

Causa C-23/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

10 gennaio 2022

Giudice del rinvio:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunale arbitrale tributario (Centro di arbitrato amministrativo), Portogallo]

Data della decisione di rinvio:

27 dicembre 2021

Ricorrente:

Caxamar - Comércio e Indústria de Bacalhau S.A.

Resistente:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Amministrazione fiscale e doganale, Portogallo)

Oggetto del procedimento principale

La presente domanda di pronuncia pregiudiziale è presentata nell'ambito di un procedimento tra, da un lato, la CAXAMAR– Comércio e Indústria de Bacalhau S.A. (in prosieguo: la «CAXAMAR») e, dall'altro, l'Autoridade Tributária e Aduaneira (Amministrazione fiscale e doganale; in prosieguo: l'«AT»), in cui la ricorrente chiede l'annullamento dell'accertamento dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (in prosieguo: l'«IRC») e degli interessi compensativi derivanti dalle rettifiche apportate dall'AT alla base imponibile degli esercizi 2016 e 2018, per un importo di EUR 126 302,62.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

La CAXAMAR, una società per azioni dedita alle attività di salatura, essiccazione e ad altre attività di trasformazione di prodotti della pesca, ha realizzato progetti di

investimento negli anni 2016 e 2018 in relazione all'attività di trasformazione del merluzzo, beneficiando di agevolazioni fiscali nell'ambito del Regime Fiscal de Apoyo ao Investimento (Regime fiscale di sostegno agli investimenti; in prosieguo: il «RFAI»). L'AT ritiene che tali agevolazioni siano illegali in quanto non sono coperte né dal RFAI, né dal regolamento generale di esenzione per categoria (in prosieguo: il «regolamento GBER») - regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, v., in particolare, gli articoli 1 e 2, paragrafo 11, né dal regolamento (UE) n. 1379/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013.

Questione pregiudiziale

Se la corretta interpretazione degli orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2014-2020, in combinato disposto con quanto previsto dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, in particolare gli articoli 1 e 2, paragrafo 11, dal regolamento (UE) n. 1379/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2013, nonché dall'allegato I del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, consenta di concludere che, conformemente all'articolo 2, paragrafo 2, e all'articolo 22, paragrafo 1, del Código Fiscal do Investimento (codice fiscale degli investimenti), approvato con decreto legge n. 162 del 31 ottobre 2014, e agli articoli 1 e 2 del decreto ministeriale n. 282 del 30 dicembre 2014, l'attività di trasformazione dei prodotti della pesca e dell'acquacoltura relativa al «merluzzo salato», al «merluzzo congelato» e al «merluzzo ammollato», compresa nel codice CAE 10204Rev3, non costituisce un'attività di trasformazione di prodotti agricoli ai fini della concessione degli aiuti fiscali previsti.

Disposizioni del diritto dell'Unione richiamate

Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2014-2020 Testo rilevante ai fini del SEE (GU 2013, C 209, pag. 1)

Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato (GU 2014, L 187, pag. 1): articoli 1 e 2, paragrafo 11.

Regolamento (UE) n. 1379/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2013 relativo all'organizzazione comune dei mercati nel settore dei prodotti della pesca e dell'acquacoltura, recante modifica ai regolamenti (CE) n. 1184/2006 e (CE) n. 1224/2009 del Consiglio e che abroga il regolamento (CE) n. 104/2000 del Consiglio (GU 2013, L 354, pag. 1).

Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2016, C 202): allegato I

Disposizioni di diritto nazionale richiamate

Decreto-legge n. 162 del 31 ottobre 2014, recante approvazione del nuovo Código Fiscal do Investimento (codice fiscale degli investimenti) e che rivede i regimi di agevolazioni fiscali agli investimenti produttivi, e normativa pertinente: articoli 2, paragrafo 2, e 22, paragrafo 1

«Articolo 2.

Ambito di applicazione

(...)

