

ISTITUTO DI ECONOMIA E FINANZA



DIPARTIMENTO DI STUDI GIURIDICI
FILOSOFICI ED ECONOMICI

SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

PUBLIC FINANCE RESEARCH PAPERS

**La disciplina degli aiuti fiscali tra la funzione di controllo e quella di
armonizzazione impropria: il ruolo della selettività**

MARCO BOCCACCIO

E-PFRP N. 20

2016

Marco Boccaccio

Università di Perugia

Email: marco.boccaccio@unipg.it

Please cite as follows:

Marco Boccaccio (2016), **"La disciplina degli aiuti fiscali tra la funzione di controllo e quella di armonizzazione impropria: il ruolo della selettività"**, *Public Finance Research Papers*, Istituto di Economia e Finanza, DIGEF. Sapienza University of Rome, n.20

(<http://www.digef.uniroma1.it/ricerca>)

Marco Boccaccio

La disciplina degli aiuti fiscali tra la funzione di controllo e quella di armonizzazione impropria: il ruolo della selettività

Abstract

Fiscal measures between proper state aid control and improper harmonization: the role of selectivity. The notion of selectivity has gained the center stage in European state aid control . A wide interpretation of this notion can lead to an excessive limitation of Member States autonomy. This is particularly dangerous in the case of fiscal aids since Member States still retain exclusive power over direct taxation, and state aid can be misused so to partially overcome the political obstacles to tax harmonization. In this article it will be presented how the interpretation of selectivity evolved from the 1998 Commission Notice on state aid and direct taxation to the recent cases of tax rulings. This evolution has seen a parallel increase in the conflict between state aid control at european level and member State complaints in defence of their autonomy

JEL classification codes: H 25; K 29; Z 18.

Keywords: European state aid control, direct taxation, selectivity.

1. Introduzione

L'articolo 107.1 TFUE descrive i requisiti in presenza dei quali un intervento statale in economia è considerato “aiuto incompatibile” con il mercato interno e di conseguenza è vietato. Tali requisiti consistono nell'impiego di risorse statali che determina un vantaggio in capo al destinatario della misura d'aiuto, nel fatto che tale vantaggio è selettivo in quanto ristretto solo ad alcuni dei potenziali destinatari, che incide sugli scambi tra gli Stati membri ed è idoneo a falsare la concorrenza. L'interpretazione dei diversi requisiti si è evoluta nel tempo grazie alla giurisprudenza delle corti europee che di recente è stata riassunta nella bozza di Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato¹.

Anche se un aiuto di Stato rientra nel divieto previsto dall'articolo 107.1 solo se tutti i requisiti sono cumulativamente soddisfatti, nella applicazione pratica essi non hanno avuto lo stesso peso. Ad esempio, l'attenzione sull'analisi dell'impatto sugli scambi e di quello sulla concorrenza è stata inferiore rispetto a quella prestata ad altri requisiti; la verifica della presenza di un vantaggio sovente è stata assorbita dalla verifica della selettività della misura. Dei cinque requisiti individuabili nella formula dell'articolo 107.1 quello della selettività ha finito per collocarsi al centro del sistema.

Le questioni interpretative relative alla selettività sono molteplici e i nodi irrisolti rimangono molti, soprattutto per quanto riguarda i casi di così detta selettività materiale. Il trattamento differenziato può infatti riferirsi a imprese individuate secondo l'ubicazione della loro attività in una porzione circoscritta del territorio nazionale, e in questo caso si parla di selettività regionale o geografica, oppure riguardare solo alcuni settori dell'economia o specifiche forme d'impresa, e in questo caso si parla di selettività materiale. Per quanto riguarda la selettività geografica la Corte di Giustizia con la sentenza *Azzorre*² ha fissato alcuni principi guida che hanno delineato un quadro interpretativo sufficientemente chiaro.

Per quanto riguarda invece la selettività materiale la situazione è molto più complessa e controversa.

¹ Commissione europea, 2013, “Progetto di comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE”.

² C. giust. UE, 6 settembre 2006, causa C 88/03 *Portogallo c. Commissione (Azzorre)* in Racc. 2006, p. I- 7115; anche C. giust. UE, 11 settembre 2008, Cause riunite C 428 a C 434/06 *Union General de Trabajadores de La Rioja*, Racc- 2008 p. I- 6747; C. giust. UE, 10 settembre 2009, causa T 75/03, *Banco comercial de Acores c. Commissione*, in Racc. 2009. P. II-143.

Innanzitutto nell'ambito della selettività materiale è possibile individuare tre diverse configurazioni: la selettività *de jure*, che consiste in una deviazione operata dalla legge stessa a favore di alcuni soggetti rispetto alle disposizioni in vigore; la selettività *amministrativa*, che consiste in una applicazione discrezionale della normativa da parte delle amministrazioni competenti tale da *tradurre* una norma disegnata in termini generali in una regola selettiva³; infine la selettività *de facto*, che consiste nelle ipotesi in cui una norma di tipo generale produce degli effetti che si distribuiscono in modo asimmetrico sui destinatari della norma così da favorirne alcuni a scapito di altri. Già da questo schema molto sintetico dovrebbe emergere come il fenomeno della selettività si articola su un elemento formale, connesso alla lettera della legge (al modo cioè in cui la misura viene disegnata dalla norma), e un elemento sostanziale, che consiste invece negli effetti (economici) concretamente prodotti dalla misura fiscale. La questione centrale appare essere quella dell'individuazione della corretta combinazione di questi due elementi e del punto di equilibrio tra essi.

Il problema della selettività assume specifica importanza e determina il sorgere di ulteriori difficoltà interpretative quando la misura d'aiuto ha natura fiscale. Anzi, quello della selettività viene considerato "il" problema delle misure fiscali⁴.

Le ragioni per questo stato di cose sono molteplici.

Una prima ragione è di tipo quantitativo: un ammontare rilevante del totale degli aiuti è di tipo fiscale⁵. Si tratta di una forma d'aiuto particolarmente gradita ai governi nazionali per ragioni politiche. Rispetto a una spesa diretta, la misura fiscale può essere meno visibile sia nell'ammontare complessivo che grava sui contribuenti nel loro complesso, sia nella identificazione degli effettivi beneficiari. Questa distorta percezione di quelli che sono in realtà i benefici e i costi della misura e di come vengono distribuiti crea una illusione finanziaria che rende più facile la approvazione della misura in sede politica. Il fatto per cui per lungo tempo l'attenzione della Commissione si sia concentrata su altre forme di aiuto (in particolare sussidi diretti, garanzie, prestiti) ha

³ Kimberly Clark.

⁴ Nicolaides P., 2007, "Developments in Fiscal Aid: New Interpretations and New Problems with the Concept of Selectivity", *European State Aid Law Quarterly*.

⁵ Si tratta all'incirca del 35 per cento del totale degli aiuti concessi. Il ricorso a tale tipologia d'aiuto varia però in modo sensibile da Stato a Stato. Nel periodo dal 2004 al 2013 gli Stati che hanno fatto maggiore ricorso a tale tipologia d'aiuto sono stati l'Italia, il Regno Unito, i Paesi Bassi e la Romania. Cfr Nicolaides P., "Why do some Member States Offer so much Fiscal Aid?", 18.08.2015 <http://stateaidhub.eu/blogs/stateaiduncovered/post/3123>.

ulteriormente rafforzato l'incentivo a far ricorso a misure di natura fiscale.

In secondo luogo, fa parte della normale configurazione di un sistema tributario l'essere costellato di norme che determinano un qualche tipo di vantaggio in capo ai loro destinatari, si pensi alle regole sugli ammortamenti anticipati o a quelle sul riporto delle perdite agli esercizi successivi rispetto a quello nel quale sono maturate; inoltre, è altrettanto normale che la tassazione introduca una differenziazione di trattamento, come è tipicamente il caso della progressività d'imposta. L'identificazione della presenza di un favore circoscritto diventa quindi particolarmente complicato in questo ambito piuttosto che altrove.

Inoltre, va considerato come le misure fiscali solitamente consistono in aiuti al funzionamento, cioè aiuti che riducendo i costi operativi dell'impresa beneficiaria ne alterano immediatamente la potenzialità concorrenziale rispetto alle imprese rivali. È per questo motivo che gli aiuti al funzionamento vengono trattati con particolare cautela da parte della Commissione e la possibilità che ottengano una valutazione di compatibilità in deroga è molto circoscritta. In questi casi, pertanto, la *partita* si gioca prevalentemente sulla classificazione della misura come aiuto o meno ai sensi dell'articolo 107.1 e a questi fini, come abbiamo visto, è determinante la soddisfazione del requisito della selettività.

Infine, un punto cruciale è che la competenza sulla fiscalità diretta⁶ e parte di quella indiretta⁷ è attribuita in via esclusiva agli Stati membri per cui ogni decisione in materia è soggetta alla regola dell'unanimità. Il riconoscimento della competenza esclusiva non esclude però che nel suo esercizio gli Stati debbano comunque rispettare le norme del trattato⁸, tra cui ovviamente quelle a tutela della concorrenza tra le quali si colloca la disciplina sul controllo degli aiuti di Stato. L'esercizio di tale controllo da parte della autorità europee può far sorgere un problema di "regolamento di confini" sul rispetto delle rispettive competenze. Nel caso degli aiuti di Stato in forma di misure fiscali si è affacciato il sospetto che le difficoltà incontrate dal processo di armonizzazione

⁶ Tribunale di Primo Grado, 27 gennaio 1997, Causa T 67/94, *Ladbroke Racing Ltd c Commissione*, Racc. 1998, II 00001.

⁷ Sentenza del 27 maggio 1981, Cause riunite C 142/80 e 143/80, *Amministrazione delle Finanze dello Stato c. Essevi e Salengo*, Racc. 1413.

