



COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE

Bruxelles, 09.02.2004  
C(2004)434

**Relazione sull'attuazione della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese**

## **Relazione sull'attuazione della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese**

1. L'11 novembre 1998, la Commissione ha adottato una comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese<sup>1</sup> (in appresso «la comunicazione»). La comunicazione fa seguito all'impegno assunto dalla Commissione in occasione dell'adozione, da parte del Consiglio, di un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese<sup>2</sup>, il 1° dicembre 1997. Il codice di condotta era volto ad avviare un'azione volontaria e concertata degli Stati membri al fine di contrastare la concorrenza fiscale dannosa. La comunicazione si inserisce altresì in un obiettivo più ampio, vale a dire il chiarimento e il rafforzamento dell'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato al fine di ridurre le distorsioni della concorrenza che incidono in particolare sul completamento del mercato unico e sulla realizzazione dell'unione economica e monetaria.
2. Al punto 37 della comunicazione, la Commissione annunciava che avrebbe proceduto, da un lato, all'esame dei progetti di aiuti fiscali che le sarebbero stati notificati e degli altri aiuti fiscali eventualmente attuati illegalmente negli Stati membri, dall'altro, al riesame dei regimi esistenti. La presente relazione non intende fornire un elenco esaustivo di tutti i casi di aiuti fiscali esaminati dalla Commissione dalla pubblicazione della comunicazione. Essa si concentra in particolare sui casi di aiuti fiscali per i quali la Commissione ha avviato indagini nel 2001, parallelamente ai lavori del codice di condotta, nonché sui casi che illustrano meglio i principi sviluppati dalla comunicazione.
3. La comunicazione della Commissione non va intesa come un insieme di nuovi orientamenti per l'esame degli aiuti fiscali, in quanto non implica alcun cambiamento nella prassi seguita dalla Commissione per valutare la compatibilità degli aiuti di natura fiscale. Essa si basa ampiamente sulla giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale di primo grado ed è volta a fornire chiarimenti in merito all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE alle misure di carattere fiscale. Questo punto è del resto stato confermato dal Tribunale di primo grado<sup>3</sup>. La comunicazione ha pertanto contribuito in maniera significativa ad aumentare la trasparenza nell'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato in materia fiscale.
4. Inizialmente, la Commissione doveva presentare una relazione sull'applicazione della comunicazione due anni dopo la sua pubblicazione<sup>4</sup>. Tenuto conto del numero relativamente limitato di casi di aiuti fiscali esaminati fino al 2001, la Commissione ha ritenuto preferibile acquisire un'esperienza maggiore prima di procedere ad un

---

<sup>1</sup> GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3.

<sup>2</sup> GU C 2 del 6.2.1998, pag. 1.

<sup>3</sup> Sentenza del Tribunale di primo grado del 23 ottobre 2002 nelle cause riunite T-269/99, T-271/99 e T-272/99 *Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava e Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya/Commissione*, punto 79, Raccolta 2002, pag. II-421.

<sup>4</sup> Cfr. punto 38 della comunicazione.

bilancio. La Commissione dispone ormai di un'esperienza sufficiente per elaborare un primo bilancio sull'applicazione della comunicazione. Questo si articolerà su tre assi:

- la comunicazione in quanto ausilio all'azione della Commissione nel campo degli aiuti di natura fiscale;
- i rapporti tra il controllo degli aiuti di Stato e la lotta contro la fiscalità dannosa;
- infine, l'applicabilità dei principi enunciati nella comunicazione, che riguardano di norma solo le misure di tassazione diretta, alle misure di tassazione indiretta.

## **1. LA COMUNICAZIONE IN QUANTO AUSILIO ALL'AZIONE DELLA COMMISSIONE NEL CAMPO DEGLI AIUTI DI NATURA FISCALE**

5. La comunicazione è stata di ausilio all'analisi di numerosi casi di aiuti fiscali, rivelandosi uno strumento adeguato nella misura in cui i principi da essa enunciati hanno potuto essere applicati e perfezionati nel quadro dell'analisi dei regimi di aiuti. Per quanto concerne la nozione di aiuto di Stato, in appresso sono illustrati i principali insegnamenti che si possono trarre dall'applicazione della comunicazione.

### **1.1. Nozione di aiuto**

6. La nozione di aiuto è una nozione oggettiva, che non lascia alla Commissione alcun margine di discrezionalità. La comunicazione intende quindi prevalentemente illustrare i casi in cui i criteri definiti all'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE sono soddisfatti. I principi ripresi nella comunicazione esulano dal potere discrezionale della Commissione, ma gli esempi citati nella comunicazione non possono essere considerati rappresentativi di tutte le fattispecie possibili. È infatti impossibile elaborare un elenco completo di tutti i casi in cui una misura fiscale può essere qualificata come aiuto. La forma che può assumere un aiuto fiscale dipende dall'evoluzione dei metodi impositivi e di ingegneria fiscale. La presente relazione non è pertanto destinata a completare la comunicazione, ma piuttosto ad illustrare il modo in cui i principi enunciati nella comunicazione sono stati applicati.
7. L'approccio sistematico in materia di aiuti di natura fiscale seguito dalla Commissione dall'adozione della comunicazione ha permesso di esaminare misure fiscali altamente diversificate. L'analisi di questo approccio consente di precisare i diversi criteri che inducono a qualificare una misura come aiuto, vale a dire:
  - l'esistenza di un vantaggio selettivo;
  - l'utilizzo di risorse pubbliche;
  - l'incidenza sugli scambi intracomunitari;
  - nonché, eventualmente, la giustificazione della misura sulla base della natura del sistema fiscale di cui trattasi.

### 1.1.1. Nozione di vantaggio

8. Come già sottolineato nella comunicazione, il vantaggio può assumere forme diverse: riduzione della base imponibile, riduzione dell'ammontare dell'imposta, differimento del debito fiscale, ecc.

#### 1.1.1.1. Nozione di vantaggio nel quadro di metodi di imposizione alternativi

##### *Il caso del metodo del costo maggiorato ("cost plus")*

9. I principi illustrati nella comunicazione sono validi sia nel quadro di metodi di imposizione analitici classici, nei quali il risultato imponibile è dato dalla differenza tra i proventi e i costi dell'impresa, sia nel quadro di metodi di imposizione alternativi, quali quelli raccomandati in relazione alle operazioni transfrontaliere intragruppo.
10. È appunto il caso del metodo del costo di rivendita maggiorato («cost plus»), che è uno dei metodi raccomandati dall'OCSE. Si tratta di un principio internazionale che figura nel rapporto dell'OCSE del 1995 relativo agli « *orientamenti in materia di prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali* ». Il metodo in questione consiste nell'utilizzare i costi sostenuti dai fornitori di beni (o dai prestatori di servizi) nel quadro di un'operazione tra imprese associate, maggiorandoli di un margine di profitto adeguato tenuto conto delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati, dei rischi incorsi e delle condizioni di mercato. Pur non rientrando di per sé nel campo d'applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato CE, tale metodo può comunque determinare un vantaggio qualora le modalità di imposizione applicate non tengano debitamente conto della realtà economica delle operazioni ed esso conduca quindi ad un'imposizione inferiore rispetto a quella determinata dal metodo impositivo normale. Dall'adozione della comunicazione, la Commissione ha esaminato sette regimi<sup>5</sup> di questo tipo, riscontrando la presenza di diverse forme di vantaggi.
11. Innanzitutto, per quanto riguarda la base imponibile, taluni regimi basati sul metodo del «costo maggiorato» prevedevano esplicitamente l'esclusione di determinate spese dalla base di calcolo. Le spese escluse erano strettamente legate all'attività delle imprese interessate. Si trattava, a seconda dei casi, delle spese di personale<sup>6</sup>, dei costi legati alla promozione delle vendite, al trasporto delle merci e al credito<sup>7</sup>, di taluni costi di subappalto<sup>8</sup> o delle spese finanziarie<sup>9</sup>. Ora, queste

---

<sup>5</sup> Si tratta del regime dei centri di coordinamento belgi, decisione del 17 febbraio 2003, GU L 282 del 30.10.2003, del regime dei centri di controllo e coordinamento di società estere in Germania, decisione del 5 settembre 2002, GU L 177 dell'1.7.2003, dei centri di coordinamento lussemburghesi, decisione del 16 ottobre 2002, GU L 170 del 9.7.2003, pag. 20, delle società finanziarie lussemburghesi, decisione del 16 ottobre 2002, GU L 153 del 20.6.2003, pag. 40, dei centri di coordinamento di Biscaglia (Spagna), decisione del 22 agosto 2002, GU L 31 del 6.2.2003, pag. 26, del regime francese per i centri di coordinamento e logistici (decisione non ancora pubblicata) e del regime applicabile alle società di vendita americane in Belgio, decisione del 25 giugno 2003 (non ancora pubblicata).