2- I progetti di investimento di cui al paragrafo precedente devono avere ad oggetto, in particolare, le seguenti attività economiche, nel rispetto dell'ambito di applicazione settoriale degli orientamenti sugli aiuti a finalità regionale per il periodo 2014-2020, pubblicati nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, C 209, del 23 luglio 2013 e del regolamento GBER:

- a) Industria estrattiva e industria di trasformazione;
- b) Turismo, comprese le attività dichiarate di interesse turistico ;
- c) Attività e servizi informatici e affini;
- d) Attività agricole, acquicole, ittiche, agropastorali e forestali;
- e) Attività di ricerca e sviluppo e ad alta intensità tecnologica;
- f) Tecnologie dell'informazione e della produzione audiovisive e multimediali;
- g) Difesa, ambiente, energia e telecomunicazioni;
- h) Attività di centri servizi condivisi.

(...)

Articolo 22

Ambito di applicazione e definizioni

1- Il RFAI è applicabile ai soggetti passivi dell'IRC che svolgono un'attività nei settori specificamente previsti dall'articolo 2, paragrafo 2, tenendo conto dei codici di attività definiti nel decreto di cui al paragrafo 3 di detto articolo, ad eccezione delle attività escluse dal campo di applicazione settoriale degli orientamenti e del regolamento GBER.

(...))»

Decreto ministeriale n. 282 del 30 dicembre 2014 che definisce i codici di attività economica (CAE) corrispondenti a diverse attività: articoli 1 e 2.

«Articolo 1.

La normativa comunitaria

In conformità agli orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2014-2020, pubblicati nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* n. C 209 del 27 luglio 2013, e al regolamento (UE) n. 651/2014 del 17 giugno 2014, pubblicato nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* n. C 187 del 26 giugno 2014 (regolamento generale di esenzione per categoria), non sono ammissibili ai fini della concessione delle agevolazioni fiscali i progetti di investimento aventi ad oggetto le attività economiche nei settori siderurgico, del carbone, della pesca e dell'acquacoltura, della produzione agricola primaria, della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli elencati nell'allegato I del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, della silvicoltura, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, nonché della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche.

Articolo 2

Ambito di applicazione settoriale

Fatte salve le restrizioni previste dall'articolo precedente, le attività economiche di cui all'articolo 2, paragrafo 2, del decreto-legge n. 162 del 31 ottobre 2014, corrispondono ai seguenti codici della Classificazione portoghese delle attività economiche, revisione n. 3 (CAE-Rev.3), approvata dal decreto-legge n. 381 del 14 novembre 2007:

- a) Industrie estrattive - divisioni da 05 a 09;
- b) Industrie di trasformazione - divisioni da 10 a 33;
- c) Servizi di alloggio - divisione 55;
- d) Servizi di ristorazione e simili - divisione 56;
- e) Attività editoriali - divisione 58;
- f) Attività di produzione cinematografica, di video e di programmi televisivi - gruppo 591;
- g) Consulenza e programmazione informatica e attività connesse - divisione 62;
- h) Attività di elaborazione dei dati, hosting e attività connesse e portali web - gruppo 631;
- i) Attività di ricerca scientifica e sviluppo - divisione 72;

j) Attività di interesse turistico - sottoclassi 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;

k) Attività di servizi amministrativi e di supporto alle imprese - classi 82110 e 82910.»