⁸ il principio è ribadito più volte dalla giurisprudenza cfr. ad esempio sentenza dell'11 agosto 1995 causa C 80/94 *G.H.E.J. Wielockx contro Inspecteur der directe belastingen* Racc. I 2493. ; sentenza del 16 luglio 1998 causa C 264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) c. Kenneth Hall Colmer* paragrafo 16; sentenza 29 aprile 1999 causa C 311/97 *Bank of Scotland plc c Elliniko Dimosio*, Racc. I- 2664.

della tassazione delle società dopo essere state affrontate dalla Corte di Giustizia facendo riferimento alle libertà fondamentali, siano state parzialmente superate utilizzando come surrogato il controllo degli aiuti⁹, ponendo così in essere una specie di armonizzazione indiretta o *negativa*. Il divieto di un numero crescente di misure fiscali considerate incompatibili col mercato interno, di fatto restringe l'ambito di scelta a livello statale e di riflesso tende a rendere meno dissimili le normative fiscali. Questa funzione di *armonizzazione impropria* si realizza soprattutto attraverso la progressiva estensione del concetto della selettività, ciò in particolare enfatizzando il ruolo degli effetti e mettendo in secondo piano quello della forma. Questa tendenza viene criticata per diversi motivi. Da un lato, oltre a comprimere i margini di esercizio di poteri garantiti dal trattato agli Stati membri, essa accresce l'incertezza in capo a questi ultimi sulla legittimità delle misure che intende introdurre; dall'altro, tende ad aumentare artificialmente il carico di lavoro della Commissione e delle corti europee oltre il suo limite fisiologico, dal momento che nel dubbio pressoché ogni nuova misura fiscale verrà notificata, distorcendo il sistema di *enforcement*. Ciò è in conflitto con la filosofia della modernizzazione del controllo degli aiuti di Stato¹⁰ che vuole razionalizzare l'utilizzo delle scarse risorse a disposizione. In quest'ottica l'azione della Commissione di controllo ex ante viene circoscritta ai casi in cui l'aiuto a causa del suo ammontare ha un potenziale impatto distorsivo rilevante sul mercato interno, oppure data la novità della tipologia di misura adottata non può facilmente essere incasellato in ragione dell'esperienza pregressa della Commissione.

In questo articolo verrà affrontato innanzitutto il problema dell'inquadramento teorico del requisito della selettività degli aiuti di natura fiscale partendo dalla Comunicazione della Commissione del 1998. Verranno poi analizzati gli sviluppi successivi che vedono una crescente estensione del concetto di selettività che culmina, con la sentenza Gibilterra¹¹, nell'affermazione più estrema del criterio dell'effetto. Infine, un accenno ai recenti casi che hanno

⁹ Panayi C.H., 2004, "State Aid and Tax: the Third Way?", *Intertax*, vol.32, issue 6/7 pp. 283-306.

¹⁰ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni, "Modernizzazione degli aiuti di Stato dell'UE", Bruxelles, (maggio 2012, COM (2012) 209 def.

¹¹ Sentenza della Corte (Grande Sezione) 15 novembre 2011, *Commissione europea c. Government of Gibraltar*, Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, Regno di Spagna (causa C-106/09 P), Regno di Spagna/Commissione europea, Government of Gibraltar, Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord (causa C-107/09 P).

visto l'applicazione del controllo degli aiuti di Stato a diversi *tax rulings*.

Il “filo conduttore” è quello della ancora incerta definizione dei confini tra l'autonomia degli Stati membri in materia fiscale e della legittima azione delle autorità europee affinché tale autonomia non intralci il raggiungimento degli obiettivi propri del mercato unico.

2. Misure fiscali e aiuti di Stato: la Comunicazione del 1998

Non è mai stato messo in discussione che un aiuto di Stato possa assumere la forma di una agevolazione fiscale, nonostante l'attenzione originaria della Commissione si sia concentrata sui sussidi diretti. Già a partire dal 1961 la Corte di Giustizia ha equiparato una riduzione di gettito a una spesa vera e propria adottando implicitamente il concetto di spesa fiscale, e quindi affermando la applicabilità delle regole sul controllo degli aiuti di Stato anche alle misure fiscali¹². Questo principio è stato più volte riaffermato dalla giurisprudenza. Come ha ricordato la Corte nel caso *Air Liquide* “ il concetto di aiuto è più ampio di quello di sovvenzione¹³, dato che esso vale a designare non soltanto prestazioni positive, come le sovvenzioni stesse, ma anche interventi di Stato i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti”¹⁴, e una agevolazione fiscale è simile sia nella sua natura sia negli effetti che determina a un sussidio diretto¹⁵. L'equiparazione così

¹² Causa 30/59 *de Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autorità della CECA*.

¹³ Analoga impostazione nell'ambito WTO: Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, apr 15, 1994, Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, Annex 1a, The Legal Text: The Results of the Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations 231, (1999) art 1.1 (a) (1) (ii).

¹⁴ C. Giust. Sentenza 15 giugno 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c Ville de Seraing Province de Liège*, cause riunite C 393/04 e C 41/05. V., anche in particolare, sentenze 8 novembre 2001, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Racc. pag. I-8365; sentenza 15 luglio 2004, causa C-501/00, *Spagna c. Commissione*, Racc. pag. I-6717; sentenza 15 dicembre 2005, causa C-66/02, *Italia c. Commissione*, Racc. pag. I-10901; sentenza 15 marzo 1994, causa C 387/92 *Banco Exterior de España v. Ayuntamiento de Valencia*.

¹⁵ Sentenza 1 dicembre 1998, Causa C 200/97 *Ecotrade srl c Altiforni e Ferriere di Servóla SpA (AFS)*, I - 7926 1998; sentenza 2 luglio 1974, Causa 173/73 *Italia c Commissione* 1974 Racc, 709; sentenza del 3 luglio 2001 causa C-75/97 *Regno del Belgio/Commissione (Maribel bis/ ter)*, Racc. 1999, pag. I-3671.

automaticamente tracciata tra esenzione fiscale e spesa rischia però di eclissare l'importanza del requisito del trasferimento di risorse pubbliche come requisito autonomo per qualificare la misura come aiuto ai sensi dell'articolo 107.1 TFUE¹⁶. L'importanza di tale requisito e quindi di una specifica dimostrazione dello stesso è stata ribadita dalla Corte nel caso *Preussen Elektra*¹⁷, ma di fatto esso è rimasto in secondo piano nell'applicazione pratica nella casistica degli aiuti fiscali. In altri termini, in presenza di una agevolazione fiscale affinché essa costituisca “spesa fiscale” occorrerebbe verificare non solo che tramite essa si solleva l'impresa destinataria da oneri normalmente sostenuti ma anche che la mancata entrata da parte dello Stato costituisce una rinuncia a una porzione di gettito alla quale quest'ultimo avrebbe avuto “diritto”. Senza questo passaggio dell'analisi infatti si arriverebbe a considerare tendenzialmente come aiuto ogni riduzione d'imposta in quanto tale.

Nonostante l'affermazione chiara per cui una agevolazione fiscale può sostituire aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE, per lungo tempo l'intervento della Commissione in questo ambito è stata sporadica e sicuramente marginale in una materia che già di per sé ha rivestito a lungo il ruolo di “brutto anatroccolo” della politica europea della concorrenza¹⁸. Un deciso impulso avviene nella seconda metà degli anni novanta. Nel 1997 la direzione mercato interno della Commissione europea avvia un'indagine sul problema della concorrenza fiscale dannosa, problema che all'epoca iniziava ad attirare l'attenzione delle istituzioni internazionali, come in primis l'OCSE¹⁹. La Commissione elabora inizialmente in un rapporto sugli effetti economici della concorrenza fiscale tra Stati²⁰, per giungere poi a una proposta che si traduce nella approvazione a opera del Consiglio dei Ministri ECOFIN di un Codice di condotta nel quale sono elencate una serie di misure che hanno effetti potenzialmente dannosi, e che gli Stati membri si impegnano a eliminare dai rispettivi ordinamenti²¹. All'interno di questo processo il controllo degli

¹⁶ Panayi C. H., 2004, “State aid and Tax: the Third Way?”, *Intertax*, volume 32, numero 6/7, pp. 283-306.

¹⁷ Sentenza del 13 marzo 2001, causa C 379/98, *Preussen Elektra*, Racc. 2001 I 2099.

¹⁸ L'espressione in Ahlborn C., Berg C., 2003, “Can state Aid Control Learn from Antitrust? The Need for a Greater Role for Competition Analysis under the State Aid Rules”, in Biondi A., Eeckhout P., Flynn J. (eds.), “*The Law of State Aid in the European Union*”, Oxford: Oxford University Press.

¹⁹ OECD, 1998, “Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue”, Paris.

²⁰ Commission, “Report on the development of tax systems, taxation in the European Union” COM (96) final, 1997 *Intertax*.

²¹ Code of Conduct, “Towards tax coordination in the European Union: a Package to tackle harmful tax competition”, COM (97) 495 final 15 ottobre 1997. Council conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 december 1997 concerning taxation policy”.

aiuti di Stato viene indicato esplicitamente come uno strumento che può svolgere un'azione complementare a quella di contrasto alla concorrenza fiscale dannosa contribuendo a rendere il sistema completo e coerente.

La direzione generale della concorrenza (allora denominata DG IV) dal canto suo aveva in modo parallelo intrapreso un lavoro di indagine sui problemi posti alla concorrenza dagli incentivi fiscali, lavoro che ha portato all'adozione da parte della Commissione nel 1998 di una Comunicazione sugli aiuti di Stato sotto forma di tassazione diretta delle imprese²².

Dalla convergenza di questi due filoni di intervento inizia a delinearsi un sistema nel quale lo spartiacque viene a individuarsi nella natura generale o selettiva di una misura fiscale. Nel caso infatti in cui la distorsione al funzionamento del mercato interno dipenda dalla disparità delle norme fiscali generali dei diversi stati membri, il rimedio deve essere quello della armonizzazione; se la distorsione deriva invece da misure fiscali di natura selettiva, lo strumento di intervento è quello delle regole sugli aiuti di Stato. Generalità o selettività di una norma assurgono pertanto a un ruolo decisivo nella definizione dei diversi ambiti di intervento delle autorità europee.