<sup>6</sup> Cfr. caso già citato relativo ai centri di coordinamento belgi.

<sup>7</sup> Cfr. caso già citato relativo al regime applicabile alle imprese americane di promozione delle vendite stabilite in Belgio.

<sup>8</sup> Cfr. caso già citato relativo ai vantaggi accordati in Francia ai centri di coordinamento e logistici.

esclusioni di taluni costi dalla base imponibile implicano generalmente un vantaggio per le imprese interessate rispetto alla situazione normale. In effetti, conformemente al metodo del «costo maggiorato», l'importo della base imponibile è determinato applicando alle spese sostenute una percentuale predeterminata, corrispondente al margine di profitto stimato dell'impresa. Una sottovalutazione delle spese comporta pertanto necessariamente una riduzione dell'imposta da pagare. Questa riduzione è particolarmente significativa quando le spese in questione rappresentano una parte considerevole delle spese complessive dell'impresa.

12. In taluni casi, il vantaggio si concretizzava al livello dei margini di profitto. Tali margini potevano essere fissati in maniera arbitraria, senza tenere conto della reale natura delle attività esercitate. Più il margine era stato sottovalutato, più il vantaggio era quindi ingente.
13. Ad esempio, in due decisioni riguardanti il Belgio, la decisione relativa ai centri di coordinamento e la decisione relativa alle società di vendita americane, la Commissione ha constatato che, in pratica, per il calcolo dell'imposizione dei centri di coordinamento, le autorità belghe, in assenza di criteri oggettivi che permettessero di determinare la percentuale di profitti da prendere in considerazione, raccomandavano di utilizzare una maggiorazione dell'8%, indipendentemente dalla natura dei servizi prestati e senza verificare se tale maggiorazione corrispondesse alla realtà economica. Analogamente, nei casi lussemburghesi riguardanti le società finanziarie e i centri di coordinamento, le autorità fiscali applicavano sistematicamente l'aliquota marginale minima prevista dalla legge, senza verificare se tale aliquota riflettesse la realtà economica delle prestazioni di servizi sottostanti. Nel caso tedesco, la maggiorazione del prezzo di costo per i centri di coordinamento e di controllo cui si applicava il metodo del «costo maggiorato» non poteva superare il tetto massimo del 10%. La Commissione ha ritenuto che questo sistema potesse determinare un vantaggio qualora i margini reali fossero superiori al 10%. Effettivamente, questa mancanza di controllo equivaleva di fatto ad accordare all'amministrazione fiscale tedesca un potere discrezionale in relazione alla fissazione del margine di profitto. D'altra parte, il regime spagnolo permetteva ai centri di coordinamento di Biscaglia di optare per il metodo del «costo maggiorato» per il calcolo della loro base imponibile. A seconda della natura delle attività delle società in questione, tuttavia, questa possibilità poteva condurre ad una sottovalutazione della realtà economica.

#### *Le esenzioni fiscali " classiche "*

14. Infine, alcuni dei regimi esaminati dalla Commissione sotto il profilo dell'applicazione del metodo del «costo maggiorato», prevedevano anche esenzioni più classiche da imposte e tasse in relazione a redditi ai quali non era applicabile l'imposizione sulla base del cosiddetto metodo del «costo maggiorato».
15. È quanto si è verificato in particolare per il regime applicabile ai centri di coordinamento belgi, che esentava tali centri dai regimi fiscali generali relativi alle ritenute d'acconto sulle imposte mobiliari e immobiliari (*précomptes mobiliers e immobiliers*). Il regime francese dei centri di coordinamento e logistici prevedeva,

---

<sup>9</sup> Cfr. caso già citato relativo al regime dei centri di coordinamento di Biscaglia (Spagna).

dal canto suo, un'esenzione parziale dall'imposta forfettaria annuale (*imposition forfaitaire annuelle* – IFA ), in deroga alla normale applicazione del sistema fiscale francese.

#### 1.1.1.2. Nozione di vantaggio e prevenzione della doppia imposizione

16. In un altro campo<sup>10</sup>, anch'esso legato alla realizzazione di operazioni transfrontaliere, la Commissione si è trovata ad affrontare il caso di un regime irlandese che esentava dall'imposta nazionale talune categorie di profitti realizzati all'estero, qualora tali profitti fossero rimpatriati al fine di realizzare investimenti destinati alla creazione o al mantenimento di posti di lavoro in Irlanda. Nel caso di specie, si trattava di un regime di deroga alle norme ordinarie applicabili in Irlanda in materia di prevenzione della doppia imposizione. Il regime in questione era infatti basato sul metodo detto dell'esenzione, mentre il metodo di diritto comune si basava sul credito d'imposta. Il metodo ordinario del credito d'imposta consiste nel tenere conto, in occasione del pagamento dell'imposta nazionale, delle imposte già versate all'estero, ma nel limite dell'imposta nazionale normalmente esigibile sugli stessi redditi. Il metodo dell'esenzione consiste invece nel rinunciare a qualsiasi imposizione a livello nazionale, indipendentemente dall'importo dell'imposta pagata all'estero. La Commissione ha ritenuto che il regime irlandese potesse, di fatto, conferire un vantaggio alle imprese beneficiarie nel caso in cui l'imposta già versata all'estero fosse inferiore a quella normalmente esigibile in Irlanda sugli stessi redditi.

##### *Riquadro n. 1*

Per determinare se un regime fiscale derogatorio possa costituire un aiuto di Stato, si deve stabilire se il carico fiscale che ne risulta sia inferiore a quello che sarebbe risultato dall'applicazione del normale metodo impositivo vigente nello Stato membro interessato.

#### 1.1.1.3. Beneficiari degli aiuti

17. Nell'ambito dei regimi di tipo del «costo maggiorato» che ha avuto occasione di esaminare, la Commissione ha ritenuto che i beneficiari degli aiuti di Stato potessero essere sia le imprese tassate sulla base del metodo del «costo maggiorato», sia i gruppi cui tali imprese appartengono. Nel caso citato relativo ai centri di coordinamento, questi ultimi beneficiavano di un'esenzione dall'acconto sull'imposta mobiliare sui redditi che versavano alle altre società del gruppo di appartenenza. In base al diritto fiscale belga, l'acconto costituisce di norma l'imposta definitiva per i redditi corrisposti a società non residenti. La Commissione ha pertanto ritenuto che a beneficiare direttamente dell'esenzione generale dall'acconto accordata ai redditi corrisposti da un centro di coordinamento belga, fossero le società del gruppo stabilite all'estero.

##### *Riquadro n. 2*

<sup>10</sup> Decisione del 17 febbraio 2003, GU L 204 del 13.8.2003, pag. 51.

I beneficiari di un aiuto non si limitano necessariamente ai soli operatori cui si applica una misura di deroga fiscale. Al contrario, si deve tenere conto degli effetti reali dell'aiuto e qualificare come beneficiari tutti gli operatori che ne hanno effettivamente beneficiato.

#### *1.1.2. Criterio delle risorse statali*

18. Per quanto concerne la questione delle risorse statali, la Commissione ha mantenuto la sua posizione tradizionale, in base alla quale tale criterio è soddisfatto quando si ha una riduzione del carico fiscale normalmente dovuto dal beneficiario. In effetti, la concessione di un vantaggio fiscale comporta una perdita di risorse per lo Stato, il quale rinuncia infatti a percepire delle entrate. Conformemente alla giurisprudenza<sup>11</sup>, questo ragionamento si applica anche agli enti pubblici regionali o locali all'interno di uno Stato.
19. Il fatto che un regime di aiuti di carattere fiscale abbia un'incidenza globale positiva in termini di entrate di bilancio non è sufficiente per escludere la presenza di risorse statali.
20. Nel caso relativo ai centri di coordinamento belgi<sup>12</sup>, ad esempio, le autorità belghe avevano sostenuto che nella fattispecie il criterio del trasferimento delle risorse statali non era soddisfatto, in quanto i vantaggi fiscali accordati alle imprese che investivano in Belgio permettevano di attirare imprese estere e di aumentare pertanto le entrate fiscali dello Stato. Lo stesso argomento è stato avanzato dalle autorità olandesi nel caso relativo agli aiuti in favore di attività finanziarie internazionali<sup>13</sup>. La Commissione ha respinto queste argomentazioni e ha precisato che il criterio del trasferimento delle risorse pubbliche doveva essere valutato al livello dei beneficiari. L'applicazione di questo criterio non può infatti essere valutata sulla base di un'analisi «costi-benefici» degli effetti indiretti generati dalla misura in termini economici o di bilancio.

