

# La controversia fiscale tra Svizzera ed UE nell'attuale contesto internazionale

## Il divieto di aiuti di Stato in ambito fiscale nel diritto dell'UE



**Claudio Valz**

Dottore commercialista in Milano  
International Tax Partner  
presso PwC Tax & Legal Services (TLS), Milano  
Associazione Professionale di Avvocati  
e Commercialisti

### Una breve disamina degli elementi costitutivi della nozione di aiuti di Stato nel diritto dell'UE

#### 1.

##### Introduzione

Una delle finalità essenziali alla base della costituzione e dell'azione dell'UE è costituita dalla creazione di un mercato interno, il quale, come si legge nell'articolo 3, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea, deve basarsi su *"un'economia sociale di mercato fortemente competitiva"*. A presidio della effettiva concorrenzialità del mercato, il TFUE prevede una disciplina indirizzata sia alle imprese sia agli Stati membri dell'UE. Il divieto di aiuti di Stato contenuto nell'articolo 107 TFUE, oggetto del presente contributo, si colloca nell'ambito della disciplina a tutela della concorrenza diretta tra gli Stati membri<sup>[1]</sup>.

Nel prosieguo si fornirà una breve trattazione degli elementi costitutivi che consentono di identificare un aiuto di Stato come tale e, in particolare, di come essi debbano essere declinati affinché la nozione di aiuto di Stato possa essere applicata alle misure fiscali adottate dagli Stati membri. Non saranno trattati gli aspetti relativi alla fase procedurale relativa all'accertamento dell'aiuto da parte della Commissione europea né le problematiche relative al recupero dell'aiuto presso i beneficiari. In proposito, si tiene solo a precisare che il divieto di aiuti di Stato racchiuso nel TFUE non è assoluto; la disciplina del divieto di aiuti di Stato prevede, infatti, una serie di deroghe e prevede la possibilità, per la Commissione europea, di dichiarare la compatibilità con il mercato interno di misure di aiuto adottate dagli Stati membri.

#### 2.

##### La natura imprenditoriale del soggetto beneficiario

Ai sensi dell'articolo 107 TFUE, primo paragrafo, sono vietati gli aiuti concessi dagli Stati membri che favoriscono *"talune imprese o talune produzioni"*. La norma contenuta nella disposizione citata comporta, quindi, un divieto agli Stati membri di adottare misure di aiuto indirizzate a soggetti che si qualificano come *"imprese"*. La ragione di questa limitazione soggettiva è dovuta alla finalità della norma, la quale, come sopra accennato, consiste nel vietare agli Stati membri di porre in essere comportamenti in grado di alterare il corretto

svolgimento della concorrenza all'interno del mercato unico. Qualora, infatti, un aiuto sia erogato per sostenere attività non imprenditoriali, non vi è rischio che esso possa influire sulla concorrenza.

In proposito, secondo la giurisprudenza costante della CGUE, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dal suo *status* giuridico e dalle sue modalità di finanziamento. Sulla scorta di tale principio, l'unico criterio rilevante al fine di accertare l'applicabilità di detta disciplina è se il soggetto svolga o meno in concreto un'attività economica, ossia un'attività che consiste nell'offrire beni o servizi in un determinato mercato. In altre parole, è la natura dell'attività concretamente svolta dal beneficiario dell'aiuto che determina l'applicabilità della disciplina degli aiuti di Stato essendo, al contrario, ininfluenza lo *status* giuridico del beneficiario così come il fatto che lo stesso abbia o meno finalità di lucro.

Coerentemente con tale principio, secondo una prassi recente, la Commissione europea ha precisato che *"un soggetto è qualificato come impresa sempre in relazione a un'attività specifica. Un soggetto che svolge attività a carattere sia economico che non economico è considerato un'impresa solo per quanto riguarda il primo tipo di attività"*<sup>[2]</sup>. Sulla base di tale regola, un soggetto che svolge contemporaneamente attività imprenditoriali e attività non imprenditoriali, può ricevere aiuti finanziari da parte dello Stato al di fuori dei limiti posti dal divieto di cui all'articolo 107 TFUE fintantoché tali aiuti possano essere considerati, sulla base di criteri oggettivi, effettivamente destinati alla promozione delle sole attività non imprenditoriali.

#### 3.

##### Gli elementi costitutivi della nozione di aiuto di Stato

Una volta verificato che, ai sensi del diritto comunitario della concorrenza, i beneficiari dell'aiuto rivestono la qualifica di *"imprese"*, è necessario accertare che siano soddisfatti gli altri requisiti che consentono di qualificare una misura come aiuto di Stato.

