Corte di giustizia dell'Unione europea
COMUNICATO STAMPA n. 170/21
Lussemburgo, 6 ottobre 2021

Sentenze nella causa C-50/19 P Sigma Alimentos Exterior/Commissione, nelle cause riunite C-51/19 P World Duty Free Group/Commissione e C-64/19 P Spagna/Commissione, nella causa C-52/19 P Banco Santander/Commissione, nelle cause riunite C-53/19 P Banco Santander e Santusa/Commissione e C-65/19 P Spagna/Commissione nonché nelle cause C-54/19 P Axa Mediterranean/Commissione e C-55/19 P Prosegur Compañía de Seguridad/Commissione

Stampa e Informazione

La Corte respinge le impugnazioni avverso le sentenze del Tribunale che avevano confermato la qualificazione del regime fiscale spagnolo di ammortamento dell'avviamento finanziario (*goodwill*) come aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno

Nel 2007, a seguito di svariate interrogazioni scritte poste da membri del Parlamento europeo, nonché di una denuncia di un operatore privato, la Commissione ha avviato un procedimento di indagine formale in merito alla compatibilità con le disposizioni del Trattato FUE in materia di aiuti di Stato della normativa fiscale spagnola relativa all'ammortamento dell'avviamento finanziario (*goodwill*) in caso di acquisizione, da parte di società residenti, di partecipazioni azionarie in altre imprese.

In forza di una misura fiscale introdotta nel 2001 nella legge spagnola relativa all'imposta sulle società (in prosieguo: la «misura fiscale in esame»), l'avviamento finanziario derivante da un'acquisizione da parte di un'impresa residente di partecipazioni azionarie pari almeno al 5% in una società estera può essere dedotto, sotto forma di ammortamento, dalla base imponibile dell'imposta sulle società dovuta dall'impresa residente, a condizione che essa detenga le partecipazioni acquisite per un periodo ininterrotto di almeno un anno. Per contro, le acquisizioni di partecipazioni azionarie da parte di imprese soggette ad imposta in Spagna in altre imprese residenti non danno luogo ad alcun ammortamento dell'avviamento finanziario, fatto salvo il caso di raggruppamento d'impresa.

Con decisioni del 28 ottobre 2009 [1] **e del 12 gennaio 2011** [2] (in prosieguo: le «decisioni controverse»), **la Commissione ha dichiarato che la misura fiscale in esame costituiva un regime di aiuti incompatibile con il mercato interno e ha imposto alla Spagna di recuperare gli aiuti concessi**.

Investito di diversi ricorsi di annullamento proposti da imprese stabilite in Spagna [3], **il Tribunale ha annullato dette decisioni con sentenze del 7 novembre 2014** [4]**, ritenendo che la Commissione non avesse dimostrato il carattere selettivo della misura fiscale in esame**, ove

[1] Decisione 2011/5/CE, del 28 ottobre 2009, relativa all'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) cui la Spagna ha dato esecuzione (GU 2011, L 7, pag. 48).

[2] Decisione 2011/282/UE della Commissione, del 12 gennaio 2011, relativa all'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) cui la Spagna ha dato esecuzione (GU 2011, L 135, pag. 1). Tale decisione è stata oggetto di due rettifiche, pubblicate nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea in data 3 marzo 2011 e 26 novembre 2011.

[3] Segnatamente, Autogrill España SA (divenuta World Duty Free Group SA), Banco Santander SA, e Santusa Holding SL.

[4] Sentenze del 7 novembre 2014, Autogrill España/Commissione, T-219/10, nonché Banco Santander e Santusa/Commissione, T-399/11 (v. CP n. 145/14).

la selettività è uno dei criteri necessari e cumulativi per qualificare una misura nazionale come aiuto di Stato.

A seguito di impugnazioni esperite dalla Commissione, **la Corte ha annullato le suddette sentenze, motivando, in sostanza, che queste ultime si fondavano su una concezione erronea della condizione della selettività di un vantaggio, e ha rinviato le cause dinanzi al Tribunale** [5]. In seguito al rinvio, **quest'ultimo ha confermato il carattere selettivo della misura fiscale in esame e ha respinto i ricorsi di annullamento proposti avverso le decisioni controverse** [6].

Adita con impugnazioni presentate, questa volta, dalle imprese ricorrenti e dal Regno di Spagna (in prosieguo: le «ricorrenti»), **la Corte, riunita in Grande Sezione, le respinge, precisando la propria giurisprudenza in materia di selettività di misure fiscali**.

Giudizio della Corte

Anzitutto, la Corte respinge le eccezioni d'irricevibilità sollevate dalla Commissione, secondo cui taluni argomenti dedotti dalle ricorrenti nell'ambito delle loro impugnazioni non erano stati sollevati dinanzi al Tribunale.