#### *Riquadro n. 3*

Da tali decisioni emerge che la nozione di risorse statali quale definita all'articolo 87, paragrafo 1, deve essere valutata in riferimento alla situazione del beneficiario dell'aiuto e non sulla base degli effetti della misura in termini economici o di bilancio. Diversamente, qualsiasi vantaggio cesserebbe di essere un aiuto di Stato qualora attiri un'impresa in uno Stato membro permettendo a quest'ultimo di aumentare le entrate fiscali.

#### *1.1.3. Incidenza sugli scambi e sulla concorrenza*

21. Secondo il punto 11 della comunicazione, il semplice fatto che l'aiuto rafforzi la posizione dell'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari autorizza a concludere che l'aiuto incide sugli scambi.

---

<sup>11</sup> Cfr. in particolare la sentenza della Corte di giustizia del 14 ottobre 1987 nella causa 248/84 *Germania/Commissione*, punto 17, Raccolta 1987, pag. 4013.

<sup>12</sup> Caso citato nella nota a piè di pagina n. 5.

<sup>13</sup> Decisione del 17 febbraio 2003, GU L 180 del 18.7.2003, pag. 52, punto 84.

22. In questa logica, la Commissione ritiene che questo criterio sia soddisfatto ogniqualevolta i beneficiari degli aiuti, o alcuni di essi, siano imprese multinazionali operanti in settori aperti alla concorrenza.
23. Pertanto, nella decisione relativa all'aiuto a favore delle attività finanziarie accordato dai Paesi Bassi<sup>14</sup>, la Commissione ha constatato che l'aiuto in questione rafforzava la posizione finanziaria delle società appartenenti a gruppi internazionali, la maggior parte dei quali, se non tutti, erano presenti sul mercato intracomunitario. Poiché inoltre il regime era aperto a tutti i settori di attività, esso riguardava necessariamente imprese operanti in settori caratterizzati da scambi intracomunitari intensi. La Commissione ne ha tratto la conclusione che nel caso di specie l'aiuto incideva sugli scambi.
24. La Commissione ha inoltre ricordato la sua posizione tradizionale, basata sulla giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale di primo grado<sup>15</sup>, in base alla quale l'esistenza di disposizioni fiscali comparabili o concorrenti in altri Stati membri non può costituire una giustificazione per la concessione di aiuti fiscali. Ciascun regime deve essere analizzato nel contesto del sistema fiscale dello Stato interessato<sup>16</sup>.

#### *Riquadro n. 4*

Quando un aiuto rafforza la posizione concorrenziale di una o più imprese in un settore aperto alla concorrenza comunitaria, il criterio dell'incidenza sugli scambi si ritiene soddisfatto. L'esistenza di misure analoghe negli altri Stati membri non ha alcun impatto sulla valutazione di tale criterio da parte della Commissione.

#### *1.1.4. Selettività*

25. Come sottolineato nella comunicazione, il criterio della selettività può essere valutato in contesti diversi. Dall'adozione della comunicazione, la Commissione si è trovata ad esaminare una serie di casi nei quali ha dovuto valutare il criterio in questione a due livelli:

##### *1.1.4.1. Selettività materiale*

26. Oltre ai casi «classici», quali le misure limitate a taluni settori dell'economia o a talune forme di imprese<sup>17</sup>, la Commissione ha esaminato misure che, senza essere formalmente limitate a taluni settori o a talune forme di imprese, si sono rivelate selettive.

---

<sup>14</sup> Decisione del 17 febbraio 2003, già citata (nota a piè di pagina n. 13), punto 85.

<sup>15</sup> Sentenza del Tribunale di primo grado del 30.4.1998 nella causa T-214/95, *Het Vlaamse Gewest/Commissione*, Raccolta 1998, pag. II-717.

<sup>16</sup> Cfr. a titolo di esempio la decisione già citata relativa ai centri di coordinamento belgi, punto 101.

<sup>17</sup> A questo proposito, cfr. in particolare la sentenza della Corte di giustizia dell'8 novembre 2001 nella causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e.a.*, punti 49-54, Raccolta. 2001, pag. I-8365.



27. La Commissione ha in particolare sottolineato che nel caso di disposizioni che impongano soglie basate sul fatturato<sup>18</sup> o sull'ubicazione in determinato numero di paesi stranieri<sup>19</sup> il criterio della selettività si considera soddisfatto.
28. Secondo il punto 20 della comunicazione, *«alcune agevolazioni fiscali sono talvolta limitate a talune forme di imprese, a certe loro funzioni (servizi all'interno del gruppo, intermediazione o coordinamento) o a certi tipi di produzione. Dal momento che favoriscono talune imprese o talune produzioni, possono costituire aiuti di Stato [...]»*. Conformemente a tale principio, la Commissione ha qualificato come selettive le misure riservate a taluni tipi di operazioni intragruppo. In un caso<sup>20</sup>, la Commissione ha addirittura precisato che la necessità di creare una società al fine di beneficiare di un vantaggio legato all'esercizio di un'attività intragruppo implicava la selettività della misura. Nel caso di specie, erano stati accordati vantaggi fiscali solo alle imprese assicurative dipendenti da un gruppo, gestite da una società per azioni nell'arcipelago di Åland. La Commissione ha ritenuto tale misura selettiva in particolare in quanto le condizioni previste per beneficiare dei vantaggi fiscali implicavano un certo potere economico. In effetti, la creazione di una compagnia dipendente da un gruppo impone che il gruppo di società in questione abbia dimensioni sufficienti per generare un fatturato che permetta di coprire le spese fisse e realizzare un profitto.
29. Infine, nei casi relativi agli aiuti fiscali sotto forma di riduzione della base imponibile, attuati dai «territori storici» del Paese Basco (Spagna), la Commissione ha considerato che nella fattispecie il carattere selettivo risultasse in particolare dal fatto che solo le imprese costituite dopo l'entrata in vigore della legislazione in questione erano ammesse a beneficiare degli aiuti<sup>21</sup>.

#### **Riquadro n. 5**

Le misure aperte a tutti i settori possono quindi essere comunque considerate selettive qualora le condizioni di ammissibilità a tali misure limitino, di fatto, il numero dei beneficiari potenziali. È quanto avviene in particolare con le misure applicabili unicamente alle imprese multinazionali o alle imprese di dimensioni sufficientemente grandi. Tali misure escludono infatti dal beneficio dell'aiuto tutte le piccole imprese o le imprese a carattere locale. Altrettanto si può dire delle misure applicabili solo alle imprese create a partire da una certa data, nella misura in cui le imprese preesistenti sono escluse dal beneficio dell'aiuto.

---

<sup>18</sup> Cfr. decisioni relative ai centri di coordinamento belgi e di Biscaglia, già citate (nota a piè di pagina n. 5).

<sup>19</sup> Decisione relativa al citato regime applicabile alle attività finanziarie attuato dai Paesi Bassi, nonché la decisione dell'11 dicembre 2002 riguardante il regime di aiuti applicabile alle centrali di tesoreria in Francia (non ancora pubblicata).

<sup>20</sup> Decisione del 10.7.2002, GU L 329 del 5 dicembre 2002, pag. 22, punto 52.

<sup>21</sup> Decisione dell'11 luglio 2001, GU L 174 del 4.7.2002, pag. 31, decisione dell'11 luglio 2001, GU L 314 del 18.11.2002, pag. 1, decisione dell'11 luglio 2001, GU L 17 del 22.1.2003, pag. 1, decisione del 20 dicembre 2001, GU L 40 del 14.2.2003, pag. 11, decisione del 20 dicembre 2001, GU L 77 del 24.3.2003, pag. 1, decisione del 20 dicembre 2001, GU L 17 del 22.1.2003, pag. 20.

