

Fabio Filpo

**Gli aiuti di stato fiscali nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (8/6/2023)**

**Relazione riassuntiva**

---

La presente relazione riassume l'intervento in merito alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea sugli aiuti di Stato concessi mediante misure fiscali (gli "aiuti fiscali").

**Premessa: la nozione di "aiuto di Stato"**

L'art. 107 TFUE qualifica come aiuti di Stato, in principio incompatibili con i trattati UE, 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, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri. In sostanza, la nozione di "aiuto di Stato incompatibile" si compone, quindi, essenzialmente di quattro elementi: (i) l'origine statale della misura; (ii) il conferimento di un vantaggio economico selettivo<sup>1</sup>; (iii) la distorsione della concorrenza e (iv) l'effetto sugli scambi tra Stati membri<sup>2</sup>.

Le norme in materia di aiuti di Stato e i loro obiettivi hanno una natura ibrida. Da un lato, come le altre norme collocate nel titolo VII, capitolo I, sezione 2, TFUE (intitolato "regole di concorrenza"), esse mirano alla *protezione della concorrenza tra imprese*; dall'altro, esse mirano ugualmente alla *protezione del mercato interno dalle ingerenze degli Stati membri*, con l'obiettivo 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.

La nozione di aiuto di Stato ha una natura oggettiva, il che comporta che essi non si distinguono in funzione della causa o degli obiettivi della misura ma unicamente *in funzione dei loro effetti*. In conseguenza di ciò, gli obiettivi (sociali, ambientali, economici, industriali, sanitari etc.) di una misura non possono sottrarla dalla qualificazione come aiuto di Stato. Essi possono, tuttavia, risultare pertinenti per la valutazione di compatibilità dell'aiuto con il mercato interno.

---

<sup>1</sup> Se tali elementi sono normalmente esaminati separatamente, nel caso degli aiuti fiscali, come si dirà, il loro esame è congiunto, poiché il *vantaggio* della misura risiede unicamente nel suo *carattere selettivo*.

<sup>2</sup> Tra le più recenti, cfr. sentenza del 16 marzo 2021, Commissione/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 21 e giurisprudenza citata.

## **Le peculiarità degli “aiuti fiscali” ed il ruolo del giudice nazionale**

La menzionata natura oggettiva della nozione di aiuto comporta che la qualificazione di aiuto è indipendente dallo stato giuridico delle imprese interessate e dalla tecnica legislativa utilizzata, come nel caso degli aiuti fiscali.

Ne consegue, quindi, che, nonostante gli Stati membri godano di un’importante autonomia fiscale nell’elaborazione dei loro sistemi di imposizione diretta (in quanto tale settore esula per ora dalla competenza dell’Unione e resta nella competenza degli Stati membri), qualsiasi misura fiscale adottata dagli Stati membri deve nondimeno conformarsi alle norme in materia di aiuti di Stati, che, in virtù del principio di supremazia del diritto dell’Unione, prevalgono sulla legislazione nazionale.

Tuttavia, l’interconnessione tra competenza fiscale esclusiva degli Stati membri e supremazia delle norme dell’Unione in materia di aiuti di Stato rende l’analisi degli aiuti fiscali particolarmente complessa. In particolare, il potere discrezionale degli Stati membri comprende l’elaborazione delle caratteristiche essenziali del sistema fiscale, come ad esempio la scelta dell’aliquota di un’imposta, la determinazione della sua base imponibile e del suo fatto generatore, mentre le norme in materia di aiuti di Stato intervengono nel caso di “abuso” di tale autonomia fiscale che configuri un vantaggio economicamente apprezzabile per una o più imprese <sup>3</sup>.