Questo sistema formalmente simmetrico presenta però uno squilibrio nella capacità di *enforcement* dal momento che armonizzazione e convergenza legislative sono soggette ad un accordo politico che è difficile da ottenere, una difficoltà che aumenta al crescere del numero degli Stati membri dell'Unione; il controllo degli aiuti di Stato, invece, è attivato direttamente dalla Commissione ed è quindi uno strumento di intervento immediatamente disponibile. Ne deriva la tentazione di spostare sempre più l'asse di intervento sulla politica degli aiuti di Stato con il rischio di invadere il campo che sarebbe proprio della armonizzazione.

Tale spostamento è agevolato anche dal fatto che non esiste una definizione univoca di natura normativa di che cosa si intenda per misura generale, per cui al di là di una indicazione di massima della Commissione e di alcuni riferimenti in documenti specifici di *soft legislation*, che peraltro sono sempre limitati dalla possibilità di prova contraria, l'attenzione si concentra sulla identificazione giurisprudenziale che caso per caso ha qualificato certe misure

²² Commissione delle comunità europee, 1998, "Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese", 98/C 384/03.

come selettive (quindi giungendo a delineare la generalità in via residuale).

Dovrebbe essere sufficiente fare qualche esempio per rendere l'idea.

Nella Comunicazione del 1998 una misura che è aperta a tutte le imprese che operano in un certo territorio sono considerate generali, e questo è un criterio formale facilmente verificabile. La situazione però è più complessa. Se in linea di massima viene considerata generale qualsiasi misura che non specifica ex ante i beneficiari e che stabilisce dei criteri oggettivi per la sua applicazione non sempre questo è stato considerato sufficiente a escludere la selettività²³.

In un certo numero di sentenze il puro riferimento numerico è stato considerato insufficiente. Ad esempio nel caso *Maribel bis/ter*²⁴ la Corte ha affermato l'irrelevanza del numero delle imprese beneficiarie dell'agevolazione per considerare una misura come generale, mentre nel recente caso *MOL*²⁵, al contrario, il fatto che una sola impresa fosse beneficiaria non ha portato a concludere che la misura fosse da considerarsi per ciò stessa selettiva.

Più di recente, casi *Autogrill* e *Banco Santander*, il Tribunale ha affermato che una eccezione al sistema fiscale non integra necessariamente il requisito della selettività purché la misura sia aperta a tutte le imprese che vogliano utilizzarla²⁶. Il Tribunale nel caso T 515/13, *Spagna contro Commissione* ha ribadito una analoga posizione inserendo un onere probatorio per la Commissione aggiuntivo a quello della dimostrazione dell'esistenza di una deroga al sistema, e cioè la dimostrazione che tale "eccezione" sia accessibile solo ad alcune imprese²⁷.

Una costante che emerge è quella per cui a un criterio di tipo formale se ne

²³ Cfr ad esempio sentenza 29 settembre 2000 causa T 55/99 causa *Confederacion Española de Transporte de Mercancías (CETM) c Commissione* Racc. 2001 II-3207 dove il Tribunale ha affermato che tali requisiti non sono sufficienti distinguendo tra misure non individuali e misure generali.

²⁴ Causa C-75/97 *Regno del Belgio/Commissione (Maribel bis/ter)* cit.

²⁵ Sentenza del 4 giugno 2015 – causa C 15/14 P, *Commissione europea c MOL Magyar Olaj Gázipari Nyrt.*

²⁶ Cause T 219/10 e T 399/11; per un commento cfr. "Autogrill España and Banco Santander Cases: fiscal aid and a narrow approach to the notion of selectivity" reperibile all'indirizzo <http://eustateaidblog.weebly.com/main-blog/autogrill-espana-and-banco-santander-cases1-fiscal-aid-and-a-narrow-approach-to-the-notion-of-selectivity>.

²⁷ Per un commento a questo caso cfr. Nicolaides P., "An Exception is not Necessarily Selective: the Case of the Spanish Tax Lease", 05.01.2016 <http://stateaidhub.eu/blogs/stateaiduncovered/post/4443>.

affianca uno di natura sostanziale: l'apertura deve essere effettiva e non deve essere limitata in via di fatto. Questo elemento sostanziale della valutazione ha contorni meno precisi e non è facilmente individuabile ex ante.

Ma anche nella valutazione dell'elemento sostanziale, cioè degli effetti, vanno apportate certe specificazioni.

Così la stessa Commissione afferma nella medesima Comunicazione del 1998²⁸ che una distribuzione asimmetrica degli effetti della misura non porta a classificarla necessariamente come selettiva. Questa posizione tiene conto del fatto che inevitabilmente gli effetti d una misura non si distribuiscono in modo del tutto uguale vista la diversità di situazioni e strutture nelle quali si trovano i destinatari. Inizia ad emergere una distinzione, che vedremo sarà centrale nel caso Gibilterra, tra distribuzione asimmetrica che potremmo definire accidentale e distribuzione asimmetrica invece preordinata. La preordinazione, cioè, da parte dello Stato di una struttura della misura d'aiuto in modo tale da favorire sistematicamente e inevitabilmente alcuni soggetti rispetto ad altri. Per questa strada si giunge a considerare come selettive delle misure d'aiuto (più facilmente dei regimi d'aiuto) che formalmente sono generali facendo quindi prevalere l'elemento economico/sostanziale su quello giuridico/formale.

In questo quadro generale è possibile individuare due elementi sui quali articolare il discorso sulla selettività: un punto di partenza, che deve essere individuato nella Comunicazione del 1998, nella quale la Commissione per sua stessa affermazione avrebbe soltanto ripreso la giurisprudenza delle corti europee senza delineare vere e proprie linee guida²⁹; un processo evolutivo, che si è sviluppato dalle basi poste in quella Comunicazione.

In questo paragrafo limitiamoci a vedere come la Commissione ha affrontato la questione nella Comunicazione del 1998 fornendo delle indicazioni relative al procedimento da seguire per giungere alla classificazione di una misura come selettiva.

Si tratta del così detto test a tre stadi.

Il primo passaggio del test consiste nella identificazione del sistema generale di riferimento, che solitamente viene individuato nell'insieme delle regole che stabiliscono quale sia la base imponibile di un certo tributo, i soggetti passivi

²⁸ Comunicazione 1998, punto 14.

²⁹ Cfr. Commissione delle Comunità Europee, "Relazione sull'attuazione della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese", C (2004) 434.

dell'imposta, la struttura delle aliquote³⁰. Non è possibile infatti accertare se vi sia un trattamento di favore se non si è stabilito innanzitutto “in rapporto a che cosa” tale favore è maturato. La corretta definizione di questo primo stadio dell'analisi è cruciale in quanto una definizione eccessivamente ampia del sistema di riferimento porterebbe a classificare un numero crescente di trattamenti differenziati come selettivi, moltiplicando quindi i falsi positivi nel processo decisionale; al contrario se il sistema di riferimento viene individuato in maniera troppo circoscritta si arriva a rendere quasi inefficace il controllo degli aiuti in questo ambito (falsi negativi) distorcendo il sistema.

Il secondo passaggio consiste nella verifica dell'esistenza di una deroga o eccezione operata dalla misura sotto esame nel trattamento di imprese che possono essere considerate comparabili dal punto di vista giuridico o fattuale con riferimento all'obiettivo interno perseguito dal sistema di riferimento.

Questi due passaggi iniziali del test permettono di giungere a definire quella misura come “a prima vista” (*prima facie*) selettiva. Il test appare quindi come una applicazione del principio generale di non discriminazione in base al quale occorre trattare allo stesso modo soggetti che si trovano in eguali condizioni e in modo diverso soggetti che si trovano in situazioni differenti, nel senso che se le imprese destinatarie di trattamento differente non sono in situazione comparabile dal punto di vista giuridico e fattuale, allora la misura non può essere considerata selettiva. Appare quindi cruciale, oltre all'identificazione del sistema di riferimento, anche quella del criterio per stabilire che le imprese si trovano in situazione comparabile. I due primi stadi del test appaiono strettamente connessi perché la comparabilità delle situazioni delle imprese discende direttamente dallo schema generale di riferimento.

Lo stadio conclusivo del test consiste invece nella possibilità che una misura *prima facie* derogatoria sia giustificabile dalla logica o dalla natura del sistema all'interno del quale opera la misura³¹. Così ad esempio una struttura di aliquote progressiva che tratta in maniera differenziata soggetti che si trovano in condizione simile, è giustificabile in ragione del criterio della capacità contributiva al quale è informato il sistema di tassazione personale del reddito. Tra gli obiettivi ammissibili come giustificazione si trovano quello della lotta all'evasione, quello della buona gestione amministrativa e del rispetto di

³⁰ Commissione europea, 2013, “Progetto di comunicazione...” cit. punti 132-134.

³¹ Principio già affermato dalla Corte di Giustizia nella causa 173/73 *Italia c Commissione* 1974 cit.

specifici obblighi contabili, la necessità di evitare la doppia imposizione o il rispetto del principio di neutralità fiscale. Un esempio dell'applicazione della giustificazione si trova nel regime di ammortamento speciale a favore delle compagnie aeree tedesche che la Commissione ha ritenuto necessario “per il funzionamento e l'efficacia del sistema di imposizione fiscale”³².

Un punto cruciale di questa costruzione riguarda la distribuzione degli oneri probatori. Mentre l'esistenza della selettività *prima facie* deve essere dimostrata dalla Commissione, l'onere della prova sull'esistenza della giustificazione della misura è a carico dello Stato membro³³. La giustificazione di questo rovesciamento dell'onere della prova, apparentemente illogico, potrebbe essere collegata a una situazione di asimmetria informativa. Lo Stato è in una posizione migliore rispetto alla Commissione per conoscere la logica interna del sistema nel quale si colloca la misura e quindi spiegare la *ratio* della differenziazione di trattamento. Nel concreto, i margini ridotti di utilizzo della giustificazione ne limitano talmente la possibilità di utilizzo da renderla del tutto marginale.