#### 1.1.4.2. Selettività geografica

30. La Commissione si è pronunciata sulla questione della selettività regionale nel quadro della decisione relativa al sistema fiscale delle Azzorre<sup>22</sup>.
31. Nella causa in questione, la Commissione ha dovuto analizzare la selettività di una misura fiscale consistente in una riduzione dell'aliquota d'imposta sul reddito, adottata dalle autorità regionali delle Azzorre nel quadro dell'autonomia fiscale riconosciuta loro dalla Costituzione portoghese.
32. La Commissione ha precisato che la selettività di una misura si basa su un confronto tra il trattamento fiscale vantaggioso concesso a talune imprese e quello che si applica ad altre imprese che si trovano nello stesso ambito di riferimento, laddove l'ambito di questo confronto è rappresentato dal territorio dello Stato membro.
33. Nel caso specifico, le riduzioni accordate dalle autorità regionali delle Azzorre non potevano essere considerate come un caso di applicazione di un meccanismo che consenta al complesso delle collettività locali di un determinato livello di istituire e riscuotere imposte locali, senza alcun rapporto con il regime fiscale nazionale. Al contrario, le riduzioni in questione configuravano piuttosto una riduzione applicabile unicamente nelle Azzorre dell'aliquota d'imposta fissata dalla legislazione nazionale e applicabile sulla parte restante del territorio portoghese e dovevano pertanto essere considerate selettive.

#### *Riquadro n. 6*

Una riduzione specifica di un'imposta prevista dal regime fiscale nazionale, applicata da una collettività locale, è stata considerata come selettiva.

#### 1.1.5. *Giustificazione di una misura in base alla natura o alla struttura generale del sistema*

34. Naturalmente, come precisato nella comunicazione, il carattere differenziato di una misura non implica necessariamente che essa debba essere considerata un aiuto di Stato. Questa definizione può essere esclusa qualora la misura sia giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale.

##### 1.1.5.1. Le giustificazioni accettate dalla Commissione

35. La Commissione, in conformità con la giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale di primo grado, ha continuato a ritenere che questa giustificazione dipenda dalle caratteristiche intrinseche del sistema considerato. Spetta inoltre allo Stato membro dimostrare in che misura il carattere derogatorio di un provvedimento sia giustificato dalla natura e dalla struttura generale del sistema<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Decisione dell'11.12.2002, GU L 150 del 18.6.2003, pag. 52. Cfr. inoltre le conclusioni dell'avvocato generale Saggio nelle cause riunite C-400/97, C-401/97 e C-402/97. Tali cause sono state cancellate dal ruolo su richiesta delle parti.

<sup>23</sup> Cfr. inoltre le conclusioni dell'avvocato generale Léger del 12 giugno 2003 nella causa C-159/01, *Paesi Bassi /Commissione*, punto 65, non ancora pubblicate nella Raccolta.

La Commissione ha pertanto ammesso solo in un numero limitato di casi che una misura materialmente selettiva potesse essere giustificata dalla struttura generale del sistema di appartenenza.

36. In particolare, in due occasioni, essa ha considerato che esenzioni nel settore agricolo in materia di imposta fondiaria fossero giustificate dalla natura e dalla struttura generale del sistema in questione<sup>24</sup>. In questi due casi, i terreni agricoli beneficiavano di esenzioni o di sgravi fiscali rispetto al regime d'imposizione fondiaria applicabile sulla base del diritto comune. In applicazione del punto 27 della comunicazione, la Commissione ha ammesso che tali vantaggi potessero essere giustificati dal ruolo specifico dell'imposta fondiaria nella produzione agricola.
37. La Commissione ha ammesso altresì che una misura selettiva potesse essere giustificata in base al principio della neutralità fiscale. In un caso riguardante l'Italia, pertanto<sup>25</sup>, la Commissione ha esaminato una misura di esenzione dalle imposte e tasse sui conferimenti nel contesto della trasformazione di talune imprese a partecipazione pubblica, dotate di statuto speciale, in società per azioni di diritto comune. In Italia, le imposte e tasse sui conferimenti si applicano di norma alla costituzione di una nuova entità economica o ad un trasferimento di attivi tra entità economiche diverse. Nel caso in esame, tuttavia, si trattava di una mera trasformazione della forma giuridica delle imprese interessate, che non comportava quindi alcun aumento di reddito o della capacità di produrre reddito. Questo tipo di operazioni è sistematicamente esentato dalle imposte e tasse sui conferimenti in virtù del principio generale della neutralità fiscale previsto dal diritto tributario italiano. La Commissione ha inoltre constatato che questa trasformazione non risultava da una normale decisione di un investitore privato, ma, al contrario, da una decisione dell'autorità pubblica in merito agli strumenti giuridici ammessi per la prestazione di determinati servizi e non poteva quindi essere assimilata ad una normale costituzione di società. Di conseguenza, la Commissione ha ritenuto che l'esenzione a favore di questo tipo di operazioni fosse giustificata dal principio della neutralità fiscale, che rientra nella logica del sistema fiscale considerato.

#### *Riquadro n. 7*

Le specificità di taluni settori o di taluni tipi di operazioni particolari possono, in circostanze eccezionali, giustificare un trattamento fiscale derogatorio per ragioni inerenti alla logica del sistema fiscale considerato. Spetta allo Stato membro dimostrare che un simile trattamento derogatorio è giustificato dalla natura e dalla struttura generale di tale sistema.

#### 1.1.5.2. Le giustificazioni respinte dalla Commissione

38. La Commissione ha invece respinto la giustificazione basata sulla necessità di rafforzare la competitività di talune imprese. Analogamente, la Commissione ha respinto la giustificazione basata sul fatto che la selettività delle misure deriva

<sup>24</sup> Cfr. caso N 20/2000 (Paesi Bassi) e N 53/99 (Danimarca) disponibili sul sito [http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids).

<sup>25</sup> Decisione del 5 giugno 2002, relativa all'aiuto di Stato relativo alle esenzioni fiscali e prestiti agevolati concessi dall'Italia in favore di imprese di servizi pubblici a prevalente capitale pubblico, GU L 77 del 24.3.2003, pag. 21.

dall'applicazione di criteri oggettivi, senza che le autorità pubbliche dispongano di margini di valutazione per l'attribuzione del vantaggio fiscale.

39. Di conseguenza, in due decisioni relative, da un lato, alla legge italiana 461/98 sulle banche e, dall'altro, al regime olandese delle attività finanziarie internazionali, la Commissione ha ammesso il principio in base al quale l'esercizio di talune attività potesse richiedere un trattamento fiscale specifico. Tuttavia, perché un simile trattamento possa essere giustificato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato, esso deve essere coerente con la logica del sistema fiscale in oggetto.
40. Nel caso riguardante l'Italia<sup>26</sup>, le autorità italiane avevano introdotto vantaggi fiscali a favore delle operazioni di concentrazione, realizzate durante un certo periodo, nel settore bancario. La Commissione ha considerato legittimo che il sistema fiscale si adattasse alle caratteristiche specifiche di un'attività economica come l'attività bancaria. Le misure in questione costituivano tuttavia degli aiuti *ad hoc*, che miglioravano la competitività di un numero limitato di imprese, vale a dire le banche che partecipavano a certi tipi di fusioni. La Commissione ha sottolineato inoltre che la giustificazione avanzata dalle autorità italiane per gli aiuti in questione, vale a dire la necessità di ristrutturazione del settore bancario, non aveva alcun rapporto con il normale funzionamento del sistema in oggetto<sup>27</sup>.
41. Nella decisione riguardante il caso olandese<sup>28</sup>, la Commissione è stata chiamata a pronunciarsi su una misura che accordava alle società internazionali la possibilità di costituire una riserva di rischio esente da imposta. La Commissione ha riconosciuto che la realizzazione di attività internazionali comporta rischi specifici reali che possono giustificare un trattamento derogatorio. Essa ha tuttavia ritenuto che i criteri di ammissibilità fissati dalle autorità olandesi, vale a dire l'obbligo di deve svolgere un'attività finanziaria a favore di entità del gruppo stabilite in almeno quattro paesi o in almeno due continenti, non fossero coerenti con la logica del sistema considerato. In effetti, i gruppi che operano solo in tre paesi o solo in un continente non sono oggettivamente meno esposti ai rischi legati alle attività finanziarie internazionali.
42. Il principio alla base della decisione olandese era stato ribadito dal Tribunale di primo grado in una sentenza del 23 ottobre 2002<sup>29</sup>, nella quale il Tribunale ha sottolineato che il fatto che misure fiscali derogatorie «soddisfano criteri e condizioni obiettivi non è idoneo a dimostrare che la limitazione della cerchia dei beneficiari del vantaggio fiscale in parola sarebbe giustificata dalla logica interna del sistema tributario» in questione.