A tal riguardo, la Corte ricorda che i motivi d'impugnazione e gli argomenti derivanti dalla stessa sentenza impugnata e diretti a criticarne, in diritto, la fondatezza non possono essere considerati come una modifica dell'oggetto della controversia dinanzi al Tribunale. Pertanto, gli argomenti con i quali le ricorrenti contestano le conseguenze tratte dalla soluzione giuridica fornita dal Tribunale ai motivi di ricorso dinanzi ad esso discussi sono ricevibili.

Per quanto riguarda la selettività della misura fiscale in esame, la Corte precisa, inoltre, che **la mera circostanza che detta misura presenti un carattere generale, in quanto possono a priori beneficiarne tutte le imprese soggette all'imposta sulle società, a seconda che esse realizzino o meno determinate operazioni, non esclude che essa possa avere natura selettiva.** Infatti, è pacifico che il requisito di selettività è soddisfatto quando la Commissione riesce a dimostrare che una siffatta misura deroga al regime fiscale normale applicabile nello Stato membro interessato, introducendo in tal modo, tramite i suoi effetti concreti, un trattamento differenziato fra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal regime fiscale normale, in una situazione di fatto e di diritto comparabile.

Per poter qualificare una misura fiscale nazionale come selettiva, la Commissione deve seguire un metodo in tre fasi. Anzitutto, essa deve **identificare il regime fiscale comune o normale applicabile nello Stato membro**. Poi, essa deve **dimostrare che la misura fiscale in esame deroga a tale sistema di riferimento**, nella misura in cui introduce differenziazioni tra imprese che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal regime fiscale comune o normale, in una situazione di fatto e di diritto comparabile. Infine, esso deve **verificare se la differenziazione introdotta sia giustificata** in quanto risulta dalla natura o dall'economia del sistema nel quale si inserisce.

Sulla scorta di tali considerazioni, nell'ambito delle cause **C-51/19 P e C-64/19 P, C-52/19 P, C-53/19 P e C-65/19 P, C-54/19 P e C-55/19 P,** la Corte si sofferma sulla censura delle ricorrenti vertente su un **asserito errore commesso dal Tribunale nella determinazione del sistema di riferimento**.

In tale contesto, la Corte rileva che la determinazione del sistema di riferimento deve derivare da un esame obiettivo del contenuto, dell'articolazione e degli effetti concreti delle norme applicabili in forza del diritto nazionale. Di conseguenza, quando la misura fiscale in esame sia inscindibile dal

[5]Sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P et C-21/15 P (v. CP n. 139/16).
[6] Sentenze del 15 novembre 2018, Banco Santander/Commissione, T-227/10, Sigma Alimentos Exterior/Commissione T-239/11, Axa Mediterranean/Commissione, T-405/11, Prosegur Compañía de Seguridad/Commissione, T-406/11, World Duty Free Group/Commissione, T-219/10 RENV, e Banco Santander e Santusa/Commissione, T-399/11 RENV (v. CP n. 175/18).

sistema impositivo complessivo dello Stato membro interessato, è a tale sistema che occorre fare riferimento. Per contro, qualora risulti che la misura in esame è chiaramente separabile da detto sistema generale, non si può escludere che l'ambito di riferimento che dev'essere preso in considerazione sia più ristretto di tale sistema generale, o addirittura che esso si identifichi con la misura stessa, qualora essa si presenti come una norma dotata di una logica giuridica autonoma. Peraltro, in sede di determinazione del sistema di riferimento, la Commissione deve tener conto delle caratteristiche costitutive dell'imposta, quali definite dallo Stato membro interessato. Non occorre, invece, in questa prima fase dell'esame della selettività, tener conto degli obiettivi perseguiti dal legislatore al momento dell'adozione della misura oggetto di esame.

Nel caso di specie, la Corte considera, anzitutto, che **dalle decisioni controverse emerge chiaramente che il sistema di riferimento adottato dalla Commissione è costituito dalle disposizioni generali del regime dell'imposta sulle società che disciplinano l'avviamento in generale**.

Inoltre, essa respinge l'argomento delle ricorrenti secondo cui, al fine di determinare il sistema di riferimento, il Tribunale si sarebbe basato sulla tecnica normativa scelta dal legislatore nazionale per adottare la misura fiscale in esame, vale a dire l'introduzione di una deroga alla regola generale.