L'articolo 107 TFUE dispone che *"salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui*

incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza". Conformemente a tale disposizione, affinché una misura fiscale adottata da uno Stato membro possa essere qualificata come aiuto di Stato, è necessario che siano soddisfatte cumulativamente quattro condizioni: (i) la misura deve recare un vantaggio di natura economica ai beneficiari, (ii) il vantaggio deve essere concesso dallo Stato ovvero mediante risorse statali, (iii) la misura deve essere selettiva in quanto tale da favorire talune imprese o produzioni, e, infine, (iv) deve essere idonea a incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri.

La Commissione europea ha delineato i criteri di applicazione di queste condizioni alle misure fiscali nella Comunicazione n. 98/C 384/03 del 10 dicembre 1998 (di seguito Comunicazione del 1998), sulla quale ha basato la sua successiva attività accertativa.



### 3.1. L'esistenza di un vantaggio

Il primo requisito richiesto dal TFUE è che la misura conferisca ai relativi beneficiari un vantaggio di natura economica.

La Commissione europea ha specificato che tale vantaggio può risultare da una riduzione dell'onere fiscale e può essere concesso sotto varie forme. La forma più comune di misura fiscale agevolativa è costituita dalla concessione di un'esenzione sotto forma di esclusione dalla base imponibile di determinati redditi. La concessione di un vantaggio può tuttavia essere concessa nelle più svariate forme, come, ad esempio, riduzione della base imponibile, riduzione dell'ammontare dell'imposta dovuto, differimento, annullamento o rinegoziazione eccezionale del debito fiscale[3], ovvero deduzione delle perdite fiscali a condizioni più vantaggiose di quelle normalmente applicate alle altre imprese[4]. Si consideri inoltre che, recentemente, la Commissione europea ha ritenuto di poter riscontrare l'esistenza di un aiuto di Stato a causa dell'assenza di una norma antielusiva nella legislazione fiscale dello Stato membro coinvolto[5].

In relazione al requisito dell'esistenza di un vantaggio, si consideri che, secondo un rilevante orientamento, un'agevolazione concessa dallo Stato non costituisce aiuto nella misura in cui essa possa essere considerata "compensazione diretta a rap-

presentare la contropartita delle prestazioni effettuate dalle imprese beneficiarie per assolvere obblighi di servizio pubblico". Tale precisazione trae origine dalla finalità della disciplina del divieto di aiuti di Stato in quanto le imprese incaricate dello svolgimento di un servizio pubblico "non traggono, in realtà, un vantaggio finanziario e il suddetto intervento non ha quindi l'effetto di collocarle in una posizione concorrenziale più favorevole rispetto a quelle che fanno loro concorrenza"[6].

### 3.2. L'imputabilità allo Stato

L'articolo 107 TFUE concerne gli "aiuti concessi dagli Stati ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma". Dal momento che il potere impositivo costituisce uno degli attributi tipici della sovranità statale, tale requisito risulta sempre soddisfatto nel caso di misure fiscali.

Secondo un orientamento consolidato, infatti, una perdita di gettito fiscale equivale al consumo di risorse statali sotto forma di spese fiscali[7]. In altre parole, quindi, in caso di misure fiscali indirizzate alle imprese, tale criterio è soddisfatto tutte le volte in cui sia possibile constatare che lo Stato ha rinunciato ad un gettito fiscale che avrebbe normalmente percepito.

La Commissione europea ha, inoltre, specificato che, ai sensi dell'articolo 107 TFUE, è irrilevante, ai fini della riconducibilità allo Stato di un determinato intervento, lo strumento con il quale esso è attuato. Un intervento statale può, quindi, indifferentemente essere concesso tramite disposizione legislativa, regolamentare o anche attraverso la mera prassi dell'amministrazione finanziaria[8].

### 3.3. La selettività

Come si accennava, affinché una misura fiscale possa essere qualificata come aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, è necessario che, ai sensi dell'articolo 107 TFUE, essa sia tale da favorire "talune imprese o talune produzioni". L'aggettivo "talune" circoscrive l'ambito di applicazione del divieto di aiuti di Stato a quelle misure che favoriscono singole imprese o categorie di imprese, ovvero determinati settori dell'economia e quindi idonee ad alterare le condizioni di parità nelle quali tutte le imprese stabilite nel mercato unico dovrebbero trovarsi.