#### Riquadro n. 8

<sup>26</sup> Decisione dell'11 dicembre 2001, GU L 184 del 13.7.2002.

<sup>27</sup> Qualora invece misure derogatorie abbiano un rapporto diretto con le caratteristiche specifiche delle operazioni bancarie o finanziarie, la Commissione può accettare di considerare che esse sono giustificate dalla struttura generale del sistema in questione. Nel caso N 482/2001, la Commissione ha pertanto approvato una misura danese che autorizzava gli istituti di credito a costituire riserve per la copertura anticipata delle perdite inerenti ai rischi di credito.

<sup>28</sup> Cfr. nota a piè di pagina n. 13.

<sup>29</sup> Sentenza del Tribunale di primo grado del 23 ottobre 2002, cause riunite 346-48/99, *Alava*, punti 58-63, Raccolta 2002, pag. II-4259.

Se le caratteristiche specifiche di taluni settori possono, se del caso, giustificare una deroga fiscale, è necessario che esista un legame diretto tra le presunte specificità di tali settori e gli sgravi accordati. Inoltre, i criteri scelti dagli Stati membri per determinare i beneficiari di una simile deroga non devono escludere in maniera discriminatoria taluni operatori. Il fatto che una simile esclusione risulti dall'applicazione di criteri oggettivi non sarebbe sufficiente a dimostrare che la misura si inserisce nella logica del sistema considerato.

## 1.2. Compatibilità dei regimi di aiuti di Stato di natura fiscale

43. La comunicazione non aveva l'obiettivo di definire criteri specifici in materia di aiuti di Stato di natura fiscale, ma di chiarire la nozione di aiuto in questo settore. I casi di aiuti di Stato sotto forma di aiuti fiscali sono stati pertanto analizzati alla luce dei vigenti orientamenti e discipline della Commissione. Ciononostante, come indicato al punto 32 della comunicazione, nella maggior parte dei casi, le disposizioni relative a sgravi fiscali non sono né limitate nel tempo, né legate alla realizzazione di progetti specifici e devono di conseguenza essere considerate come aiuti al funzionamento. Ai termini dei vigenti orientamenti e discipline, questo tipo di aiuti non può essere autorizzato che eccezionalmente e nel rispetto di condizioni rigorose.
44. In linea generale, va sottolineato che la Commissione non ha opinioni preconcepite, positive o negative, nei confronti degli aiuti corrisposti sotto forma fiscale rispetto agli aiuti versati sotto altre forme (sovvenzioni, garanzie, ecc.). Il fatto che un aiuto sia versato sotto forma fiscale non ha dunque influenzato l'atteggiamento della Commissione nell'esaminare la compatibilità di tali aiuti. La Commissione ha del resto autorizzato diversi regimi di aiuti fiscali, in particolare ai sensi degli orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale.
45. Ad esempio, in due decisioni, una relativa al regime fiscale della zona economica speciale delle Canarie (ZEC)<sup>30</sup> e l'altra relativa alle riduzioni fiscali a favore della zona franca a Madeira<sup>31</sup>, la Commissione ha infatti dichiarato compatibili aiuti fiscali destinati a promuovere lo sviluppo di talune regioni ammissibili agli aiuti ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del trattato.
46. Nella decisione relativa alla ZEC, la Commissione ha verificato in particolare che i previsti aiuti al funzionamento fossero «proporzionali e mirati», ai sensi del punto 33 della comunicazione, rispetto all'obiettivo di sviluppo regionale perseguito. Gli aiuti fiscali previsti (in particolare la riduzione dell'imposta societaria) sono quindi stati considerati come mirati rispetto all'obiettivo di sviluppo regionale, in quanto destinati alle attività effettivamente in grado di contribuire a tale sviluppo. In effetti, le attività che potevano offrire solo un contributo modesto allo sviluppo regionale rispetto all'eventuale importo degli aiuti erano o escluse, come i servizi finanziari, i servizi intragruppo e i centri di coordinamento, o ammesse a beneficiare di un massimale di aiuti inferiore, al fine di evitare che gli importi degli aiuti fossero superiori al loro impatto sullo sviluppo regionale. Ciò ha permesso di attenuare, o addirittura evitare, il rischio di aiuti ingenti con un impatto modesto

---

<sup>30</sup> Decisione del 4 febbraio 2000 (N 708/98).

<sup>31</sup> Decisione dell'11 dicembre 2002 (N 222/A/02).

sullo sviluppo regionale. D'altro canto, le attività che presentavano una maggiore incidenza locale, come le attività manifatturiere sono state privilegiate e hanno beneficiato di massimali di aiuti più elevati. Lo stesso approccio è stato utilizzato per quanto concerne la modulazione e la fissazione dei massimali degli aiuti in base al numero di posti di lavoro creati. Inoltre il fatto che l'intensità e il massimale del vantaggio fiscale accordato aumentavano in funzione del numero di posti di lavoro creati assicurava una certa proporzionalità. Date tali condizioni, la Commissione ha ritenuto che gli aiuti in questione potessero contribuire in maniera proporzionale allo sviluppo regionale. Infine, la Commissione ha segnalato che erano state prese diverse disposizioni volte ad evitare delocalizzazioni a fini fiscali. Le attività finanziarie, di leasing, di servizi intragruppo e di centri di coordinamento erano pertanto escluse dal regime. Inoltre, i vantaggi fiscali erano riservati ai redditi provenienti da attività realizzate effettivamente e materialmente nella ZEC. Le autorità spagnole hanno infine precisato, da un lato, che la condizione relativa all'investimento presuppone un investimento «produttivo» o «attivo» (rispetto all'investimento «passivo» che, come l'acquisizione di quote societarie o di brevetti da dare in concessione, non contribuirebbe all'esercizio di un'attività sostanziale nella ZEC) e non poteva essere soddisfatta semplicemente mediante un conferimento o una fusione e, d'altro canto, che le locazioni e cessioni di attivi tra imprese dipendenti non erano ammissibili agli aiuti. In sintesi, la Commissione ha ritenuto che le precisazioni fornite apportavano nel complesso le garanzie richieste in relazione al rispetto delle condizioni precisate al punto 33 della comunicazione.

47. La Commissione ha anche tenuto conto del fatto che nei due casi le regioni beneficiarie degli aiuti erano regioni ultraperiferiche, i cui handicap permanenti sono menzionati all'articolo 299, paragrafo 2, del trattato CE, e che esse figurano inoltre tra le regioni meno sviluppate dell'Unione. Essa ha tuttavia limitato la concessione degli aiuti alle attività in grado di sviluppare l'occupazione a livello locale e di contribuire maggiormente allo sviluppo economico delle regioni in questione. Sono invece state escluse dai regimi di cui trattasi le attività il cui contributo allo sviluppo regionale era ritenuto insufficiente rispetto all'importo degli aiuti ed al vantaggio economico per i beneficiari. Si tratta in particolare delle attività di intermediazione finanziaria, di assicurazione o delle attività del tipo «servizi intragruppo».
48. Nel settore degli aiuti alla ricerca e sviluppo, la Commissione ha approvato in particolare diversi regimi britannici che ricorrevano ad incentivi fiscali<sup>32</sup> conformi ai criteri di compatibilità stabiliti dalla disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alla ricerca e sviluppo<sup>33</sup>. È infine opportuno osservare, sempre in materia di aiuti alla ricerca e sviluppo, che la comunicazione della Commissione, «Investire nella ricerca: un piano d'azione per l'Europa» incoraggia un uso concertato degli incentivi fiscali per affrontare aspetti della ricerca che rivestono un interesse comune.
49. Come indicato al punto 32 della comunicazione, nella maggior parte dei casi, tuttavia, le disposizioni che accordano agevolazioni fiscali hanno carattere continuativo: non sono cioè collegate alla realizzazione di progetti specifici. Nella

---

<sup>32</sup> Cfr. ad esempio la decisione del 3 settembre 2003 (N 245/03). Cfr. inoltre le decisioni relative ai casi N228/02 e N 802/99.

<sup>33</sup> GU C 45 del 17.2.1996.

quasi totalità dei casi di aiuti fiscali che la Commissione ha esaminato di sua iniziativa successivamente all'adozione della comunicazione, le misure in questione si sono rivelate aiuti al funzionamento incompatibili, in particolare, per via della mancanza di un legame con un progetto d'investimento e dell'assenza di un massimale per i vantaggi fiscali. Delle 15 misure per le quali l'11 luglio 2001 la Commissione ha avviato il procedimento previsto per gli aiuti di Stato, 13<sup>34</sup> sono state oggetto di una decisione negativa, che ha constatato l'incompatibilità degli aiuti al funzionamento previsti da tali misure. In considerazione dell'impatto negativo di tali regimi sulla concorrenza e sugli scambi, la Commissione ritiene necessario proseguire la sua azione volta ad esaminare e riesaminare i regimi fiscali vigenti negli Stati membri.