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La CAXAMAR è una società per azioni la cui attività consiste in via principale nella salatura, nell'essiccazione e in altre attività di trasformazione di prodotti della pesca e dell'acquacoltura (codice 10204 CAE-Rev3) e, in via secondaria, nel congelamento di prodotti della pesca e dell'acquacoltura (codice 10202 CAE-Rev3) e nella vendita all'ingrosso di altri prodotti alimentari (codice 46382 CAE-Rev3), ed è soggetta al regime generale dell'IRC e al normale regime IVA mensile.
- 2 La società è stato oggetto di un'ispezione parziale da parte della Direção de Finanças de Santarém (direzione delle finanze di Santarem, Portogallo), con l'obiettivo di verificare l'applicazione delle agevolazioni fiscali concesse ai sensi del RFAI. In tale ambito, i servizi di ispezione hanno apportato delle rettifiche, consistenti nella non applicazione delle deduzioni al reddito imponibile dell'IRC dei periodi d'imposta 2016 e 2018, relative all'agevolazione del RFAI, in quanto l'attività svolta dalla società non rientra nel campo di applicazione dello stesso. Tale ambito è delimitato dalle disposizioni degli articoli 2, paragrafi 2 e 3, e 22, paragrafi 1 e 2, del Código Fiscal do Investimento (codice fiscale degli investimenti; in prosieguo: il «CFI»), nonché degli articoli 1 e 2 del decreto ministeriale n. 282 del 30 dicembre 2014. Analogamente, detta attività non rientra nel campo di applicazione settoriale degli orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2014-2020 (GU 2013, C 209, pag. 1) (in prosieguo: gli «orientamenti») e del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014 (in prosieguo: il «regolamento GBER»), in combinato disposto con l'allegato I del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: il «TFUE»).
- 3 I costi in questione sono inerenti agli investimenti relativi all'agevolazione fiscale «RFAI» per gli anni 2016 e 2018, con riferimento al codice CAE 10204-R3, corrispondente a «SALATURA, ESSICAZIONE E ALTRE ATTIVITÀ DI TRASFORMAZIONE DI PRODOTTI DELLA PESCA E DELL'ACQUACOLTURA».
- 4 L'AT ha dichiarato che il progetto di investimento in esame mirava ad aumentare la capacità di uno stabilimento già esistente ed è stato realizzato per il miglioramento e l'espansione dei processi di «salatura, ammollo e congelamento del merluzzo». Ha ritenuto che i prodotti risultanti dall'attività di trasformazione della CAXAMAR, compresi nel CAE 10204: «merluzzo salato», «merluzzo congelato», «merluzzo ammolato» e la loro inclusione nei capitoli della nomenclatura di Bruxelles di cui all'allegato I del Trattato, rientrassero nella

nozione di «trasformazione di prodotti agricoli» in cui il prodotto finale resta un prodotto agricolo enumerato nell'allegato I del Trattato.

- 5 La CAXAMAR non aveva debiti nei confronti dell'AT o di istituti di sicurezza sociale, né nel 2016 né nel 2018. La società ha versato l'imposta accertata per il 2016, per un importo di EUR 82 547,33, il 13 febbraio 2021, e per il 2018, per un importo di EUR 43 755,29, sempre il 13 febbraio 2021.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 6 La CAXAMAR sostiene che l'AT ha considerato i fatti e interpretato la legislazione in modo erroneo. Ritiene che la propria attività rientri nel campo di applicazione settoriale del regolamento GBER e degli orientamenti, essendo assoggettata al CFI e, pertanto, essendo ammissibile ai fini dell'applicazione del RFAI, si tratta di un'industria di trasformazione del merluzzo, che non è un'attività di trasformazione di prodotti agricoli.
- 7 Inoltre, la società non aveva debiti verso l'AT o istituti di sicurezza sociale.
- 8 L'AT, da parte sua, ritiene che l'agevolazione fiscale (RFAI) di cui ha beneficiato la CAXAMAR sia indebita perché l'attività esercitata non è ammissibile ai fini della sua applicazione. Ha quindi proceduto ad effettuare accertamenti aggiuntivi correttivi. A suo avviso, la CAXAMAR non può beneficiare del RFAI a causa dell'esclusione settoriale delle attività svolte, consistenti nella trasformazione del merluzzo, in merluzzo salato, congelato e ammollato, che, pur rientrando nel settore della trasformazione e commercializzazione dei prodotti della pesca, sono escluse dal campo di applicazione degli orientamenti e del regolamento GBER a cui è soggetto il RFAI. Se i prodotti della pesca e dell'acquacoltura sono espressamente esclusi dal campo di applicazione degli orientamenti e del regolamento GBER, nonché del RFAI, sia gli orientamenti che il decreto ministeriale escludono peraltro analogamente i «prodotti agricoli» di cui all'allegato I del TFUE, denominazione che, conformemente all'articolo 38 del TFUE e all'elenco dell'allegato I del Trattato, comprende anche la pesca, vale a dire i pesci, molluschi e crostacei del capitolo 3 della nomenclatura combinata. Anche se l'esclusione delle suddette attività economiche non si applicasse, il godimento dell'agevolazione del RFAI nel 2016 e nel 2018 ha superato la soglia d'intensità (35%) per gli aiuti di Stato a finalità regionale approvata dalla Commissione europea. Infine, non è stato dimostrato che, durante i periodi fiscali in cui la società ha beneficiato dell'agevolazione, non esistevano debiti nei confronti del fisco e degli istituti di sicurezza sociale in linea con le disposizioni del CFI.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 9 La questione consiste, in sostanza, nel determinare se l'AT abbia apportato correttamente le rettifiche alla base imponibile dell'IRC e degli interessi