Da un punto di vista letterale, la norma implica una distinzione tra, da una parte, le misure statali di applicazione generale, che, in quanto tali, sono da ritenersi compatibili con il mercato unico e, dall'altra parte, misure statali che si applicano selettivamente solo a determinati contribuenti e che costituiscono aiuti di Stato vietati. Tuttavia, al di là di questa distinzione di carattere generale, il requisito della selettività degli interventi statali in ambito fiscale costituisce l'argomento più dibattuto e in relazione al quale si registrano le maggiori divergenze.

Secondo le indicazioni fornite dalla Commissione europea nella Comunicazione del 1998, desunte dalla precedente giurisprudenza della CGUE, il principale criterio per verificare se una misura fiscale attribuisce un vantaggio selettivo a talune imprese consiste nel verificare se essa comporti un'eccezione

all'applicazione ordinaria del regime tributario. Più precisamente, tale criterio richiede lo svolgimento di due passaggi logico-concettuali[9]:

- in primo luogo, occorre individuare il regime tributario "ordinario" applicabile nello Stato membro coinvolto;
- in secondo luogo, occorre dimostrare che la disposizione deroga al regime ordinario nella misura in cui opera una discriminazione tra operatori economici che, alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime, si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga.

Risulta interessante rilevare che tale criterio è analogo a quello applicato dalla CGUE per verificare la compatibilità delle disposizioni fiscali interne degli Stati membri con le libertà fondamentali garantite dal TFUE. Infatti, alla base dell'applicazione di entrambe le discipline si trova la presenza di una discriminazione: al fine di stabilire se una misura sia selettiva, così come per verificare se la stessa sia contraria ad una delle libertà fondamentali, è necessario, in primo luogo, individuare quale sia la sua *ratio legis* e, successivamente, verificare se i requisiti per l'applicazione della misura fissati dal legislatore nazionale siano tali da consentirne l'applicazione a tutti i contribuenti che, rispetto a tale *ratio*, si trovano in una situazione comparabile[10]. Si consideri, in proposito, che la similarità tra criteri applicati per verificare la selettività di una misura e criteri impiegati per testare la sua natura discriminatoria è tale che una medesima misura può risultare, sulla base dei medesimi requisiti, sia contraria al divieto di aiuti di Stato sia lesiva di una delle libertà fondamentali[11].

Al fine di rendere conto delle problematiche applicative del criterio appena enunciato, ci sembra interessante riportare due casi nei quali la CGUE ha escluso la presenza di un aiuto di Stato in quanto le imprese beneficiarie di regimi di vantaggio si trovavano in una situazione oggettivamente non comparabile a quella delle imprese che ne erano escluse. Si tratta, in particolare, dei regimi fiscali agevolativi concessi alle società cooperative e dei regimi fiscali di vantaggio concessi alle imprese localizzate in determinati ambiti territoriali. Tali casi ci sembrano rilevanti perché in essi la CGUE sembra avere stabilito dei criteri generali di compatibilità di determinate categorie di misure con la disciplina degli aiuti di Stato.

La prima ipotesi è stata analizzata dalla CGUE nel caso *Paint Graphos*, nel quale la Corte era stata chiamata a giudicare la compatibilità delle esenzioni dalle imposte sui redditi concesse dall'Italia a determinate tipologie di società cooperative. La CGUE ha, in proposito, riconosciuto che le società cooperative, in base alle peculiari modalità giuridiche di funzionamento, operano in un contesto oggettivamente differente rispetto alla generalità delle altre imprese. Esse, pertanto, possono essere oggetto di un trattamento differenziato e più favorevole senza incorrere nel divieto di cui all'articolo 107 TFUE a patto, però, che lo Stato membro interessato si accerti che le agevolazioni siano concesse a imprese operanti in un contesto giuridico economico effettivamente differente da quello in cui operano le restanti imprese.

Più dettagliatamente, secondo la CGUE, si è in presenza di siffatta differenza oggettiva quando le seguenti condizioni sono

rispettate: (i) l'imposta sui redditi realizzati dalla cooperativa e non prelevata presso di essa, è riscossa presso i soci, come in una sorta di trasparenza fiscale; (ii) l'esenzione non è concessa in relazione a proventi derivanti da scambi con soggetti non membri della cooperativa; (iii) vi è una concreta vigilanza da parte dell'Amministrazione finanziaria dello Stato membro al fine di accertare l'effettivo rispetto di tali condizioni[12].