La Commissione afferma che solo gli obiettivi inerenti al sistema tributario stesso possono costituire una giustificazione accettabile e più nello specifico chiarisce come tali obiettivi rientrano nella finalità generale della “riscossione di entrate per finanziare la spesa pubblica”³⁴. Sembra quindi che vengano esclusi a priori altri obiettivi che tipicamente vengono perseguiti dallo stato tramite la gestione dei tributi. Ulteriore limite alla possibilità di ricorrere a questo genere di giustificazione consiste nel fatto che devono essere rispettati i principi di proporzionalità e necessità della deviazione per raggiungere gli obiettivi propri del sistema³⁵.

Il test a tre stadi così come delineato dalla Commissione ha subito diverse critiche e sollevato perplessità.

Sono due i problemi principali che emergono con riferimento al test a tre stadi.

Molte delle perplessità riguardano la riduzione del ruolo delle imposte al solo

³² Decisione 96/369/CE della Commissione, del 13 marzo 1966, sul sistema di ammortamento speciale a favore delle compagnie aeree tedesche.

³³ Comunicazione 1998, punto 23.

³⁴ Comunicazione 1998, punto 26.

³⁵ Cause riunite da C 78/08 a C 80/08, *Paint Graphos e altri*, Racc. 2011, p. I-7611.
E-PFRP N. 20

obiettivo di gettito. Le imposte nel loro ruolo di strumento di politica fiscale non svolgono infatti la sola funzione di reperire risorse per finanziare la spesa per beni e servizi o per trasferimenti, ma anche quella di correggere i fallimenti del mercato, di ridurre le disparità eccessive nella distribuzione del reddito e infine di gestione della domanda aggregata, quindi di funzione di stabilizzazione macroeconomica.

Ci si può domandare quanti e quali degli obiettivi perseguiti nell'assolvimento di queste funzioni possono rientrare in quelli propri del sistema tributario secondo quanto previsto dalla Comunicazione del 1998³⁶. Quanti e quali invece ricadono in quelli che la Commissione classifica come esterni al sistema e che pertanto considera inammissibili come giustificazione di una selettività prima facie?

Una limitazione dell'obiettivo legittimamente perseguibile tramite l'articolazione delle imposte alla sola finalità di reperire gettito finirebbe per far sovrapporre il controllo degli aiuti all'esercizio dell'autonomia tributaria degli Stati limitandola illegittimamente. Una strada da percorrere è quindi quella di indagare meglio il problema degli obiettivi perseguiti dalla misura.

Il secondo filone problematico da mettere in evidenza riguarda quelle situazioni in cui la discriminazione deriva dal modo stesso in cui è disegnata la misura e non da una esplicita deviazione apportata a un sistema già in vigore. Si tratta dei casi nei quali il sistema generale di riferimento è costituito dalla misura in quanto tale e il vantaggio selettivo è tracciato dai confini di applicazione della misura stessa.

Queste due problematiche sono l'oggetto dei prossimi due paragrafi.

3. L'importanza dell'obiettivo perseguito dalla misura

È principio consolidato che nell'applicazione dell'articolo 107.1 TFUE sia irrilevante l'obiettivo perseguito dallo Stato membro nell'adottare una certa

³⁶ Nikolic I., 2012, "EU state aid and national taxation: moving towards harmonization" , http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2158729

misura fiscale. Con la sentenza *Adria Wien*³⁷ la Corte sembra aver arricchito l'analisi del test della selettività introducendo una certa flessibilità in questa direzione. La comparazione di fatto e giuridica tra imprese necessaria per verificare l'esistenza di una deroga viene infatti effettuata in questo caso in relazione all'obiettivo perseguito dalla misura stessa e non solo dall'appartenenza dei destinatari al gruppo identificato dal sistema di riferimento. Questo approccio viene poi esplicitamente adottato e sviluppato dal Tribunale nei casi *British Aggregates*³⁸ e *Ossidi d'azoto (NOXs)*³⁹, solo il primo dei quali riguarda misure di natura fiscale. La Corte di Giustizia ha sconfessato l'apertura tornando all'approccio tradizionale della prevalenza dell'effetto che ha poi in qualche modo estremizzato con la sentenza *Gibilterra*.

Il caso *Adria Wien* riguardava il rifiuto da parte della Amministrazione delle entrate austriaca di riconoscere una riduzione dell'imposta sull'energia alla società *Adria Wien* in quanto fornitrice di servizi e non produttrice di beni. Tale riduzione d'imposta sotto forma di rimborso era infatti riconosciuta dalla legge solo ai produttori di beni e non ai soggetti fornitori di servizi. La Corte nazionale sottopone al riguardo alla Corte di Giustizia una questione pregiudiziale riguardante il problema se una differenziazione nel riconoscere riduzioni d'imposta a settori differenti è sufficiente a rendere una misura del genere selettiva.

Ai nostri fini interessa un passaggio del punto 41 della sentenza della Corte nel quale si afferma che “ai fini dell'applicazione dell'articolo 92 del trattato ... occorre unicamente determinare se, nell'ambito del dato regime giuridico un provvedimento statale sia in grado di favorire ‘talune imprese o talune produzioni’... “rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga **tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento interessato**”⁴⁰.

La Corte quindi sembra introdurre un criterio nuovo per stabilire in che modo si definisce l'ambito delle imprese che vengono considerate comparabili e quindi quelle il cui trattamento differenziato determina il sorgere della selettività prima facie. Viene così portata al centro della scena l'autonomia dello Stato membro nella formulazione non solo del proprio sistema tributario nelle sue linee di fondo ma anche delle singole parti dello stesso. Il benchmark si sposta verso l'obiettivo assegnato alla misura stessa e non più solo l'obiettivo

³⁷ Causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, cit.

³⁸ Tribunale UE, 13 settembre 2006, causa T- 210/02, *British Aggregates*, Racc. 2006, II 789.

³⁹ Tribunale UE, 10 aprile 2008, causa T- 223/04, *Olanda c Commissione*, Racc. 2008 II 591

⁴⁰ Sentenza della Corte C 143/99 dell' 8 novembre 2001 il grassetto è nostro.

generale del sistema nel suo complesso (come può essere la capacità contributiva per giustificare la progressività d'imposta). La Corte ha infatti considerato in questo caso la misura come selettiva perché in ragione dell'obiettivo perseguito (ambientale) il rimborso veniva riconosciuto solo ad alcune delle imprese che si trovano in analoga situazione e non alle altre, e inoltre che non esisteva una giustificazione rinvenibile nella logica complessiva del sistema tale da giustificare la differenziazione di trattamento. Esisterebbero quindi due tipi di giustificazione possibile, uno rilevante nella fase di costruzione della selettività *prima facie* e l'altro più ampio nella lettura della misura *prima facie* selettiva alla luce del sistema.

Questo filone interpretativo, che inserisce il passaggio della identificazione dell'obiettivo perseguito dal regime fiscale oggetto della valutazione, viene ripreso come detto dal Tribunale nel caso *British Aggregates*.

Il Regno Unito aveva introdotto la *Aggregates Levy*, cioè un'imposta sui così detti aggregati vergini estratti dalla natura, mentre gli aggregati derivanti da riciclaggio venivano esentati dall'applicazione del tributo. L'obiettivo specifico era quello dell'utilizzo degli aggregati da riciclo in modo da ridurre il fabbisogno di aggregati derivanti da estrazione naturale così da determinare un impatto ambientale minore. Inoltre, l'imposta non veniva applicata alle esportazioni. La Commissione europea decide che non vi è aiuto di Stato in quanto la misura sarebbe giustificata dalla logica e natura del sistema tributario. La BAA, associazione delle imprese che operano nell'estrazione degli aggregati vergini ricorre contro la decisione della Commissione affermando che la norma determina un vantaggio a favore delle imprese esenti. Il Tribunale conferma gli esiti della decisione della Commissione seguendo però un altro tipo di percorso argomentativo, diverso cioè da quello della giustificazione in base al sistema tributario. Il punto di partenza è la constatazione dell'assenza di una armonizzazione a livello europeo della politica ambientale: tale materia rimane di competenza esclusiva degli Stati membri così che essi sono liberi di effettuare un bilanciamento dei diversi interessi coinvolti, di fissare le priorità della propria azione e di conseguenza stabilire quali beni e servizi devono essere assoggettati alla tassazione ambientale. Data la competenza esclusiva dello Stato membro in materia ambientale, la tassazione ambientale costituirebbe un sistema di imposizione fiscale autonomo, definito per l'appunto in base all'obiettivo ambientale e con una sua specifica base imponibile. È essa stessa il proprio sistema di riferimento. Ne segue, nel ragionamento del Tribunale, che coloro che non sono soggetti all'imposta non godono di alcun beneficio specifico perché alla

luce dell'obiettivo ambientale perseguito dal tributo non si trovano in situazione comparabile a quella delle imprese tassate. Il Tribunale invoca inoltre il principio generale accolto a livello europeo del “*polluter's pay principle*” per giustificare la tassazione specifica degli aggregati di provenienza estrattiva. Per quanto riguarda l'esenzione dall'esportazione, il Tribunale la giustifica in base alla considerazione che l'*aggregates levy* è un'imposta indiretta che per sua natura, avendo come criterio informativo il principio di destinazione, non si applica ai beni esportati.

Il Tribunale in questo modo si discosta dall'approccio *effect based* solitamente seguito dalla Corte di Giustizia. Adotta una posizione che assegna una autonomia estremamente ampia agli Stati membri nel modellare il sistema fiscale come meglio credono nelle sue diverse parti, una autonomia che di fatto comprende la possibilità di tassare in maniera discriminatoria anche imprese che hanno lo stesso impatto ambientale; tale autonomia è così ampia da essere riconosciuta anche se l'obiettivo perseguito dallo Stato nello strutturare la misura fiscale è espressamente quello di mantenere la competitività internazionale di certi settori produttivi. Ciò perché secondo il Tribunale gli Stati possono nella loro autonomia effettuare un bilanciamento tra gli interessi in gioco e scegliere quale far prevalere. Il Tribunale sottolinea infine la differenza con il caso *Adria Wien* nel senso che in quel caso la misura consisteva in una esenzione parziale da un tributo, concessa solo ai produttori di certi beni, mentre nel caso *British Aggregates* è la struttura stessa del tributo a venire messa in discussione.