50. In certi casi di aiuti fiscali, tuttavia, pur considerando il regime incompatibile, la Commissione non ha escluso che taluni aiuti concessi nell'ambito della sua applicazione a casi individuali potessero essere interamente o parzialmente compatibili. È ad esempio il caso delle «esenzioni fiscali temporanee» basche del 1996<sup>35</sup>, che sono state dichiarate incompatibili, ma la cui applicazione individuale in due casi è stata giudicata parzialmente compatibile<sup>36</sup> dalla Commissione.

#### *Riquadro n. 9*

La Commissione ha esaminato la compatibilità degli aiuti fiscali alla luce delle norme di diritto comune. Gli aiuti fiscali costituiscono spesso aiuti non legati alla realizzazione di obiettivi precisi e possono essere considerati aiuti al funzionamento, attualmente autorizzati solo in un numero limitato di casi e nel rispetto di condizioni rigorose.

### **1.3. Gli aspetti procedurali**

#### *1.3.1. La distinzione tra nuovi aiuti e aiuti esistenti*

51. L'articolo 1 del regolamento recante modalità di applicazione dell'articolo 87 del trattato<sup>37</sup> distingue tra aiuti esistenti e nuovi aiuti. Gli aiuti esistenti sono quelli ai quali è stata data esecuzione prima dell'entrata in vigore del trattato o dell'adesione dello Stato membro interessato e quelli già autorizzati dalla Commissione, nonché le misure che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma che lo sono diventate successivamente a seguito dell'evoluzione del mercato comune.
52. La Commissione esamina la compatibilità degli aiuti esistenti sulla base delle norme del trattato. Se le ritiene incompatibili, essa propone allo Stato interessato opportune misure al fine di eliminare la distorsione della concorrenza determinata

---

<sup>34</sup> Due misure sono ancora all'esame dei servizi della Commissione. Si tratta del regime per le imprese ammissibili ad esenzione (*qualifying companies*) e del regime di esenzione fiscale per le imprese (*exempt companies*) applicabili a Gibilterra (Regno Unito).

<sup>35</sup> Casi citati alla nota a piè di pagina n. 21.

<sup>36</sup> Cfr. decisione della Commissione del 22 dicembre 1999 relativa all'aiuto di Stato concesso dalla Spagna in favore di Ramondín SA y Ramondín Cápsulas SA, GU L 318 del 16.12.2000, pag. 36 e la decisione della Commissione del 24 febbraio 1999 relativa all'aiuto di Stato concesso dalla Spagna a Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa), GU L 292 del 13.11.1999, pag. 1.

<sup>37</sup> Regolamento del 22 marzo 1999, GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1.



dall'applicazione di tali aiuti. Essa non può tuttavia disporre il recupero dai beneficiari.

53. I nuovi aiuti devono essere notificati alla Commissione prima che venga data loro esecuzione. Una misura che può essere considerata un aiuto, alla quale venga data applicazione prima dell'autorizzazione della Commissione, è illegale e, se risulta essere incompatibile, ne deve di norma essere disposto il rimborso.

1.3.1.1. La comunicazione non incide sulla classificazione di una misura come aiuto esistente

54. In taluni casi<sup>38</sup>, è stato sostenuto che l'adozione della comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese avrebbe contrassegnato, per la prima volta, il cambiamento nella valutazione fatta dalla Commissione del criterio della selettività nel settore degli aiuti fiscali. Le parti interessate avevano sostenuto che in assenza di questo cambiamento le misure in questione non sarebbero state considerate aiuti di Stato. La pubblicazione della comunicazione dovrebbe quindi essere assimilata ad un'evoluzione delle norme del mercato comune e gli aiuti valutati alla luce di detta comunicazione dovrebbero essere considerati come aiuti esistenti.
55. Per la Commissione una simile argomentazione era inaccettabile. Infatti, la comunicazione non modifica affatto il suo approccio in relazione agli aiuti fiscali. Essa costituisce, al contrario, uno strumento destinato ad apportare chiarimenti sulla prassi attuale della Commissione in questo settore. Inoltre, come già sottolineato dal Tribunale di primo grado nella sentenza relativa alla causa Álava<sup>39</sup>, la comunicazione si basa prevalentemente sulla precedente giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale di primo grado. Peraltro, la Commissione non ha modificato il suo approccio per quanto riguarda le misure in questione.

*Riquadro n. 10*

La comunicazione non può essere assimilata ad un cambiamento nell'approccio della Commissione per quanto concerne la valutazione degli aiuti fiscali.

1.3.1.2. La distinzione tra modifiche sostanziali e modifiche separabili

56. Nella sentenza pronunciata il 30 aprile 2002<sup>40</sup>, il Tribunale di primo grado ha precisato che quando un regime di aiuti esistente è modificato, è necessario distinguere tra le modifiche che incidono sulla sostanza stessa del regime iniziale e le modifiche chiaramente separabili da tale regime. Pertanto, quando una modifica estende l'applicazione di un regime di aiuti ad un tipo di operazioni ulteriore o aggiunge una categoria di società al numero dei beneficiari, simili modifiche possono essere considerate come separabili dal regime fiscale iniziale, in quanto

---

<sup>38</sup> Cfr. in particolare i casi relativi alle « esenzioni fiscali temporanee » basche, già citate alla nota a piè di pagina n. 21.

<sup>39</sup> Sentenza citata alla nota a piè di pagina n. 3.

<sup>40</sup> Sentenza del Tribunale di primo grado del 30 aprile 2002, *Government of Gibraltar/Commissione delle Comunità europee*, cause riunite T-195/01 e T-207/01, Raccolta 2002, pag. II-2309.



non incidono sul funzionamento intrinseco di tale regime. Le modifiche separabili non influiscono sulla classificazione del regime iniziale come aiuto esistente.

*Riquadro n. 11*

Quando un regime fiscale esistente è modificato, si deve distinguere tra le modifiche che incidono sulla sostanza stessa del regime iniziale e le modifiche chiaramente separabili da tale regime. Solo le modifiche chiaramente separabili dal regime iniziale non comportano la sua riclassificazione come nuovo aiuto.

*1.3.2 Legittimo affidamento*

57. In occasione dell'adozione della comunicazione, la Commissione si era impegnata a tener conto di tutte le circostanze di ogni singolo caso<sup>41</sup>. In tale contesto, la Commissione si è trovata a dover applicare il principio del legittimo affidamento.
58. Si tratta di uno dei principi generali del diritto comunitario, oggetto peraltro di una corposa giurisprudenza.
59. L'articolo 14 del regolamento di procedura (regolamento del Consiglio (CE) n. 659/1999)<sup>42</sup> impone di norma il recupero degli aiuti considerati contrari al trattato da parte della Commissione. Esso autorizza tuttavia la Commissione a non esigere il rimborso qualora questo sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario, come il principio del legittimo affidamento.
60. La Corte di giustizia e il Tribunale di primo grado hanno sempre applicato tale principio in maniera restrittiva, limitandone l'applicazione alle situazioni in cui la posizione delle istituzioni comunitarie aveva potuto avere un'influenza sul comportamento degli operatori economici.
61. In applicazione di tale giurisprudenza, la Commissione ha continuato ad osservare rigorosamente questo principio e ne ha limitato l'applicazione ai soli casi in cui il suo comportamento aveva potuto indurre taluni operatori economici o Stati membri a ritenere che determinate misure non rientrassero nel campo d'applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato.
62. In questo contesto, la Commissione ha in particolare tenuto conto della comparabilità delle misure per le quali gli operatori economici hanno invocato il principio del legittimo affidamento. La Commissione ha pertanto applicato il principio del legittimo affidamento in diversi casi relativi a regimi fiscali derogatori basati sull'applicazione del metodo del «costo maggiorato»<sup>43</sup>. Tali regimi erano stati istituiti dagli Stati membri interessati dopo che la Commissione aveva ritenuto che un analogo regime belga fosse escluso dal campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato.
63. La Commissione ha invece respinto gli appelli al principio del legittimo affidamento che si basavano sull'assenza di un suo intervento. È quanto si è

---

<sup>41</sup> Cfr. punto 37 della comunicazione.