Per quanto concerne la fattispecie degli aiuti regionali, nel caso Portogallo/Commissione europea[13] la CGUE ha analizzato l'ipotesi di assoggettamento ad un'aliquota di favore di tutte le imprese localizzate in una determinata area territoriale. Sulla base dell'originario orientamento della Commissione europea, "solo le misure il cui ambito si estende a tutto il territorio dello Stato non soddisfano il criterio di specificità" di cui all'articolo 107 TFUE[14]. Conseguentemente, aiuti regionali come l'applicazione di aliquote di favore a imprese localizzate in determinate zone, applicandosi per definizione in una porzione geografica di competenza del territorio dello Stato, dovrebbero qualificarsi automaticamente come aiuti di Stato vietati.

La CGUE, al contrario, ha affermato il principio secondo cui la legittimità di misure di questo tipo ai sensi del divieto di aiuti di Stato dipende dal grado di autonomia di cui gode l'autorità di governo locale rispetto al governo centrale. In proposito la Corte ha ritenuto di poter distinguere tra tre situazioni:

- 1) la prima situazione si verifica quando uno Stato membro decide centralmente di ridurre l'aliquota dell'imposta sul reddito in una parte del territorio di sua competenza. Misure di questo tipo sono sempre selettive in quanto prese dall'autorità centrale nel pieno ed esclusivo esercizio della propria autorità;
- 2) la seconda situazione si verifica quando tutti gli enti territoriali di un determinato livello (regioni, comuni, eccetera), hanno la facoltà di determinare autonomamente l'aliquota d'imposta applicabile nel proprio territorio di competenza. In tal caso la disparità di aliquote all'interno del territorio dello Stato non dà mai luogo ad agevolazioni selettive; infatti, se ciascun ente è libero di determinare la propria aliquota, non avrebbe senso assumere come parametro di riferimento per valutare la selettività l'intero territorio nazionale[15];
- 3) la situazione è più complessa nella terza ipotesi, nella quale l'ente territoriale è libero di stabilire un'aliquota fiscale inferiore rispetto a quella nazionale ed applicabile unicamente alle imprese situate all'interno del territorio di sua competenza. In tale caso, la riscossione dell'imposta na-

zionale con un'aliquota inferiore è legittima solo nel caso in cui sia possibile accertare che l'ente territoriale è in grado di esercitare tale facoltà in forza di poteri sufficientemente autonomi rispetto al potere centrale. In particolare, la CGUE ha affermato che tale requisito è soddisfatto quando le seguenti condizioni sono rispettate: (i) la decisione di riduzione dell'aliquota è stata adottata da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale; (ii) la decisione in questione è stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto; (iii) le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale[16]. Secondo la Corte, infatti, quando tali condizioni sono soddisfatte, l'ente territoriale riveste un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza, le quali, pertanto non operano in condizioni analoghe a quelle delle imprese operanti nel resto del territorio nazionale.

In chiusura della trattazione del requisito della selettività, si consideri che il criterio sopra analizzato, che richiede la verifica della presenza di una discriminazione nell'applicazione di un determinato intervento statale, sebbene applicato dalla Commissione europea nello svolgimento ordinario della sua attività accertativa, non costituisce, tuttavia, l'unico criterio applicabile per giudicare la natura selettiva di un determinato intervento statale. Una recente sentenza della CGUE ha, in proposito, ricordato che l'articolo 107 TFUE *"non distingue gli interventi statali secondo le cause o gli obiettivi, bensì li definisce in funzione dei loro effetti e, quindi, indipendentemente dalle tecniche impiegate"*[17] dagli Stati membri per implementarli. In altre parole, anche misure generali applicabili a tutti i contribuenti possono essere ritenute integrare un aiuto di Stato qualora la loro concreta applicazione si risolva nell'attribuzione di un vantaggio selettivo a solo talune imprese. In applicazione di tale regola generale, la CGUE ha confermato che la natura di aiuto di Stato può essere attribuita ad un sistema impositivo nel suo complesso[18].



### 3.4. **L'incidenza sulla concorrenza**

L'articolo 107 TFUE qualifica come aiuti di Stato incompatibili quelle misure che siano tali da influire sugli scambi comunitari (testualmente, che *"falsino o minaccino di falsare la concorrenza"*).

Tale requisito è di facile riscontro. In proposito, costituisce orientamento consolidato della CGUE l'affermazione secondo cui, allorché un aiuto rafforza la posizione di un'impresa nei confronti delle altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari, la misura agevolativa in questione è idonea ad influire sulla concorrenza all'interno del mercato unico[19].