In tale complessità, il ruolo del giudice nazionale è fondamentale, in particolare “a monte” della concessione di un aiuto. Egli è infatti responsabile del rispetto dell’“obbligo di sospensione” previsto dall’art. 108(3) TFUE, secondo il quale, in sostanza, lo Stato membro interessato notifica in via preventiva alla Commissione tutti i progetti diretti a istituire o modificare aiuti e non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale quest’ultima non abbia adottato una decisione. Tale disposizione ha effetto diretto, il che comporta che il giudice debba applicare tutti i rimedi a disposizione dell’ordinamento giuridico per far sì che il beneficiario di una misura di aiuto non tragga vantaggio dalla mancata notifica dello stesso da parte delle autorità nazionali responsabili e garantire in modo efficace i diritti delle persone lese da tale violazione (in primis, le imprese concorrenti del beneficiario). Ciò avviene, in particolare, attraverso l’adozione di misure provvisorie di sospensione dell’erogazione dell’aiuto e con il recupero delle somme versate in violazione di detto obbligo.

Nel garantire l’applicazione di tale disposizione, il giudice nazionale può interpretare la nozione di “aiuto di Stato” ai sensi dell’art. 107(1) TFUE, eventualmente ricorrendo all’aiuto della Corte di giustizia su rinvio pregiudiziale ai sensi dell’art. 267 TFUE e tenendo conto dell’eventuale esistenza di una procedura avviata dalla Commissione, conformemente all’obbligo di cooperazione leale di cui all’art. 4(3) TFUE. Egli non può, tuttavia, giudicare della compatibilità di tali misure (nella misura in cui costituiscono un aiuto di Stato), ai sensi segnatamente dell’art. 107(2) e (3) TFUE, questione che ricade nella competenza esclusiva della Commissione.

Il ruolo del giudice nazionale, eventualmente in cooperazione con la Corte di giustizia, è altresì importante “a valle” della concessione di un aiuto, qualora, a seguito di una decisione negativa della Commissione che impone il recupero di un aiuto incompatibile da parte delle autorità nazionali responsabili, insorgano controversie, che rientrano nella

---

<sup>3</sup> Cfr., ad esempio, conclusioni dell’avvocato generale Kokott nelle cause Lussemburgo/Commissione e Engie Global LNG Holding e a./Commissione, C-451/21 P e C-454/21 P, EU:C:2023:383, punti 90 e 91 e giurisprudenza citata.

competenza del giudice nazionale. Importanti in questo contesto sono le eventuali azioni di recupero dell'aiuto, avviate dalle amministrazioni responsabili, come pure le eventuali azioni per danni, avviate dalle imprese concorrenti del beneficiario, strumento tuttavia non molto utilizzato finora.

### **Il criterio del “vantaggio selettivo” degli aiuti fiscali**

Posti gli altri elementi costitutivi di un aiuto di Stato, nel caso di misure fiscali, l'analisi si concentra principalmente sul carattere selettivo della misura, elemento che, in ambito fiscale, assorbe anche l'aspetto del vantaggio economico. Si parla, in questo caso, di “vantaggio selettivo”<sup>4</sup>.

Se una misura di aiuto individuale, ossia diretta ad uno o più beneficiari individualmente determinati, è, per definizione, selettiva<sup>5</sup>, meno evidente è la natura selettiva della gran parte delle misure fiscali, che sono applicabili, in principio, ad un insieme indeterminato di destinatari. In tali situazioni, solo un'analisi approfondita potrà svelare il carattere eventualmente selettivo, de iure o de facto, di una tale misura fiscale.

#### *L'analisi della selettività fiscale: l'“esame in tre tappe”*

La giurisprudenza della Corte ha precisato, nel corso degli anni, il criterio del vantaggio selettivo.

In primo luogo, è utile ricordare che, in situazioni eccezionali, la Corte ha giudicato selettivo un intero sistema fiscale, nazionale o regionale. Vale la pena ricordare due esempi a tal riguardo:

- nel primo, relativo al regime fiscale applicabile alle società offshore a Gibilterra, la Corte si è pronunciata sulla selettività di un sistema fiscale nel suo complesso<sup>6</sup>;
- nel secondo, relativo al regime fiscale applicabile nella regione portoghese delle Azzorre, la Corte ha precisato la nozione di selettività fiscale su base regionale in presenza di un'importante autonomia fiscale regionale<sup>7</sup>.

In secondo luogo, in relazione a tutte le altre fattispecie “ordinarie” di misure fiscali, la Corte ha sviluppato un peculiare “esame in tre tappe”, che si articola nel modo seguente.