<sup>42</sup> Già citato alla nota a piè di pagina n. 37.

<sup>43</sup> Cfr. casi citati alla nota a piè di pagina n. 5.

verificato in particolare in tre decisioni del 20 dicembre 2001<sup>44</sup> riguardanti aiuti sotto forma di «esenzioni fiscali temporanee» istituiti dalle amministrazioni provinciali basche nel 1993, nelle quali la Commissione ha rifiutato di applicare il principio del legittimo affidamento. La Commissione ha sottolineato che, in assenza di notificazione da parte delle autorità spagnole, essa non era mai stata messa in condizione di pronunciarsi sulla compatibilità delle misure in oggetto con il mercato comune. La Commissione ha inoltre rifiutato di prendere in considerazione una decisione anteriore riguardante un altro aspetto del sistema fiscale basco. Infatti, tale decisione non riguardava direttamente le misure in oggetto e non poteva quindi in alcun modo essere considerata come una sorta di approvazione tacita dell'intero sistema fiscale basco, comprese le «esenzioni fiscali temporanee».

**Riquadro n. 12**

Il principio del legittimo affidamento è pertanto interpretato in maniera rigorosa dalla Commissione. Il legittimo affidamento non può essere riconosciuto che in casi eccezionali, in particolare quando un regime analogo sia stato considerato come escluso dal campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato o sia stato in passato dichiarato compatibile dalla Commissione. Ciononostante, il fatto di autorizzare una parte di un regime non significa assolutamente che altri aspetti dello stesso regime debbano essere dichiarati conformi alle norme del trattato.

**2. I RAPPORTI TRA IL CONTROLLO DEGLI AIUTI DI STATO E LA LOTTA CONTRO LA CONCORRENZA FISCALE DANNOSA**

**2.1. Nozione di aiuto di Stato e di misura fiscale dannosa ai sensi del codice di condotta**

64. È opportuno ricordare che, pur perseguendo lo stesso obiettivo generale di una riduzione delle distorsioni della concorrenza in seno al mercato interno, la procedura di esame dei regimi fiscali sotto il profilo degli aiuti di Stato è indipendente dai lavori del codice di condotta. Inoltre, come già precisato nella comunicazione, la classificazione di una misura come dannosa ai sensi del codice di condotta non comporta necessariamente la sua classificazione come aiuto di Stato. I criteri previsti all'articolo 87, paragrafo 1, e quelli del codice di condotta, pur presentando un certo numero di similitudini, non sono sempre coincidenti. In effetti, per essere considerata dannosa, una misura deve soddisfare almeno uno dei criteri di cui alla lettera B del codice di condotta<sup>45</sup>, i quali non sono identici a quelli dell'articolo 87, paragrafo 1. Inoltre, il campo d'applicazione geografica del codice

---

<sup>44</sup> Decisioni del 20 dicembre 2001, GU L 17 del 22.1.2003, pag. 20, GU L 40 del 14.2.2003, pag. 11, GU L 77 del 24.3.2003, pag. 1.

<sup>45</sup> Si tratta tra l'altro dei criteri seguenti: l'esistenza di agevolazioni riservate esclusivamente ai non residenti o per transazioni effettuate con non residenti, l'esistenza di agevolazioni completamente isolate dall'economia nazionale, in modo da non incidere sulla base imponibile nazionale, la concessione di agevolazioni anche in mancanza di qualsiasi attività economica effettiva e di una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato membro di cui trattasi, divergenze tra le norme applicabili da uno Stato membro in materia di determinazione dei profitti derivanti dalle attività interne svolte da un gruppo multinazionale e i principi generalmente riconosciuti a livello internazionale, o ancora la mancanza di trasparenza.

di condotta è più esteso, in quanto esso si applica anche ai territori dipendenti o associati, che non sono soggetti alle norme in materia di aiuti di Stato.

65. Pertanto, nel quadro di un'azione avviata l'11 luglio 2001, la Commissione ha esaminato 15 misure fiscali ripartite tra 12 Stati membri. Tutte le 15 misure erano state esaminate nel quadro del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese e 13 di esse si sono rivelate misure dannose ai sensi del codice di condotta.
66. Il carattere non dannoso di una misura non è di per sé una garanzia dell'assenza di un aiuto ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1. La Commissione ha del resto adottato decisioni nelle quali classifica come aiuti diverse misure considerate non dannose dal codice di condotta<sup>46</sup>. Inversamente, è del tutto possibile che una misura ritenuta dannosa ai sensi del codice di condotta non rientri nella nozione di aiuto di Stato. Finora, tuttavia, la Commissione non ha preso decisioni in tal senso. A tale proposito, è opportuno ricordare, come sottolineato dal primo considerando del codice di condotta, che quest'ultimo è volto tra l'altro a prevenire l'erosione delle basi fiscali di taluni Stati membri a profitto di altri Stati membri, mentre il controllo sugli aiuti di Stato è volto a prevenire le situazioni che incidano sulla concorrenza e sugli scambi tra le imprese. Analogamente va ricordato che, poiché il controllo degli aiuti di Stato non si applica che a misure specifiche, esso non permette di porre fine alle distorsioni della concorrenza che risultassero da disposizioni generali in vigore negli Stati membri<sup>47</sup>. Pertanto, la politica di controllo degli aiuti di Stato non potrebbe sostituirsi agli sforzi degli Stati membri in materia di coordinamento delle politiche fiscali, volti ad abolire le misure fiscali dannose.
67. Ricordiamo infine che la classificazione di una misura come aiuto di Stato non significa necessariamente che essa sia incompatibile con il mercato comune. Essa deve essere infatti valutata alla luce delle deroghe previste ai paragrafi 2 e 3 dell'articolo 87 del trattato (cfr. punto 1.2 e paragrafo 70 della presente relazione).

#### *Riquadro n. 13*

Pur perseguendo lo stesso obiettivo generale di una riduzione delle distorsioni della concorrenza in seno al mercato interno, la procedura di esame dei regimi fiscali sotto il profilo degli aiuti di Stato è indipendente dai lavori del codice di condotta. Conformemente agli obblighi che incombono alla Commissione in virtù del trattato e dei suoi impegni politici, la valutazione della compatibilità delle misure fiscali con il mercato comune si fonda su criteri oggettivi che possono, sotto taluni aspetti, differire da quelli previsti dal codice di condotta per la valutazione del carattere dannoso di tali misure. Il fatto che una misura fiscale sia da considerarsi dannosa in base al codice di condotta non implica quindi necessariamente che la misura debba essere considerata come un aiuto di Stato e viceversa.

## **2.2. Controllo degli aiuti di Stato e lotta contro la concorrenza fiscale dannosa**

68. Come indicato in precedenza, pur perseguendo lo stesso obiettivo generale, la nozione di aiuto di Stato e quella di misura dannosa ai sensi del codice di condotta

---

<sup>46</sup> Cfr. in particolare la decisione della Commissione del 31.10.2000 relativa al regime spagnolo di deduzioni fiscali per attività di esportazione (GU L 60 dell'1.3.2001, pag. 57) e la decisione della Commissione già citata, relativa al regime fiscale francese applicabile alle centrali di tesoreria.

<sup>47</sup> Cfr. punto 6 della comunicazione.

possono differire. L'azione della Commissione nel settore degli aiuti di Stato ha tuttavia permesso, in una certa misura, di agevolare l'accordo sul codice di condotta e questo per diverse ragioni.

69. Nel quadro del suo impegno a riesaminare le misure fiscali in vigore negli Stati membri, ribadito alla lettera J del codice di condotta, la Commissione ha accordato la priorità alle misure che erano parallelamente oggetto di un esame nell'ambito del codice di condotta. Già nel febbraio 1999, pertanto, la Commissione ha indirizzato agli Stati membri una serie di richieste di informazioni relative a numerose misure fiscali. A seguito dell'esame delle risposte a tali richieste di informazioni, l'11 luglio 2001 la Commissione ha avviato procedimenti in merito a 15 regimi fiscali, 13 dei quali erano stati nel frattempo giudicati dannosi dal gruppo «Codice di condotta» del Consiglio. A questo proposito, è opportuno sottolineare che le 15 misure esaminate dalla Commissione sono state scelte perlopiù sulla base del loro impatto economico significativo e dei loro effetti particolarmente negativi sulla concorrenza e sugli scambi.
70. Al punto 33 della comunicazione, la Commissione annunciava che l'esame della compatibilità degli aiuti fiscali con il mercato comune avrebbe tenuto conto, tra l'altro, degli effetti di tali aiuti evidenziati dall'applicazione del codice di condotta. In pratica, la Commissione non ha elaborato nuovi criteri di compatibilità fondati sul carattere dannoso di una misura<sup>48</sup> e ha dato la priorità all'esame delle misure fiscali che costituivano aiuti di Stato e che avevano un impatto economico significativo ed effetti particolarmente negativi sulla concorrenza e sugli scambi. Questa azione della Commissione ha incentivato ulteriormente gli Stati membri che non avevano ancora previsto lo smantellamento delle misure dannose a prendere in considerazione tale intervento, come il codice di condotta li invitava a fare<sup>49</sup>.

