) e meccanismi inerenti al sistema tributario, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi
 - Giustificazione: circostanza che le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci non siano tassate a livello della cooperativa, purché l'imposta venga riscossa in capo ai soci
 - Esenzione ≠ utili derivanti da scambi con soggetti non membri o deduzione somme versate a questi ultimi a titolo di retribuzione
 - Coerenza e controllo: evitare che enti economici scelgano questa specifica forma giuridica esclusivamente al fine di godere delle agevolazioni in materia d'imposte previste per siffatto tipo di società
 - Proporzionalità: l'obiettivo perseguito non potrebbe essere raggiunto attraverso misure di portata minore

Aiuti fiscali e giurisprudenza UE: situazioni particolari

Selettività del sistema fiscale nel suo complesso

- ❑ Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito (2011), C-106/09 P e C-107/09 P
 - ✓ *Riforma completa del regime di tassazione delle imprese a Gibilterra, fondata su tre elementi*
 - Imposta sul monte salari (payroll tax)
 - Imposta sull'occupazione di beni immobili a uso commerciale (business property occupation tax)
 - Tassa di registro (registration fee)
 - ✓ *Sistema discriminatorio a favore delle società offshore: selettività del sistema fiscale nel suo complesso (fattispecie eccezionale)*

Autonomia fiscale regionale

- ❑ Portogallo/Commissione (2006), C-88/03
 - ✓ *Fattispecie: regime fiscale delle Azzorre*
 - Decreto legislativo regionale → riduzioni delle aliquote dell'imposta sul reddito per tutti gli operatori economici (obiettivo di superare gli svantaggi strutturali derivanti dalla loro ubicazione in una regione insulare e ultraperiferica)
 - ✓ *Autonomia politica e fiscale dal governo centrale sufficiente a escludere la selettività*
 - Decisione adottata da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale
 - Decisione presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto
 - Le Conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale

Sviluppi recenti: "tax rulings"

"Tax rulings": decisioni anticipate in materia fiscale

- ❑ Posizioni ufficiali (vincolanti) autorità fiscale → applicazione disposizioni in vigore a situazione/operazione che non ha ancora prodotto effetti
- ❑ Oggetto: ripartizione utili multinazionali tra diversi Stati
- ❑ Azioni intraprese dalla Commissione nel 2014

Esempio: causa "Fiat" (Lussemburgo)

Tax rulings: causa Fiat (Lussemburgo)

Fattispecie: tassazione prezzi di trasferimento infragruppo

- ❑ Prezzi fatturati per le operazioni commerciali tra varie entità appartenenti allo stesso gruppo
- ❑ Attribuzione utili a favore di una società del gruppo Fiat/Chrysler per applicazione imposta sulla società lussemburghese
- ❑ Applicazione del "principio di libera concorrenza"

Decisione Commissione 21/10/2015

- ❑ Sistema di riferimento (prima tappa)
 - ✓ *Regime imposta società in Lussemburgo*
 - ✓ *Obiettivo: tassazione utili società residenti indipendentemente dall'integrazione in un gruppo*
- ❑ Deroga al sistema di riferimento (seconda tappa)
 - ✓ *Prezzi di trasferimento infragruppo < prezzi di trasferimento tra società indipendenti*
 - ✓ *Effetto: riduzione imposta sulle società*
- ❑ Giustificazione (terza tappa)
 - ✓ *Misura non giustificata dai principi informatori del sistema di riferimento o da meccanismi inerenti al sistema necessari per il suo funzionamento e la sua efficacia*

Tax rulings: causa Fiat (Lussemburgo)

Sentenza Tribunale 24/9/2019 (T-755/15 e T-759/15)

- ❑ Prezzi operazioni infragruppo ≠ condizioni di mercato
 - ✓ *Applicazione onere fiscale derivante dall'applicazione delle norme fiscali "normali"*
- ❑ Principio di libera concorrenza = parametro di riferimento valido
 - ✓ *Non codificato ma applicabile qualora il diritto tributario nazionale non distingua tra le società integrate e le società autonome ai fini del loro assoggettamento all'imposta sulle società (società integrate trattate allo stesso modo delle società autonome)*
 - ✓ *Fondamento: Codice imposte Lussemburgo → tassazione utili attività infragruppo = tassazione operazioni di mercato*
 - ✓ *Principio di libera concorrenza parte integrante esame operazioni infragruppo ex art. 107(1) TFUE ed espressione principio di parità di trattamento in materia tributaria*

Conclusioni AG 16/12/21 (C-885/19)

- ❑ Conferma sentenza Tribunale

Sentenza Corte 8/11/2022 (C-885/19)

- ❑ Annullamento sentenza Tribunale
 - ✓ *Diritto nazionale come elemento decisivo al fine di individuare il sistema di riferimento*
 - ✓ *Principio di libera concorrenza estraneo al diritto nazionale e di conseguenza dalla valutazione ex art. 107(1) TFUE*
 - ✓ *Errore nella determinazione del regime fiscale "normale" (quadro di riferimento)*

Riepilogo

Riepilogo

Rilevanza delle norme sugli aiuti di Stato per il giudice nazionale

- ❑ Effetto diretto dell'obbligo di sospensione (art. 108(3) TFUE)
 - ✓ *Necessità di un esame sull'**esistenza** di un aiuto di Stato (art. 107(1) TFUE)*
 - ✓ *Nessuna valutazione sulla **compatibilità** dell'aiuto (artt. 107(2) e (3) e 106(2) TFUE)*
 - *Tranne regolamenti esenzione*
- ❑ Conseguenze
 - ✓ *Recupero, validità atti di erogazione/prelievo, misure cautelari, risarcimento danni*
- ❑ Obbligo di cooperazione → Commissione/Corte di giustizia
- ❑ Limiti e responsabilità

Elementi caratteristici di un aiuto di Stato fiscale: la nozione di "vantaggio selettivo"

- ❑ Definizione del quadro di riferimento
- ❑ Carattere derogatorio della misura
- ❑ Eccezione conforme alla natura e all'economia del sistema



Grazie dell'attenzione!

fabio.filpo@curia.europa.eu