



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

21 settembre 2023 *

«Impugnazione – Aiuti di Stato – Articolo 107, paragrafo 1, TFUE – Nozione di “aiuto” – Requisito relativo al vantaggio selettivo – Trattamento fiscale degli operatori di casinò pubblici in Germania – Prelievo sugli utili – Deducibilità parziale degli importi versati a titolo di tale prelievo dalla base imponibile dell’imposta sul reddito o sulle società e dell’imposta sulle attività commerciali – Decisione della Commissione europea – Rigetto di una denuncia al termine della fase di esame preliminare per il motivo dell’assenza di un aiuto di Stato costituito da tale deducibilità – Costatazione separata di assenza di vantaggio economico e di assenza di selettività – Ricorso dinanzi al Tribunale dell’Unione europea limitato alla constatazione dell’assenza di selettività – Ricorso inoperante – Identificazione da parte della Commissione del sistema di riferimento o del regime fiscale “normale” – Interpretazione a tal fine del diritto tributario nazionale applicabile – Qualificazione del prelievo sugli utili come “imposta speciale” deducibile a titolo di “spese generate dalle operazioni commerciali” – Principio ne ultra petita»

Nella causa C-831/21 P,

avente ad oggetto l’impugnazione, ai sensi dell’articolo 56 dello Statuto della Corte di giustizia dell’Unione europea, proposta il 28 dicembre 2021,

Fachverband Spielhallen eV, con sede in Berlino (Germania),

LM,

rappresentate da A. Bartosch e R. Schmidt, Rechtsanwälte,

ricorrenti,

procedimento in cui le altre parti sono:

Commissione europea, rappresentata inizialmente da K. Blanck e B. Stromsky, successivamente da B. Stromsky, in qualità di agenti,

resistente in primo grado,

Repubblica federale di Germania, rappresentata da J. Möller e R. Kanitz, in qualità di agenti,

interveniente in primo grado,

LA CORTE (Seconda Sezione),

* Lingua processuale: il tedesco.

composta da A. Prechal (relatrice), presidente di sezione, M.L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl e J. Passer, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 maggio 2023,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con la loro impugnazione, il Fachverband Spielhallen eV e LM chiedono l'annullamento dell'ordinanza del Tribunale dell'Unione europea del 22 ottobre 2021, Fachverband Spielhallen e LM/Commissione (T-510/20; in prosieguo: l'«ordinanza impugnata», EU:T:2021:745), con cui il Tribunale ha respinto il loro ricorso diretto all'annullamento della decisione C(2019) 8819 final della Commissione, del 9 dicembre 2019, relativa agli aiuti di Stato SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Trattamento fiscale degli operatori dei casinò pubblici in Germania e SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Presunta garanzia a favore degli operatori dei casinò pubblici in Germania (garanzia di redditività) (in prosieguo: la «decisione controversa»).

Fatti e decisione controversa

- 2 Ai punti da 1 a 18 dell'ordinanza impugnata, i fatti della controversia e il contenuto della decisione controversa sono così riassunti:
 - «1 Il 22 marzo 2016 le ricorrenti, il Fachverband Spielhallen eV, un'associazione professionale che riunisce 88 gestori di macchine per il gioco d'azzardo, e LM, una gestrice di macchine per il gioco d'azzardo, hanno presentato [alla Commissione europea] tre denunce riguardanti il trattamento fiscale degli operatori dei casinò pubblici nella Repubblica federale di Germania [per il motivo che quest'ultimo costituirebbe un aiuto di Stato vietato dal diritto dell'Unione].
 - 2 [La terza denuncia si riferiva più specificamente al Land di] Renania settentrionale-Vestfalia, [nel quale] le attività di gioco d'azzardo proposte nei casinò erano disciplinate dallo Spielbank-Gesetz NRW (legge sui casinò del Land Renania settentrionale-Vestfalia; in prosieguo: la “legge sui casinò”), sino alla sua sostituzione nel 2020. [Ai fini di] detta legge, la Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «WestSpiel») era il solo concessionario di casinò pubblici in detto Land.
 - 3 In conformità della legge sui casinò, gli introiti da questi ultimi generati erano assoggettati a due regimi fiscali differenti. Da un lato, gli introiti derivanti dal gioco d'azzardo erano assoggettati a un regime fiscale particolare costituito da un'imposta sui casinò. Dall'altro, gli introiti non derivanti dal gioco, come gli introiti provenienti dalle attività di ristorazione, erano assoggettati al regime fiscale normale, costituito dall'imposta sul reddito o sulle società e dall'imposta sulle attività commerciali (in prosieguo: il “regime fiscale normale”).