<i>Riquadro n. 14</i>
L'azione parallela della Commissione nel settore degli aiuti di Stato ha permesso, in una certa misura, di agevolare l'accordo sul codice di condotta. La Commissione intende naturalmente proseguire anche in futuro la sua azione nel settore degli aiuti fiscali, considerando prioritari quelli che hanno un impatto economico significativo ed effetti particolarmente negativi sulla concorrenza e sugli scambi.

### **3. APPLICABILITÀ DEI PRINCIPI DELLA COMUNICAZIONE ALLE MISURE DI TASSAZIONE INDIRETTA**

71. Se, in linea di principio, la comunicazione della Commissione riguarda solo la fiscalità diretta, essa è tuttavia servita come base anche per l'analisi di taluni casi relativi alla tassazione indiretta. La Commissione ha pertanto fatto riferimento alla comunicazione in diverse decisioni<sup>50</sup> riguardanti misure di tassazione indiretta, in particolare in relazione al principio che permette di giustificare una misura tenuto conto della natura e della struttura generale del sistema. Naturalmente, le misure di

---

<sup>48</sup> Cfr. punto 1.2.

<sup>49</sup> Cfr. lettera D del codice di condotta.

<sup>50</sup> Cfr. punto 1.1.5.1. della presente relazione.

tassazione indiretta presentano particolarità che non sono state affrontate nel quadro dell'attuale comunicazione.

72. La nozione di aiuto di Stato implica in particolare che le misure in questione favoriscano talune imprese, riducendo gli oneri da cui sono normalmente gravate. In questo contesto, le riduzioni dell'IVA sono rigorosamente disciplinate da disposizioni comunitarie e rispondono ad una logica di parità di trattamento fiscale per prodotti simili. Simili riduzioni non rientrano quindi di norma nel disposto dell'articolo 87, paragrafo 1. La situazione è normalmente diversa in materia di accise, in quanto queste colpiscono direttamente le imprese. Una riduzione di questa forma di tassazione a favore di talune imprese può costituire un aiuto di Stato. In questa fase la Commissione ritiene che sia possibile avviare una riflessione sull'opportunità di chiarire e codificare le norme applicabili in tale settore.
73. Inoltre, al fine di conciliare gli obiettivi perseguiti nel quadro della sua politica di controllo degli aiuti e di rafforzare la coerenza con le proposte presentate al Consiglio in materia di armonizzazione fiscale, la Commissione procede ormai, simultaneamente, ad un esame delle richieste di deroghe fiscali degli Stati membri e ad un'analisi alla luce delle norme in materia di aiuti di Stato<sup>51</sup>. Questa prassi è stata illustrata in una lettera indirizzata agli Stati membri, che comprende un questionario dettagliato da inviare alla Commissione in occasione di ogni richiesta di deroga presentata ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 4, della direttiva 92/81/CEE. Il questionario permette agli Stati membri di precisare se la misura per la quale chiedono una deroga ai sensi della direttiva possa al contempo costituire un aiuto di Stato. Questi esami simultanei proseguiranno con la prossima entrata in vigore della direttiva sulla "tassazione dei prodotti energetici" (prevista per il 1° gennaio 2004), che continua a riservare agli Stati membri la possibilità di concedere deroghe fiscali specifiche.
74. La conciliazione tra le norme in materia di aiuti di Stato e gli imperativi inerenti all'armonizzazione fiscale nel settore dell'energia è stata un elemento fondamentale nel processo di negoziato che ha condotto, il 27 ottobre 2003, all'accordo del Consiglio sulla proposta di direttiva relativa alla tassazione dei prodotti energetici. Questa direttiva si fonda direttamente sui principi risultanti dalla giurisprudenza del Tribunale di primo grado e della Corte di giustizia, nonché sulla prassi della Commissione in materia fiscale. Essa considera in particolare che l'esclusione dal quadro comunitario della tassazione dei prodotti energetici destinati ad usi diversi dai combustibili o carburanti può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema di tassazione comunitario.

#### *Riquadro n. 15*

Sebbene la comunicazione non riguardi gli aiuti in materia di tassazione indiretta, i principi da essa enunciati appaiono in buona parte applicabili a questo tipo di aiuti. Talune particolarità della tassazione indiretta potrebbero invece essere oggetto di una comunicazione distinta.

<sup>51</sup> A titolo di esempio, si può citare il caso dell'aiuto di Stato N 179/2002 accordato dalla Francia, che introduce un'aliquota di accisa ridotta sul rum 'tradizionale' prodotto nei dipartimenti d'oltremare e quello dell'aiuto di Stato N 804/2001 che introduce un'aliquota di accisa ridotta sul biocombustibile nel Regno Unito.

#### 4. CONCLUSIONI E RACCOMANDAZIONI

75. L'applicazione della comunicazione da parte della Commissione ha permesso di precisare e di perfezionare i principi descritti dalla comunicazione.
76. In particolare, la Commissione ha continuato ad applicare rigorosamente il criterio della selettività, nonché la giustificazione delle deroghe fiscali sulla base della struttura generale del sistema in questione.
77. La prassi della Commissione, soprattutto nei casi in merito ai quali ha avviato procedimenti di sua iniziativa, dimostra l'esistenza di una maggioranza di aiuti al funzionamento incompatibili. La Commissione intende proseguire l'esame e il riesame dei regimi fiscali vigenti, ma ritiene che questa azione debba anche essere accompagnata da azioni volte a rafforzare la conoscenza delle norme in materia di aiuti fiscali al livello sia degli Stati membri, sia delle imprese. A tal fine, la Commissione proseguirà i suoi sforzi in materia di formazione e di divulgazione delle norme nel settore degli aiuti di Stato.
78. In questa fase, la comunicazione sembra essersi rivelata uno strumento adeguato per l'analisi degli aiuti fiscali e nell'immediato non è necessario procedere ad una sua revisione. Ciò vale ancor più se si considera che la giurisprudenza alla base dell'elaborazione della comunicazione è stata sostanzialmente confermata nel suo contenuto e non ha registrato evoluzioni significative in materia fiscale dal 1998. Ciononostante, in quanto documento generale, la comunicazione non può per sua natura coprire tutte le fattispecie che possono essere sottoposte all'esame della Commissione. Pertanto, alla luce dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale di primo grado, nonché della prassi decisionale della Commissione, quest'ultima potrebbe essere indotta a completare e precisare taluni aspetti della comunicazione. Per quanto concerne la compatibilità degli aiuti di Stato a carattere fiscale, la Commissione tiene a sottolineare che la forma, fiscale o di altro tipo, nella quale un aiuto è concesso non incide sull'esame della sua compatibilità. La Commissione non intende quindi elaborare criteri di compatibilità specifici per gli aiuti di Stato versati sotto forma fiscale.
79. Per quanto concerne la lotta contro la tassazione dannosa, l'azione parallela della Commissione in materia di controllo degli aiuti di Stato ha permesso, in una certa misura, di agevolare l'accordo sul codice di condotta. L'azione della Commissione nei confronti degli aiuti fiscali, tuttavia, non deve necessariamente limitarsi alle sole misure oggetto del codice di condotta del Consiglio in materia di tassazione delle imprese. Di conseguenza, dopo l'accordo del 3 giugno 2003, la Commissione proseguirà il suo esame degli aiuti fiscali, accordando la priorità a quelli che hanno un impatto economico significativo ed effetti particolarmente negativi sulla concorrenza e sugli scambi.
80. Per quanto riguarda infine la tassazione indiretta, sebbene in certi casi l'attuale comunicazione abbia potuto servire come base per l'azione della Commissione, con particolare riferimento all'applicazione del principio che permette di giustificare talune misure sulla base della natura e della struttura generale del sistema, essa non coglie tutti gli aspetti relativi a questo tipo di tassazione. La Commissione ritiene pertanto auspicabile una riflessione sulla necessità di un chiarimento e di una codificazione in questo settore.