Questa apertura (eccessivamente) liberale viene sconfessata dalla Corte di Giustizia⁴¹. Secondo la Corte il Tribunale ha sbagliato a utilizzare l'obiettivo perseguito dalla misura come elemento decisivo della valutazione della fattispecie perché seguendo tale approccio nessuna misura finirebbe per rientrare nell'ambito del divieto di cui all'articolo 107.1. L'obiettivo perseguito dalla misura rileva nell'analisi solo come benchmark per verificare l'esistenza di una deroga, cioè per delineare l'insieme di imprese che si trovano in situazione legale e di fatto comparabile. E' quindi possibile strutturare un'ecotassa che colpisce solo le imprese la cui attività ha un impatto ambientale ma tra esse non è possibile discriminare, tassando alcune e non altre. In linea con quanto previsto dalla Comunicazione del 1998, un obiettivo come quello ambientale è esterno e non interno al sistema e quindi non può essere utilizzato a fini giustificativi alla luce del sistema. La Corte rileva come

⁴¹ Sentenza 22 dicembre 2008, Causa C 487/06 *British Aggregates Association v. Commission*, Racc. 2008, I 10515.

l'importanza che ha la finalità ambientale a livello europeo non è tale da giustificare la violazione della disciplina sul controllo degli aiuti.

Dopo il rinvio da parte della Corte, il Tribunale ha riformulato la sua sentenza utilizzando il modello tradizionale e quindi partendo dalla identificazione del sistema di riferimento, che non viene fatto coincidere con la misura in questione, ha individuato l'esistenza di una deroga e quindi dichiarato inammissibile la giustificazione della selettività stessa⁴².

Al di là della specificità del caso e la correttezza o meno della sentenza del Tribunale del 2006, soprattutto per quanto riguarda l'estensione eccessiva della costruzione giustificativa da esso proposta, il caso *British Aggregates*, come quello *NOxs*, ha messo in luce un problema concreto, quello cioè di tracciare una linea di demarcazione che permetta al contempo di preservare l'autonomia statale senza svuotare di contenuto il divieto di aiuti.

Una soluzione proposta è stata quella di introdurre nel controllo degli aiuti una "*rule of reason*" analoga a quella utilizzata in antitrust. A questo fine Andreas Bartosch⁴³ ha proposto una modifica del test secondo il seguente schema. Innanzitutto procedere alla identificazione dello schema o misura di tassazione da considerare come sistema di riferimento; poi verificare che l'obiettivo perseguito sia ammissibile alla luce della ratio del controllo sugli aiuti di Stato; infine verificare se la realizzazione di tale regime di tassazione sia giustificato dalla natura o schema generale del sistema di riferimento al quale appartiene.

Per quanto riguarda il primo punto, Bartosch sottolinea come riferirsi allo schema o alla misura d'aiuto senza distinguere è un modo di procedere impreciso; la Corte utilizza tali termini come se fossero in qualche modo sostituibili tra loro (nel caso *NOxs* utilizza ad esempio entrambe le espressioni), ma hanno invece significato diverso e implicazioni differenti. Se infatti l'obiettivo cui fa riferimento la Corte nel caso *Adria Wien* riguarda la misura allora l'ambito di autonomia degli Stati è molto ampio, potendo essi agire anche con azioni individuali, mentre se fa riferimento allo schema, esso deve avere carattere generale, ma allora si torna al problema definitorio della generalità che come si è visto non è risolvibile se non in termini formalistici facendo cioè riferimento al numero delle imprese coinvolte, e il riferimento all'obiettivo diventa inutile. Ciò che conta secondo Bartosch è la legittimità dell'obiettivo perseguito lasciando a una valutazione separata la questione

⁴² Tribunale UE, 7 marzo 2012, causa T 210/02 *British Aggregates* (2).

⁴³ Bartosch A., 2010, "Is there a need for a rule of reason in european state aid law? Or how to arrive at a coherent concept of material selectivity?", *Common Market Law Review*, 47, 729-752.

degli effetti sulla concorrenza.

Il secondo punto rilevante per l'analisi della *rule of reason* è quello relativo alla selezione degli obiettivi che possono essere considerati ammissibili a livello europeo. Questo punto è cruciale per evitare che la maggiore autonomia garantita agli Stati membri dalla dottrina dell'obiettivo si traduca in una specie di carta bianca. Secondo Bartosch occorre guardare alla logica del sistema di controllo degli aiuti di Stato che ha come finalità quella di prevenire che l'aiuto pubblico distorca la concorrenza tra imprese o settori economici, oltre a evitare la corsa ai sussidi. Ne deriva che sono gli obiettivi direttamente economici a doversi considerare inammissibili. In altri termini, Bartosch offre una lettura della selettività "integrata" e non "isolata".

Il terzo passaggio del test proposto da Bartosch riguarda la giustificazione in base alla natura o allo schema generale del quale la misura della quale si disputa appartiene.

La finalità di questo passaggio è quella di verificare la congruenza del trattamento differenziato con l'obiettivo perseguito, una volta che quest'ultimo è stato considerato ammissibile.

4. Il prevalere dell'effetto

E' principio più volte ribadito dalla giurisprudenza che ciò che conta per l'applicazione dell'articolo 107.1 TFUE è l'effetto della misura non la sua veste giuridica né gli obiettivi perseguiti dallo Stato che l'ha adottata⁴⁴. Il principio dell'effetto è un cardine interpretativo che è sempre stato confermato nella evoluzione giurisprudenziale. Nell'ambito di applicazione del test a tre stadi l'enfasi sugli effetti non pone grossi problemi. Una questione specifica sorge invece quando non sia possibile identificare un sistema di riferimento all'interno del quale si inserisce la misura, così che non è possibile di fatto applicare il test a tre stadi col rischio di valutare come generali misure che in realtà sono selettive di fatto. In altri termini, il sistema di riferimento in questi casi è la norma tributaria stessa e la discriminazione avverrebbe di fatto nei

⁴⁴ Ad esempio Sentenza 2 giugno 1973, Italia c Commissione 173/73 cit.; 24 febbraio 1987, causa C 310 /85b *Deufi GmbH & Co. KG c Commissione*; sentenza 26 settembre 1996, C 241/94, *Francia c Commissione*; 27 gennaio 1998, T 67/94, *Ladbroke Racing Ltd c Commissione* cit.

confronti delle imprese alle quali il regime fiscale non si applica.

L'Avvocato Generale Geelhoed nel caso *GIL Insurance* aveva affrontato un problema simile e cioè se l'esclusione dalla tassazione (nel caso da un onere specifico) costituisse aiuto di Stato in quanto configurante un vantaggio, arrivando a una conclusione negativa⁴⁵. Tale conclusione si basava su argomentazioni sia giuridiche che politiche. L'Avvocato Generale sosteneva in fatti che una interpretazione diversa avrebbe esteso in maniera impropria l'ambito di applicazione del divieto di cui all'articolo 107.1, e avrebbe disincentivato gli Stati Membri ad adottare misure che in qualche modo avrebbero introdotto diversità di trattamento fiscale anche quando ciò sarebbe stato perfettamente legittimo⁴⁶.

La questione ha assunto un rilievo specifico nel caso *Gibilterra*⁴⁷ dove si è posto il problema della qualifica come selettive di misure fiscali formalmente generali. Anzi, nel caso in questione oggetto della controversia è un sistema di tassazione delle imprese nel suo complesso.

Si trattava infatti della proposta di riforma della tassazione delle imprese a Gibilterra che era articolata su tre elementi fondamentali:

- a) Una *payroll tax* dell'ammontare di 3000 sterline per persona occupata a Gibilterra, i cui soggetti passivi erano le imprese che producono profitti
- b) Un'imposta sugli immobili utilizzati a fini commerciali fissata in percentuale per immobile occupato a Gibilterra, anche in questo caso i soggetti passivi sono le imprese che producono profitti

La proposta di riforma prevedeva un limite al pagamento di entrambi i tributi. Tali imposte sarebbero state applicate solo se il debito d'imposta si fosse rivelato inferiore al 15 per cento dei profitti dell'impresa; se esso invece avesse ecceduto il 15 per cento, allora le imprese sarebbero state assoggettate a un'imposta del 15 per cento sui profitti, mentre l'imposta sul monte salari e quella sugli immobili sarebbero state portate a credito sull'imposta sui profitti.

⁴⁵ Conclusioni dell'Avvocato Generale L.A. Geelhoed presentate il 18 settembre 2003, causa C 308/01, *GIL Insurance Ltd and Others v Commissioner of Custom and Excises*, Racc. I - 4802

⁴⁶ Nicolaides P., Rusu I. E., 2012, "The Concept of Selectivity: an Ever Wider Scope", *European State Aid Quarterly*, 4, pp. 791- 803.

⁴⁷ C Giust. UE, sentenza 15 novembre 2011 , causa C 106/09 , *Gibilterra*, cit.

E-PFRP N. 20

c) Un'imposta di registro.

Veniva inoltre prevista una addizionale sull'imposta sui profitti per le imprese finanziarie e per quelle di fornitura di servizi di pubblica utilità.

Con la decisione 2005/261/EC la Commissione europea ha bocciato la proposta di riforma perché il nuovo sistema avrebbe presentato almeno tre profili di discriminazione: innanzitutto la condizione per cui l'applicazione dell'imposta sul monte salari e quella sugli immobili è subordinata alla presenza di profitti avrebbe conferito un vantaggio selettivo alle imprese che non conseguono profitti; il *cap* del 15 per cento conferisce a sua volta un vantaggio alle imprese che conseguono profitti ridotti; infine tassare il monte salari dei soggetti impiegati a Gibilterra e gli immobili destinati a uso commerciale ubicati anch'essi a Gibilterra avrebbe favorito le imprese *off shore* rispetto a quelle *on shore*.