A tal riguardo, la Corte rileva che il ricorso, da parte del legislatore nazionale, a una determinata tecnica normativa, come quella dell'introduzione di una deroga ad una regola generale, non può essere sufficiente per definire il sistema di riferimento pertinente ai fini dell'analisi della selettività. Un siffatto carattere derogatorio può tuttavia dimostrarsi rilevante quando ne consegue, come nei casi di specie, che viene fatta una distinzione tra due categorie di operatori alle quali viene riservato a priori un trattamento differenziato, ossia tra coloro cui si applica la misura derogatoria e coloro cui continua ad applicarsi il regime fiscale comune. Pertanto, **il Tribunale ha giustamente tenuto conto, fra le altre considerazioni, del carattere derogatorio della misura fiscale in esame ai fini dell'esame del suo carattere selettivo**.

Nell'ambito della **causa C-50/19 P**, la Corte conferma, inoltre, che **una misura nazionale può essere selettiva anche nell'ipotesi in cui la fruizione del vantaggio da essa previsto dipenda non già dalle caratteristiche specifiche dell'impresa ma dall'operazione che essa decide, o meno, di realizzare**. Così, una misura può essere considerata selettiva anche qualora non identifichi ex ante una particolare categoria di beneficiari e qualora tutte le imprese stabilite sul territorio dello Stato membro interessato, indipendentemente dalla loro dimensione, forma giuridica, settore di attività o altre caratteristiche ad esse peculiari, abbiano potenzialmente accesso al beneficio previsto da tale misura a condizione di procedere a un determinato tipo di investimento. **Infatti, una constatazione di selettività** non deriva necessariamente da un'impossibilità per determinate imprese di beneficiare del vantaggio previsto dalla misura in questione a causa di caratteristiche ad esse peculiari, ma **può derivare semplicemente dal rilievo che esiste un'operazione che, benché analoga a quella cui è subordinata la concessione del vantaggio in questione, non dà diritto a quest'ultimo, favorendo, di conseguenza, soltanto le imprese che scelgono di realizzare quest'ultima operazione**.

Infine, la Corte constata che, **in tutte le cause di cui trattasi, il Tribunale**, quando ha identificato, nell'ambito della seconda fase dell'analisi sulla selettività, il mantenimento di una certa coerenza tra il trattamento fiscale e il trattamento contabile dell'avviamento quale obiettivo del sistema di riferimento, ha sostituito la propria motivazione a quella delle decisioni controverse e, così facendo, **ha commesso un errore di diritto.**

Siffatto errore non è, tuttavia, tale da comportare l'annullamento delle sentenze impugnate, in quanto i loro dispositivi si fondano su altre motivazioni in diritto. Sotto tale profilo, la Corte rileva che il Tribunale ha giustamente fatto riferimento alla propria giurisprudenza secondo la quale l'esame di comparabilità da effettuarsi nella seconda fase dell'analisi della selettività deve essere effettuato alla luce dell'obiettivo del sistema di riferimento e non di quello della misura controversa. **Giustamente, pertanto, il Tribunale ha dichiarato che le imprese che acquisiscono partecipazioni azionarie in società non residenti si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo**

perseguito dal trattamento fiscale dell'avviamento, in una situazione di fatto e di diritto analoga a quella delle imprese che acquisiscono partecipazioni in società residenti. A tal riguardo, le ricorrenti non erano riuscite, più in particolare, a dimostrare che le imprese che effettuano acquisizioni di partecipazioni azionarie in società non residenti si trovassero in una situazione di fatto e di diritto diversa e, in quanto tale, non comparabile a quella delle imprese che effettuano acquisizioni di partecipazioni in Spagna.

IMPORTANTE: Avverso le sentenze o ordinanze del Tribunale può essere presentata impugnazione alla Corte di giustizia, limitatamente alle questioni di diritto. In linea di principio, l'impugnazione non ha effetti sospensivi. Se essa è ricevibile e fondata, la Corte annulla la decisione del Tribunale. Nel caso in cui la causa sia matura per essere decisa, la Corte stessa può pronunciarsi definitivamente sulla controversia; in caso contrario, rinvia la causa al Tribunale, vincolato dalla decisione emanata dalla Corte in sede di impugnazione.

Documento non ufficiale ad uso degli organi d'informazione che non impegna la Corte di giustizia.

Il testo integrale della sentenze nella causa C-50/19 P, nelle cause riunite C-51/19 P et C-64/19 P, nella causa C-52/19 P, nelle cause riunite C-53/19 P et C-65/19 P nonché nelle cause C-54/19 P e C-55/19 P è pubblicato sul sito CURIA il giorno della pronuncia

Contatto stampa: Cristina Marzagalli ☎ (+352) 4303 8575

Immagini della pronuncia della sentenza sono disponibili su «Europe by Satellite» ☎ (+32) 2 2964106