compensativi, ritenendo che l'attività svolta dalla CAXAMAR non rientrasse nel RFAI, dato che l'investimento non era ammissibile ai fini degli stanziamenti e delle deduzioni di tale agevolazione fiscale.

- 10 In altri termini, la questione che occorre chiarire è se l'attività svolta dalla CAXAMAR, consistente nella trasformazione del merluzzo, in merluzzo salato, congelato e ammollato, possa essere classificata come un'attività dell'industria di trasformazione, rientrante nell'articolo 2, lettera b), del decreto ministeriale n. 282 del 30 dicembre 2014: «b) Industrie di trasformazione - divisione 10 a 33)», essendo un'attività di trasformazione di prodotti agricoli ai sensi del diritto dell'Unione applicabile, in particolare, gli orientamenti e il regolamento GBER e le ulteriori normative alle quali essi rinviano.
- 11 La situazione in esame riguarda deduzioni al reddito imponibile ai fini dell'IRC, dei periodi fiscali 2016 e 2018, per gli importi di EUR 72 775,36 e EUR 41 607,67, relative alle agevolazioni fiscali del RFAI per gli investimenti effettuati in tali periodi.
- 12 Più specificamente, quindi, la questione che occorre chiarire è se i progetti di investimento realizzati dalla CAXAMAR negli anni 2016 e 2018 nell'ambito dell'attività di trasformazione del merluzzo, siano o meno coperti dal RFAI.
- 13 Nella misura in cui riguardano la materia degli aiuti di Stato oggetto della normativa europea, il CFI, la disciplina del RFAI ivi contenuta, e il decreto ministeriale n. 282 del 30 dicembre 2014, essi devono essere intesi come strumenti per l'attuazione, l'esecuzione e l'applicazione dei principi e delle norme contenuti negli articoli da 107 a 109 del TFUE, nel regolamento GBER e negli orientamenti, e in tal senso il decreto ministeriale può essere considerato solo come una normativa di attuazione di disposizioni di diritto europeo. Pertanto, l'AT ritiene che non vi sia motivo di far prevalere la norma di cui all'articolo 1 del decreto ministeriale sulla disposizione dell'articolo 1, paragrafo 3, lettera c), del regolamento GBER, ai fini di escludere la concessione dell'agevolazione fiscale RFAI.
- 14 Il CAAD ha già dichiarato che bisogna tener conto del fatto che l'elenco delle attività di cui all'articolo 2 del CFI non è tassativo, dato che si limita a elencare l'insieme delle attività economiche coperte dai progetti d'investimento a titolo meramente esemplificativo.
- 15 Tuttavia, come si evince anche da tale articolo, l'attività economica ammissibile deve rispettare il campo di applicazione settoriale degli orientamenti per il periodo 2014-2020 e del regolamento GBER. Inoltre, l'ammissibilità dei progetti dipende anche, in concreto, dalla specificazione dei codici delle attività economiche (CAE), che il legislatore ha rinviato a un decreto regolamentare, specificazione che deve parimenti tenere conto delle restrizioni di cui all'articolo 1 del decreto ministeriale n. 282/2014, tra cui figura l'inammissibilità dei progetti di investimento aventi per oggetto le attività economiche di produzione agricola

primaria e di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli
enumerata nell'allegato I del TFUE.

DOCUMENTO DI LAVORO