Il Tribunale con sentenza del 18 dicembre 2008⁴⁸ ha annullato la decisione della Commissione contestando sia l'asserita selettività geografica della proposta di riforma sia la selettività materiale della stessa. Per quanto riguarda quest'ultimo aspetto, la contestazione principale del Tribunale consiste nel fatto che la Commissione non avrebbe identificato il sistema normale di riferimento, contraddicendo quanto stabilito dalla propria Comunicazione del 1998, un passaggio fondamentale in assenza del quale non sarebbe stato possibile definire come selettiva una qualsivoglia misura fiscale.

In particolare, il Tribunale ha contestato alla Commissione l'aver utilizzato i requisiti del conseguimento di profitti e del *cap* sui profitti stessi come elementi rilevanti costituenti una sorta di deroga, laddove essi avrebbero dovuto essere considerati come elementi costitutivi di un più ampio sistema generale di tassazione piuttosto che una deroga. Non sembra insensato infatti tassare lavoro e capitale immobiliare solo se essi fanno sorgere dei profitti dal momento che tali fattori vengono utilizzati a fini fiscali come *proxy* dell'esistenza di profitti.

Anche la fissazione del *cap* del 15 per cento non appare irragionevole perché la logica della tassazione del lavoro e del capitale immobiliare era finalizzata a porre un limite alla tassazione per non penalizzare l'impiego di tali fattori produttivi.

Per quanto riguarda poi il terzo elemento di selettività individuato dalla

⁴⁸ Trib. UE cause riunite T 211/04 e T 215/04, 18 dicembre 2008, *Governo di Gibilterra e Regno Unito c Commissione*, Racc. 2008, II- 3645.

Commissione (discriminazione a favore delle imprese *off shore*), il Tribunale ha sottolineato che basare la tassazione sul monte salari e gli immobili non può essere considerato derogatorio da un sistema più generale costituendo esso stesso un legittimo sistema di tassazione delle imprese. In questo contesto il Tribunale nota come non sarebbe applicabile un altro sistema di tassazione delle imprese rispetto a quello previsto, per cui non c'è trattamento differenziato; inoltre, ha ricordato come in assenza di una armonizzazione della tassazione delle società rimane competenza degli Stati la definizione del sistema preferito di tassazione in base alle specifiche esigenze dell'economia del paese. La Commissione ha accennato a una certa incoerenza interna al sistema proposto, quella cioè di considerare monte salari e immobili come *proxy* dei profitti e poi tassare i profitti stessi calcolati in base a principi contabili internazionali senza peraltro sviluppare l'argomento, mentre il Tribunale ha trovato quello proposto come un sistema unitario di tassazione dei profitti d'impresa articolato su diversi elementi.

Secondo una interpretazione dottrinale⁴⁹ il Tribunale in realtà nelle contestazioni che hanno portato all'annullamento della decisione della Commissione non ha di fatto affrontato la questione della selettività né quella della possibile giustificazione in base alla natura e alla logica del sistema limitandosi a sollevare una questione del tipo “difetto di motivazione”. Tutto viene fatto ruotare infatti attorno alla mancata definizione del sistema di riferimento e della conseguente dimostrazione della natura derogatoria della particolare applicazione delle due imposte su monte salari e immobiliare. Il Tribunale assume quindi che questa sia la strada che necessariamente deve percorrere la Commissione per stabilire la selettività di una misura, anche se il test a tre stadi è stato criticato da più parti. Il Tribunale in altri termini, considerato il sistema proposto nella riforma come quello “normale” ha concluso che un sistema non può logicamente derogare da se stesso e di conseguenza ha enfatizzato il punto 13 della Comunicazione del 1998 nel quale la Commissione stessa ha affermato che sono gli Stati ad avere il potere di distribuire il carico fiscale sui fattori della produzione nel modo che ritengono più appropriato in base alla politica economica da essi stessi scelta⁵⁰.

Nella sua opinione, fornita nell'ambito dell'appello sollevato dalla Commissione, a sostegno della posizione del Tribunale l'Avvocato Generale

⁴⁹ Rossi-Maccanico P., 2009, “Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids”, *European State Aid Law Quarterly*, 1, pp. 63- 72.

⁵⁰ Commission Notice 1998.

Jääskinen⁵¹ ha contestato alla Commissione il tentativo di introdurre un concetto estraneo, quello di “discriminazione intrinseca” . Il problema sollevato dalla Commissione, secondo l’Avvocato Generale, è un problema serio ma è un problema di concorrenza fiscale dannosa e in quel contesto dovrebbe eventualmente essere affrontato, non distorcendo lo strumento del controllo degli aiuti di Stato.

La Corte di Giustizia⁵² con la sentenza del 15 novembre 2011 ha adottato una posizione diversa rispetto al Tribunale e, invece di rimandare il caso al Tribunale per una nuova sentenza, ha convalidato la decisione della Commissione del 2004.

Per quanto riguarda i primi due rilievi sollevati dalla Commissione, in realtà, la Corte ha dato ragione al Tribunale in quanto il particolare regime di tassazione dei profitti, essendo applicato in maniera indistinta a tutte le imprese come da interpretazione ormai consolidata costituiva una misura di natura generale che come tale non costituisce aiuto di Stato. Inoltre, in linea con il punto 13 della Comunicazione del 1998, la Corte di Giustizia rilevava che il solo fatto per cui alcune imprese fossero tassate meno di altre era conseguenza accidentale di un fatto non predeterminabile e cioè quello di non aver conseguito profitti che in linea teorica poteva riguardare l’insieme delle società operanti a Gibilterra. Diverso invece l’atteggiamento della Corte per quanto riguarda il terzo aspetto, e cioè quello del favore di cui avrebbero goduto le imprese *off shore*. Qui il ragionamento della Corte è decisamente diverso e innovativo rispetto a quello del Tribunale.

La Corte di Giustizia parte dal principio della prevalenza dell’effetto a fronte di quello che avrebbe utilizzato il Tribunale, basato solamente sulla tecnica di ingegneria normativa adottata. Quest’ultimo approccio avrebbe impedito, sulla base di sole considerazioni di natura formale, di considerare come selettiva una misura che esenta le imprese *off shore* da tassazione; inoltre, avrebbe condotto a una applicazione ingiustificatamente asimmetrica del controllo sugli aiuti di Stato a norme fiscali trattando in modo diverso misure che hanno lo stesso effetto agevolativo. L’esclusione delle imprese *off shore* dalla tassazione non è conseguenza casuale ma preordinata del sistema proposto, e questo appare il criterio da seguire nei casi in cui, essendo la norma disegnata in modo formalmente generale, non è possibile applicare il semplice criterio della

⁵¹ Cfr. l’opinione dell’Avvocato Generale Nilo Jaaskinen presentate il 7 aprile 2011, cause riunite C 106/09 P e C 107/09 P European Commission and Kingdom of Spain v. Government of Gibraltar and United Kingdom.

⁵² V. nota 48.

deroga. La validità del test a tre stadi viene pertanto circoscritta individuando una categoria di casi nei quali esso conduce a errori appartenenti alla tipologia dei falsi negativi.

Ci si trova qui di fronte al problema dei limiti da attribuire rispettivamente al vaglio formale e a quello sostanziale di natura economica nella valutazione degli aiuti. L'approccio economico intende appunto ovviare a quello strettamente legal-formalistico per ridurre gli errori di tipo I e II, cioè i falsi positivi e negativi. La Componente formale è però altrettanto importante in quanto conferisce stabilità alla regola, stabilità che ha un valore economico in quanto permette ai soggetti destinatari di formulare aspettative affidabili sul comportamento altrui⁵³, in questo caso delle autorità preposte all'*enforcement* del controllo sugli aiuti.

Il dibattito che è seguito a questa sentenza ha messo in luce da un lato proprio il problema dell'incertezza che in questo modo viene inserita nel sistema e in secondo luogo la questione dei poteri della Commissione rispetto all'autonomia degli Stati membri.

Così secondo una critica⁵⁴, la Corte avrebbe costruito un insieme non chiaramente identificato, quello delle imprese *off shore*, che si troverebbero in situazione comparabile con quelle *on shore* in base al semplice fatto di svolgere attività a Gibilterra. Una tassazione che ha per base imponibile monte salari e immobili non definirebbe il gruppo di riferimento in base a queste due basi imponibili come sarebbe logico, ma in base a un criterio ulteriore, quello appunto del luogo dove viene svolta parte della propria attività. Se il punto di partenza dell'analisi è la base imponibile della tassazione degli immobili e dell'occupazione, allora le imprese *off shore* non possono essere considerate in situazione comparabile con quelle *on shore*. D'altro canto, quel tipo di imposta non è suscettibile di essere modificata in modo tale da poterla estendere ulteriormente, una volta che si applica a tutte le imprese alle quali è possibile riferire quella certa base imponibile. La scelta di quella base imponibile esclude di per sé le imprese *off shore* ma non significa che in questo modo lo Stato abbia rinunciato a parte del gettito al quale avrebbe altrimenti diritto (requisito per l'esistenza di una *tax expenditure*). L'obiettivo del gettito può essere raggiunto in vari modi; non è un obiettivo di "massimizzazione del

⁵³ Cfr sul punto Buchanan J.M., 1990, "La buona economia e il cattivo diritto", in "La libertà nel contratto costituzionale", Milano, Il Saggiatore.

⁵⁴ Temple Lang J., 2012, "The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment- a Methodological Revolution?", *European State Aid Law Quarterly*, 4, pp. 805- 812.

gettito” che viene derogato se esiste una teorica possibilità di una tassazione alternativa che riguarda una base imponibile più ampia.