Posta una misura fiscale, per valutarne il carattere selettivo, la Corte si premura di verificare se essa costituisce, in sostanza, una deroga al quadro di riferimento non giustificata dalla natura del sistema tributaria. Tale analisi comporta le seguenti tappe.

Innanzitutto, occorre fissare il “quadro di riferimento”, ossia il contesto normativo nel quale si inserisce la misura oggetto di analisi. La sentenza nella causa *Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)*, riguardante dei crediti fiscali tedeschi per il risanamento di società in difficoltà,<sup>8</sup> costituisce un chiaro esempio della difficoltà di tale tipo di analisi.

---

<sup>4</sup> In effetti, nel caso di misure fiscali, il vantaggio conferito al beneficiario è insito nel carattere selettivo (o, in altri termini, discriminatorio) della misura.

<sup>5</sup> Causa T-648/19, Nike European Operations Netherlands e Converse Netherlands/Commissione [2021].

<sup>6</sup> Sentenza del 15 novembre 2011, Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732.

<sup>7</sup> Sentenza del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione, C-88/03, EU:C:2006:511.

<sup>8</sup> Sentenza del 28 giugno 2018, Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione, C-203/16 P, EU:C:2018:505.

In seguito, occorre verificare se la misura oggetto di analisi costituisce una “deroga al quadro di riferimento”, in altri termini se ha una natura discriminatoria. Le sentenze nelle cause *Adria-Wien Pipeline*<sup>9</sup>, riguardante il rimborso di un’imposta sull’energia alle sole imprese produttrici di beni materiali, *British Aggregates*<sup>10</sup>, riguardante una tassa ambientale sugli aggregati, e *World Duty Free Group*<sup>11</sup>, riguardante l’ammortamento dell’avviamento risultante da acquisizioni di partecipazioni azionarie in società con domicilio fiscale all’estero, costituiscono esempi interessanti di tale analisi.

Infine, posto che ci si trovi in presenza di una tale deroga, occorre valutare se la misura costituisce un’“eccezione al quadro di riferimento giustificata dalla natura del sistema tributario”. Si tratta di un criterio residuale che la Corte applica in situazioni limitate. La sentenza nelle cause *Paint Graphos*<sup>12</sup>, relative alle agevolazioni fiscali concesse dall’Italia alle società cooperative, rende più chiara tale analisi.

### *Sviluppi recenti: le “decisioni anticipate in materia fiscale”*

La materia degli aiuti fiscali ha ricevuto un’attenzione particolare negli ultimi anni a seguito dell’adozione, da parte della Commissione europea, di numerose decisioni aventi ad oggetto le cc.dd. “decisioni anticipate in materia fiscale” (*tax rulings*) adottate da alcuni Stati membri (ad es. Irlanda, Lussemburgo, Paesi Bassi, Belgio). Si tratta di decisioni delle autorità fiscali che, in sostanza, predeterminano, in accordo con alcuni contribuenti (solitamente grandi gruppi societari multinazionali), la base imponibile di determinate operazioni (in particolare i trasferimenti o le vendite infragruppo), o di decisioni che confermano l’applicazione (o la non applicazione) di determinate disposizioni fiscali in una certa situazione.

L’adozione di tali decisioni ha comportato un contenzioso importante dinnanzi alle diverse istanze del giudice dell’Unione, con decisioni della Corte di giustizia, che spesso ha seguito un approccio diverso da quello del Tribunale e della Commissione.

L’analisi di alcune recenti sentenze, ad esempio nelle cause riunite *Fiat Chrysler e Irlanda/Commissione*<sup>13</sup> aiuterà a chiarire l’approccio della giurisprudenza dell’Unione in materia.

---

<sup>9</sup> Sentenza dell’8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598.

<sup>10</sup> Sentenza del 22 dicembre 2008, *British Aggregates/Commissione*, C-487/06 P, EU:C:2008:757.

<sup>11</sup> Sentenza del 6 ottobre 2021, *World Duty Free Group e Spagna/Commissione*, C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793.

<sup>12</sup> Sentenza dell’8 settembre 2011, *Paint Graphos*, C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550.

<sup>13</sup> Sentenza dell’8 novembre 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione*, C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859.