### 4. **Osservazioni conclusive**

Ricapitolando, affinché il divieto di cui all'articolo 107 TFUE possa trovare applicazione è necessario che siano soddisfatte cumulativamente quattro condizioni: che la misura fiscale (i) attribuisca un vantaggio ai suoi beneficiari, (ii) che sia imputabile allo Stato, (iii) che vantaggi selettivamente solo talune imprese o produzioni e (iv) che sia idonea ad influire sulla concorrenza.

Di tali quattro requisiti, quello della selettività costituisce il più dibattuto e quello sul quale si assiste alla continua evoluzione degli orientamenti della Commissione europea e della CGUE. Possiamo osservare, in proposito, che, muovendo da casi nei quali la natura di agevolazione fiscale selettiva era facilmente accertabile (si pensi alle esenzioni garantite dall'Italia alle società ex municipalizzate), la Commissione europea e la CGUE hanno riscontrato la presenza di aiuti selettivi in casi sempre più complessi nei quali la selettività può essere riconosciuta solo a seguito di accurati accertamenti di fatto (agevolazioni concesse dall'Italia alle cooperative) o, addirittura, a casi in cui un sistema tributario può essere considerato nel suo complesso selettivo (riforma tributaria di Gibilterra).



**Elenco delle fonti fotografiche:**

[http://www.greenreport.it/\\_archivio2011/immagini/big/2011\\_09\\_29\\_15\\_04\\_57.jpg](http://www.greenreport.it/_archivio2011/immagini/big/2011_09_29_15_04_57.jpg) [05.10.2013]

<http://www.travelquotidiano.com/wp-content/uploads/2013/06/commissione-europea.jpg> [05.10.2013]

<http://www.aiccre.it/wp-content/uploads/euro.jpg> [05.10.2013]

**[1]** Cfr. Commissione europea, Competition Law in the European Communities, Volume IIB, Bruxelles – Lussemburgo 1997, pagina 5.

**[2]** Commissione europea, Decisione n. 2013/284/UE del 19 dicembre 2012 (pubblicata il 18 giugno 2013), paragrafo 102. In questa decisione, la Commissione europea ha analizzato la nuova esenzione dall'imposta sulla proprietà immobiliare ("imposta municipale unica", cosiddetta IMU) riscontrandone la compatibilità con il mercato unico in quanto, in caso di immobili utilizzati promiscuamente per attività imprenditoriali e non imprenditoriali, l'esenzione è attribuita pro quota in base all'effettivo utilizzo dell'immobile per l'esercizio delle seconde.

**[3]** Comunicazione del 1998, paragrafo 9.

**[4]** È questo il caso della *Sanierungsklausel* tedesca, la quale consentiva, alle imprese tedesche che si trovavano in determinate condizioni indicative di dissesto economico e sovraindebitamento, e che erano oggetto di una ristrutturazione societaria, di derogare al divieto di riportabilità delle perdite in caso di cambio della maggioranza della compagine societaria. Tale disciplina è stata giudicata aiuto di Stato dalla Commissione europea con decisione n. 2011/527/UE del 26 gennaio 2011.

**[5]** È il caso del cosiddetto "Spanish Tax Lease". Con tale dicitura si fa riferimento ad uno schema elusivo attuato da alcune banche spagnole di concerto con alcuni armatori spagnoli che avrebbe attribuito loro un vantaggio selettivo e contro il quale la Spagna non aveva implementato alcuna disciplina antielusiva (cfr. Comunicazione C[2011] 4494). Inoltre la Commissione europea ha recentemente emanato una decisione che qualifica tale schema come aiuto di Stato (cfr. Comunicato stampa IP/13/706).

**[6]** CGUE, sentenza del 24 luglio 2003, causa C-280/00, Altmark, paragrafo 87. Rispetto a tale giurisprudenza, risulta di particolare interesse l'ordinanza n. 41 del 29 gennaio 2013 con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Latina ha sollevato, tramite rinvio pregiudiziale alla CGUE, la questione della compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato dell'aggio di riscossione attribuito ad Equitalia. Sulla base della disciplina in vigore, infatti, l'agente della riscossione ha diritto, a titolo di remunerazione per il servizio di riscossione prestato, ad un aggio in misura pari al 9%. Dal momento che la misura dell'aggio è fissa e concessa a prescindere dall'entità del servizio effettivamente prestato, essa potrebbe essere qualificata come attribuzione patrimoniale eccedente quanto l'impresa avrebbe percepito nell'ordinario corso della propria attività.