La Corte avrebbe inoltre fatto riferimento all’effetto senza indicare uno standard di confronto con il quale poter stabilire il prodursi di un determinato effetto, il che in buona sostanza riporta al problema della definizione del sistema di riferimento. L’enfasi sull’effetto, se è importante in quanto la finalità ultima del sistema è quello di evitare distorsioni al funzionamento concorrenziale del mercato unico, può giungere a cannibalizzare ogni altro elemento.

Inoltre, il richiamo fatto dalla Corte al caso *British Aggregates* da parte della Corte sembra inappropriato perché i due casi differiscono in modo sostanziale. Innanzitutto nel caso *British Aggregates* l’obiettivo perseguito era quello della tutela ambientale, quindi un obiettivo chiaramente non fiscale, mentre nel caso *Gibilterra* si trattava di una tassazione dei profitti strutturata in modo da non disincentivare le attività economiche; là c’era una chiara discriminazione tra prodotti provenienti dall’Irlanda del Nord e quelli del resto d’Irlanda che non trovava alcuna motivazione di natura di tutela ambientale e quindi era contraddittoria rispetto allo stesso obiettivo perseguito dall’imposta in questione; il Tribunale era andato chiaramente un po’ troppo in là nell’affermare la autonomia statale in materia fiscale perché ha affermato che lo Stato era libero di scegliere i prodotti da tassare a fini ambientali **a prescindere** dal fatto che in tal modo avrebbe conferito un vantaggio selettivo⁵⁵.

In altri termini, se è vero che con il caso *British Aggregates* il pendolo è stato spostato dal Tribunale verso una tutela estrema dell’autonomia statale, con il caso *Gibilterra* la Corte, dopo aver corretto la rotta intrapresa dal Tribunale in quel caso, ha spostato l’asse verso una riduzione decisa di tale autonomia rischiando un imperialismo del controllo degli aiuti di Stato.

5. Post Gibilterra: i casi di tax rulings

Un passaggio ulteriore nell’applicazione “aggressiva” del controllo degli aiuti di Stato in materia fiscale, al limite dello sconfinamento di competenze,

⁵⁵ Temple Lang J., 2012 p, 809.

riguarda casi accomunati dal fatto che oggetto dell'indagine della Commissione sono *tax rulings* relativi a meccanismi di *transfer pricing*.

Nel 2014 la Commissione ha aperto quattro procedimenti con riferimento a *tax rulings* che hanno per oggetto pratiche di *transfer pricing* di alcune imprese multinazionali⁵⁶. L'11 giugno nei confronti dell'Irlanda per Apple⁵⁷, del Lussemburgo per Fiat Finance⁵⁸, dei Paesi Bassi per Starbucks⁵⁹ e il 7 ottobre di nuovo contro il Lussemburgo per Amazon⁶⁰. Nel febbraio 2015 poi, la Commissione ha aperto un altro caso che ha per oggetto un ulteriore *tax ruling*, riguardante però uno schema di agevolazione fiscale per gli *excess profits* e non di *transfer pricing* in Belgio⁶¹.

La Commissione ha già adottato alcune decisioni negative, nei casi Fiat Finance, Starbucks e Belgium *excess profits*. In attesa della conclusione degli altri due procedimenti con relativa decisione, e dell'esito dei ricorsi contro le decisioni già adottate, si possono fare alcune considerazioni di carattere generale con riferimento all'orientamento della Commissione in questo ambito particolare. La percezione è quella che con tali decisioni la Commissione abbia proseguito in maniera decisa nel processo di "invasione di campo" nelle prerogative statali criticato nel caso Gbilterra. Oltre a questo profilo "politico" l'analisi dei casi in questione mette in luce anche problemi relativi all'applicazione pratica della disciplina sugli aiuti di Stato alla particolare configurazione delle imprese multinazionali.

I *tax rulings* sono delle lettere dell'amministrazione fiscale di natura interpretativa che certificano il metodo con il quale un'impresa deve calcolare l'imposta; hanno quindi la funzione di accrescere la certezza giuridica nell'applicazione della normativa tributaria in un campo particolarmente critico, quello delle imprese multinazionali, casi in cui il *tax ruling* ha per oggetto il così detto *transfer pricing*.

Quando una transazione avviene tra imprese che sono parte dello stesso

⁵⁶ Per una breve rassegna della questione e i provvedimenti già presi cfr Commissione europea- comunicato stampa del 21 ottobre 2015 (IP/15/5880) , " La Commissione decide: i vantaggi fiscali selettivi concessi a Fiat in Lussemburgo e a Starbucks nei Paesi Bassi sono illegali ai sensi delle norme UE sugli aiuti di Stato".

⁵⁷ Apple (SA 38373).

⁵⁸ Fiat Finance (SA 38375).

⁵⁹ Starbucks (SA 38374).

⁶⁰ Amazon (SA 38944).

⁶¹ Commissione europea- comunicato stampa dell'11 gennaio 2016 (IP/16/42) , "Aiuti di Stato: la Commissione ritiene illegale il regime fiscale belga sugli utili in eccesso. Dovranno essere recuperati circa 700 milioni di euro da 35 multinazionali".

gruppo, cioè sono soggette a un controllo comune, il prezzo della transazione non viene stabilito dal mercato e può di conseguenza essere calcolato convenzionalmente in modo tale da ridurre il carico fiscale, il che può avvenire ad esempio tramite una sovrastima dei costi nelle giurisdizioni nelle quali la tassazione è più elevata oppure “spostando” i profitti in capo alla società del gruppo ubicata nella giurisdizione nella quale il carico fiscale è inferiore. La riduzione di gettito per gli Stati che deriva da queste pratiche, particolarmente avvertito in tempi di crisi economica, così come l’incidenza che la loro generalizzazione provoca sul buon funzionamento del mercato interno e in ultima analisi sulla concorrenza, ha indotto la Commissione europea a intraprendere una serie di iniziative che possono essere ricondotte alla dichiarazione di intenti del dicembre 2012 sulla lotta a evasione ed elusione fiscale⁶².

Ora, non è compito del controllo degli aiuti di Stato stabilire se le imposte sono pagate nell’ammontare appropriato e vengono versate al soggetto giusto; diversa è però la situazione se attraverso accordi di *tax ruling* le amministrazioni degli Stati favoriscono alcune imprese rispetto ad altre. Sotto questo particolare profilo essi rientrano nel possibile ambito di applicazione dell’articolo 107.1 TFUE. La Commissione d’altronde ha applicato già nel recente passato le regole sugli aiuti di Stato ad accordi di *transfer pricing*⁶³ per cui le decisioni delle quali parliamo non costituiscono da questo punto di vista una rottura della prassi. Questa nuova ondata di decisioni, che ha suscitato particolare interesse dal punto di vista mediatico, sembra rappresentare comunque una discontinuità rispetto al passato proprio perché si inserisce in una strategia più ampia, complessa e coordinata di controllo di particolari metodi di tassazione adottati dagli Stati membri. Ne deriva l’impressione che gli interventi della Commissione in realtà siano finalizzati piuttosto a contribuire a realizzare una armonizzazione occulta piuttosto che a contrastare singole azioni di aiuto, attribuendo quindi alla disciplina sugli aiuti una

⁶² “An action plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion”, dicembre 2012; 18 marzo 2015 “Tax Transparency Package”. Nel giugno 2015 la Commissione ha elaborato una serie di proposte finalizzate al contrasto dell’elusione fiscale, assicurare un gettito sostenibile e rafforzare il mercato unico. Le misure fanno parte del “Commission Action Plan for fair and effective taxation”. Sulla stessa linea va ricordata la strategia per il rilancio del progetto di una “Common Consolidated Corporate Tax Base”.

⁶³ Decisione n. 2004/77/EC, (*Belgium tax ruling system for United States foreign sales corporations*); Decisione n. 2003/438/EC (*Luxembourg Finance Companies*); Decisione n. 2003/512/EC (*German Control and Coordination centres*); decisione n. 2004/76/EC (*France Headquarters and Logistic Centres*).

funzione a essa estranea ⁶⁴. Fini qui le perplessità di natura “politica”. Non sarebbero però sufficienti se non ci fossero delle perplessità relative alla correttezza dell’applicazione della normativa sugli aiuti di Stato a questi casi che fanno pensare che la vera *ratio* ad essi sottostante possa essere quella di armonizzazione occulta.

Quali sono le caratteristiche principali dei casi esaminati dalla Commissione e delle decisioni prese?

Limitiamo l’attenzione ai due casi di *transfer pricing* già decisi.

Fiat Finance and Trade è una società del gruppo Fiat con sede a Lussemburgo che fornisce servizi finanziari ad altre società dello stesso gruppo. Data l’attività svolta, essa è assimilabile ad una banca per cui la sua base imponibile è calcolata come ritorno del capitale investito per lo svolgimento dell’attività finanziaria. Il *tax ruling* di cui si tratta ha permesso una sottovalutazione del capitale della società e un calcolo dei profitti fortemente sottostimato rispetto a quelli di mercato. Fiat Finance and Trade ha così pagato imposte solo su una frazione del capitale applicandovi inoltre un tasso di remunerazione ritenuto irrealistico. L’assenza di collegamento con il tasso di profitto di mercato costituisce una violazione del principio del *arm’s length* e di conseguenza Fiat avrebbe ottenuto un corrispondente aiuto di Stato calcolato tra i 20 e 30 milioni di euro.

Nell’altro caso, Starbucks Manufacturing EMEA BV con sede nei Paesi Bassi è l’unica impresa di tostatura del caffè del gruppo presente in Europa, che vende appunto caffè tostato e prodotti collegati (tazze, biscotti ecc). Grazie a un *tax ruling* delle autorità olandesi essa avrebbe pagato imposte artificialmente inferiori rispetto a quanto avrebbe viceversa dovuto pagare “normalmente”. I principali strumenti utilizzati per ridurre il carico fiscale sono quello di pagare royalty per la tostatura del caffè alla società Alki facente parte dello stesso gruppo Starbucks e con sede nel Regno Unito (trasformando quindi i profitti in *royalty*) e quello di stabilire un prezzo gonfiato per il caffè verde acquistato dalla Starbucks Coffee Trading SARL che ha sede in Svizzera. Anche in questo caso le minori imposte ammonterebbero a una somma calcolata tra 20 e 30 milioni di euro.

Quali sono i profili di interesse per la disciplina di controllo degli aiuti? Il metodo di calcolo certificato dal *tax ruling* avrebbe attribuito un vantaggio ai beneficiari che si concretizza nella loro valutazione delle transazioni a fini

⁶⁴ Lyal R., 2015, “Transfer Pricing Rules and State Aid”, *Fordham International Law Journal*, vol. 38, pp. 1017- 1043.

fiscali in base a valori diversi da quelli di mercato (selettività materiale). Inoltre, nel caso Fiat la procedura seguita dall'amministrazione avrebbe anche presentato un elevato grado di discrezionalità (selettività amministrativa).

Circoscriviamo l'attenzione al solo aspetto della selettività materiale in senso stretto. Per determinare l'esistenza del vantaggio selettivo in casi di questo tipo la Corte di Giustizia ha solitamente collegato l'esistenza dell'aiuto nei casi di *transfer pricing* alla violazione del già citato *arm's length principle*, definito dall'OCSE⁶⁵.

L'OCSE ha individuato alcune tipologie di calcolo che sono compatibili con il principio dell'*arm's length*, tra le quali configura il *transactional net margin method* (TNMM)⁶⁶ che è quello utilizzato nel caso Fiat. L'uso di un metodo del genere quindi di per sé non è criticabile. La scelta tra le tipologie individuate dall'OCSE non può essere però arbitraria, nel senso che se una delle metodologie utilizzate è nello specifico caso meno adatta a riflettere i reali valori di mercato rispetto a un'altra, tale scelta può essere rilevante ai fini dell'applicazione del controllo degli aiuti. Questo è uno dei rilievi sollevati nel caso Fiat⁶⁷.

In secondo luogo, il modo in cui viene applicato il metodo di calcolo, ad esempio utilizzando un indicatore di profitto inappropriato nell'applicazione del criterio TNMM, può determinare il sorgere un vantaggio selettivo.

Una delle principali critiche sollevate all'operato della Commissione riguarda l'identificazione del sistema di riferimento⁶⁸. La Commissione si sarebbe discostata dall'approccio solitamente seguito (caso Forum 187 ad esempio) che consisteva nell'identificare il sistema di riferimento nell'insieme delle imprese multinazionali, mentre nei casi in questione il sistema di riferimento è stato individuato nell'insieme delle imprese (multinazionali o meno) alle quali si applica il sistema di tassazione. Si tratta di un esempio di definizione eccessivamente estesa del sistema di riferimento che finisce per ridurre talmente le possibilità di sfuggire all'accusa di selettività da porre pressoché

⁶⁵ La Corte di Giustizia nella sentenza del 22 giugno 2006, cause riunite C 182/03 e C 217/03 Regno del Belgio e Forum 187 ASBL contro Commissione europea, al punto 94 fa riferimento al metodo del *cost plus* come esempio di determinazione del reddito imponibile in linea con le determinazioni dell'OECD. Il metodo *cost plus* è uno dei metodi coerenti con il principio dell'*arm's length*.

⁶⁶ OECD, 2010, "Review of Compatibility and of Profit Methods: revision of Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines", Center for Tax Policy and Administration, pp. 29-32.

⁶⁷ Lyal cit., p. 1025.

⁶⁸ Cfr ad esempio Buendia Sierra J.L., State aid and Tax Rulings, relazione presentata all' "Annual Conference on European State Aid Law", Trier 12-13 november 2015.

qualunque accordo di questo genere nell'ambito della violazione dell'articolo 107.1. Le imprese che non fanno parte di un gruppo multinazionale per definizione non possono godere del *tax ruling*, il che replicherebbe in qualche modo l'approccio utilizzato nel caso Gbilterra nell'individuare la selettività nei confini della norma.

Una critica ulteriore è quella per cui la Commissione ha utilizzato il modello OCSE quasi si trattasse di una fonte normativa, il che non è, per giungere a usare il controllo degli aiuti facendo riferimento a un ideale di "realtà economica" sul quale modellare l'intero sistema.

È attraverso questa serie di passaggi che la disciplina degli aiuti tenderebbe surrettiziamente a mutare funzione da quella di controllo a quella di armonizzazione implicita.

6. Conclusioni

In questo articolo si è cercato di tracciare sinteticamente il percorso attraverso il quale il requisito della selettività delle misure d'aiuto ha assunto un ruolo centrale nella applicazione della disciplina sul controllo degli aiuti di Stato e si è rivelato strumento utile per perseguire obiettivi diversi da quelli suoi propri.

In conclusione sembra che si possa ricostruire una "griglia" molto sintetica nella quale si collocano le diverse ipotesi. Questa griglia combina i due elementi fondamentali attorno ai quali si costruisce il requisito della selettività, quello formale, legato alla struttura della norma, e quello sostanziale, legato agli effetti che la misura d'aiuto determina.

È in linea teorica ipotizzabile avere:

- a) una misura che è generale sia dal punto di vista formale (Gf) che sostanziale (Gs). Come già visto, nella Comunicazione del 1998 sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alla tassazione diretta delle imprese sono portate ad esempio di questa tipologia le misure di pura tecnica fiscale, come la fissazione delle aliquote d'imposta, e quelle che perseguono un obiettivo di politica economica generale che sono applicate in modo indifferenziato: caso GfGs. Si è rivelata ben presto la difficoltà che si incontra per una chiara definizione delle fattispecie che rientrano in questa categoria, il che ha portato a enfatizzare il ruolo delle altre

ipotesi.

- b) Una misura selettiva sia formalmente (Sf) che sostanzialmente (Ss) : è il caso classico dell'aiuto di Stato sotto forma di misura fiscale quando l'agevolazione è chiaramente ristretta a un sottoinsieme di imprese e rappresenta una deviazione da un tributo altrimenti generale, oppure il caso in cui viene rigettata la giustificazione portata alla Commissione dallo Stato membro : caso Sf Ss.
- c) Una misura formalmente selettiva (Sf) ma che in realtà è di tipo generale (Gs). In questo ambito rientrano le ipotesi nelle quali sussiste una giustificazione alla prima *facie selectivity*,: caso Sf Gs. Data l'interpretazione restrittiva data alle possibilità di giustificazione, si tratta di ipotesi marginali.
- d) Una misura formalmente generale (Gf) che si rivela selettiva (Ss) nell'applicazione concreta. In questo ambito rientrano i casi così detti di selettività amministrativa, poco problematici, e di selettività *de facto*⁶⁹: caso GfSs. È quest'ultima ipotesi, della quale il caso Gbilterra rappresenta la punta avanzata, a costituire una breccia per un utilizzo del controllo degli aiuti di Stato tale da assolvere un ruolo tendenzialmente sostitutivo della politica di armonizzazione fiscale.

Da quanto detto è chiaro come i casi sub *b)* e *d)* siano quelli che finiscono per comprendere la maggior parte delle ipotesi e che tendono ad aumentare grazie a una interpretazione estensiva che si è concretizzata da un lato nell' "assorbire" l'aspetto sostanziale in quello formale quando sia rintracciabile una differenziazione formale di trattamento, cioè nelle ipotesi sub *b)* e viceversa

⁶⁹ La Comunicazione della Commissione, " Progetto di comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE", cit. definisce la selettività *de facto* nel seguente modo: "la selettività di fatto può essere stabilita nei casi in cui, anche se i criteri formali per l'applicazione della misura sono formulati in termini generali e oggettivi, la struttura della misura è tale che i suoi effetti favoriscono in modo significativo un particolare gruppo di imprese" punto 122.

eclissando quello formale a vantaggio di quello sostanziale nelle ipotesi sub d).

La combinazione della centralità del requisito della selettività nella individuazione della violazione dell'articolo 107.1 TFUE, e la sua interpretazione sempre più incentrata sull'aspetto sostanziale dell'effetto discriminatorio ha favorito un utilizzo del controllo degli aiuti in alcuni casi sostitutivo degli strumenti propri del contrasto degli effetti negativi sul mercato unico della mancata armonizzazione delle imposte dirette.

Il dibattito sul contenuto da fornire al requisito della selettività è ancora in corso, tra critiche e posizioni invece di maggior favore alla sua estensione nella direzione delle funzione di armonizzazione⁷⁰. In generale, l'insoddisfazione con il modo in cui il requisito viene interpretato ha condotto a proporre soluzioni alternative⁷¹, nessuna delle quali peraltro ha finora ottenuto un sostegno convinto e generalizzato. Una diversa impostazione invece propone di integrare il test della selettività valorizzando il ruolo dell'impatto sulla concorrenza di una misura d'aiuto⁷², seguendo la traccia indicata nel 2005 dal Piano d'azione sull'utilizzo di un "*more refined economic approach*". Ma qui si apre un filone che richiederebbe ulteriori approfondimenti.

<http://www.digef.uniroma1.it/pubblicazioni>

Contact: e-pfrp@uniroma1.it

⁷⁰ Su questa linea cfr. Pistone P., 2012, "Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions Countering Selective Advantages Amidst Disparities", *Intertax*, volume 40, numero 2, pp. 85- 91.

⁷¹ Per alcuni riferimenti a tali alternative cfr. le conclusioni dell'avvocato generale Nilo Jääskinen presentate il 7 aprile 2011, *Commissione e Spagna / Government of Gibraltar e Regno Unito*,; cfr anche Micheau C., 2015, "Tax Selectivity in European Law of State aid- Legal Assessment and alternative approaches", *European Law Review Law*, 40, pp. 323- 348.

⁷² Da Cruz Villaga J.L., 2009, "Material and Geographical Selectivity in State Aid- Recent Developments", *European State Aid Law Quarterly*, 4, pp. 443- 451.