**[7]** Così CGUE, sentenza del 10 gennaio 2006,

causa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e a., paragrafi 131-132. Si veda anche, tra le altre, CGUE, sentenza del 15 dicembre 2005, causa C-66/02, Commissione europea c. Italia, paragrafi 77-78; CGUE, sentenza del 29 marzo 2012, causa C-417/10, 3M, paragrafi 45-46. Cfr. anche Comunicazione del 1998, paragrafo 10.

**[8]** È il caso della disciplina dell'ammortamento finanziario di partecipazioni di controllo attuata dalla Spagna. Dopo aver emanato due decisioni che qualificavano il regime spagnolo come aiuto di Stato (n. 2011/5/CE e n. 2013/126/UE), la Commissione europea è recentemente intervenuta con la Comunicazione C(2013) 4399 del 17 luglio 2013 comunicando alla Spagna l'apertura della procedura di indagine formale in relazione al medesimo regime così come attuato in applicazione di una circolare amministrativa delle autorità fiscali che, a suo parere, ne avrebbe esteso l'ambito di applicazione dopo l'emanazione delle suddette decisioni.

**[9]** Cfr. in tal senso, CGUE, sentenza del 22 dicembre 2008, causa C-486/08, British Aggregates c. Commissione europea, paragrafo 82, "per valutare la selettività di una misura, occorre accertare se, nell'ambito di un dato regime giuridico, tale misura rappresenti un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga".

**[10]** In proposito, si consideri che, secondo giurisprudenza costante, "per accertare l'esistenza di una discriminazione [ndr. rispetto alla libertà di circolazione dei capitali], la comparabilità tra una situazione comunitaria ed una situazione puramente interna deve essere esaminata alla luce dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali interessate" (sentenza del 27 novembre 2008, causa C-416/07, Papillon, paragrafo 27; si veda anche sentenza dell'8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta, paragrafo 33; nonché, più di recente, sentenza dell'8 novembre 2012, causa C-342/10, Commissione c. Finlandia, paragrafo 36).

**[11]** È il caso dell'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto approvata dalla Regione Sardegna. Tale imposta avrebbe dovuto essere versata dalle imprese esercenti aeromobili o unità di diporto, aventi il domicilio fiscale al di fuori del territorio regionale, in occasione dello scalo presso gli aerodromi o presso i porti della Sardegna. A seguito dell'analisi delle condizioni di applicabilità della misura, la CGUE constatò che l'imposta avrebbe comportato una discriminazione tra imprese domiciliate nel territorio sardo e imprese domiciliate al di fuori di tale territorio e che tale discriminazione comportava, nello stesso tempo, un vantaggio selettivo

a favore delle prime e una lesione della libertà di prestazione dei servizi per le seconde (cfr. CGUE, sentenza del 17 novembre 2009, causa C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna, paragrafi 35-37, 53 e 63).

**[12]** CGUE, sentenza dell'8 settembre 2011, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos e a., paragrafi 71-74; la Corte concludeva la propria decisione demandando al giudice nazionale il compito di verificare se tali condizioni fossero, nel caso sottoposto al suo giudizio, effettivamente rispettate, o se non si trovasse, piuttosto, in presenza di un'agevolazione selettiva. A seguito dell'emanazione di tale sentenza, la Corte di Cassazione, che aveva disposto il rinvio pregiudiziale, si è pronunciata con sentenza n. 11972 del 13 luglio 2012, annullando con rinvio la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata e affermando che, dal momento che ancora non era stata (correttamente) decisa nel merito la spettanza delle agevolazioni sulla base del diritto interno, la sentenza della CGUE era da considerarsi, allo stato degli atti, ininfluenza.

**[13]** CGUE, sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03, Repubblica portoghese c. Commissione europea.

**[14]** Comunicazione del 1998, paragrafo 17.

**[15]** CGUE, sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03, Repubblica portoghese c. Commissione europea, paragrafo 64.

**[16]** CGUE, sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03, Repubblica portoghese c. Commissione europea, paragrafo 67.

**[17]** CGUE, sentenza del 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, Commissione europea e Regno di Spagna c. Government of Gibraltar e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, paragrafo 87.

**[18]** CGUE, sentenza del 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, Commissione europea e Regno di Spagna c. Government of Gibraltar e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, paragrafo 106.

**[19]** CGUE, sentenza del 17 giugno 1999, causa C-75/97, Belgio c. Commissione europea, paragrafo 47.