- 4 Inoltre, l'articolo 14 della legge sui casinò prevedeva che l'utile annuo dichiarato dagli operatori dei casinò pubblici, che fosse o meno frutto del gioco d'azzardo, doveva essere riversato per il 75% al Land Renania settentrionale-Vestfalia. Se, tuttavia, il quarto restante di detto utile superava il 7% del totale delle voci del capitale sociale delle riserve e del fondo di mutualizzazione, l'intero utile doveva essere versato al suddetto Land (in prosieguo: il "prelievo sugli utili").
- 5 Tuttavia, nei limiti in cui derivava da redditi non provenienti dal gioco d'azzardo, il prelievo sugli utili era deducibile dalle basi imponibili dell'imposta sulle attività commerciali e dell'imposta sul reddito o sulle società a titolo di "spese generate dalle operazioni commerciali". Nella loro (...) denuncia le ricorrenti contestavano, per l'appunto, detta deducibilità (in prosieguo: la ["deducibilità del prelievo sugli utili" o] la "misura controversa") (...).
- 6 Il 9 dicembre 2019, a seguito di uno scambio di corrispondenza con le ricorrenti, la Commissione (...) ha ritenuto che la misura controversa non implicasse alcun vantaggio selettivo e, pertanto, alcun aiuto e ha pertanto deciso di non avviare, in relazione a detta misura, il procedimento d'indagine formale ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE (...).
- 7 Nella decisione [controversa], la Commissione ha constatato che i redditi degli operatori dei casinò pubblici non provenienti dall'attività di gioco erano soggetti, da un lato, al regime fiscale normale e, dall'altro, al prelievo sugli utili, che essa ha qualificato come "imposta specifica".
- 8 La Commissione ha osservato che la deducibilità di detto prelievo dalla base imponibile dell'imposta sulle (...) società e dell'imposta sulle attività commerciali derivava non da una disposizione specifica, ma dall'applicazione delle regole generali in materia di imposizione del regime fiscale normale, secondo cui le imposte sono calcolate sulla base degli utili netti, previa deduzione delle "spese generate dalle operazioni commerciali", come, nella specie, il prelievo sugli utili. A parere della Commissione, la deducibilità del prelievo sugli utili non costituiva pertanto un vantaggio selettivo.
- 9 Nella decisione [controversa], la Commissione continuava poi l'analisi della misura controversa alla luce degli argomenti sollevati dalle ricorrenti nella fase di esame preliminare.
- 10 La Commissione ha osservato, in primo luogo, che, con i loro argomenti, le ricorrenti sostenevano implicitamente che il prelievo sugli utili era un'imposta equiparabile alle imposte sugli utili, che non erano deducibili secondo le regole generali in materia di imposizione del regime fiscale normale, segnatamente ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5 ter, dell'Einkommensteuergesetz (legge sull'imposta sui redditi).
- 11 Orbene, secondo la Commissione, il prelievo sugli utili poteva essere considerato come un'imposta speciale sugli utili. A tale riguardo, essa ha sostenuto che l'articolo 4, paragrafo 5 ter, della legge sull'imposta sui redditi impediva di qualificare come onere professionale deducibile unicamente l'imposta sulle attività commerciali e non tutte le imposte sull'utile. Infatti, secondo la Commissione, nessuna disposizione si opponeva, in termini generali, alla deducibilità di un'imposta specifica sugli utili. (...)

- 12 A tal proposito, in secondo luogo, la Commissione ha risposto a un argomento sollevato dalle ricorrenti sulla base dell'articolo 10, paragrafo 2, del Körperschaftsteuergesetz (legge sull'imposta sulle società), secondo cui l'imposta sul reddito e le altre imposte sulle persone fisiche non sono deducibili ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sulle società. Essa ha osservato che la disposizione di cui trattasi riguardava le imposte generali sugli utili e che nulla indicava che essa si applicasse anche a un'imposta aggiuntiva speciale, come il prelievo sugli utili, che nessun contribuente diverso dagli operatori dei casinò pubblici pagava e la cui base imponibile non corrispondeva esattamente ai redditi generati dall'attività di questi ultimi. (...)
- 13 In terzo luogo, e in risposta a un altro argomento delle ricorrenti, vertente sul fatto che i dividendi non sono deducibili dalla base imponibile dell'imposta sulle attività commerciali e dalla base imponibile dell'imposta sui redditi secondo le regole generali in materia di imposizione del regime fiscale normale, la Commissione ha sostenuto che il prelievo sugli utili non era un dividendo. (...)
- 14 Alla luce di quanto precede, nella decisione [controversa] la Commissione ha considerato che la deducibilità del prelievo sugli utili era conforme alla regola generale della deducibilità quali spese generate dalle operazioni commerciali e che essa non presentava, quindi, un carattere selettivo.
- 15 Infine, al punto 159 della decisione [controversa], la Commissione ha osservato che, per quanto attiene più specificamente al criterio del vantaggio, gli altri operatori economici e, in particolare, i gestori di macchine per il gioco d'azzardo, non erano soggetti al prelievo sugli utili. Pertanto, il fatto che detto prelievo fosse dedotto dalla base imponibile di altre imposte non poteva conferire alla WestSpiel alcun vantaggio rispetto al regime fiscale normale.
- 16 La Commissione ha fatto valere, a questo proposito, che, nel 2014, il prelievo sugli utili era pari a 82,02 milioni di EUR e che le aliquote dell'imposta sulle attività commerciali e dell'imposta sulle società erano pari, rispettivamente, al 17,7% e al 15,6%. Essa ha quindi osservato che la deducibilità di detto prelievo nei limiti di cui all'articolo 14 della legge sui casinò, ha fatto sì che le aliquote di cui trattasi non si applicassero al suddetto importo. Di conseguenza, l'importo totale dovuto dalla WestSpiel a titolo del regime fiscale normale si è ridotto di 27,3 milioni di EUR. Tuttavia, l'onere fiscale complessivo che la WestSpiel ha dovuto sostenere è stato aumentato, nel contempo, di un importo molto più elevato, vale a dire precisamente dei suddetti 82,02 milioni di EUR corrispondenti al prelievo sugli utili.
- 17 In [tale] analisi (...), la Commissione ha concluso (...) che l'asserito vantaggio risultante dalla possibilità per un operatore, come la WestSpiel, di dedurre parzialmente il prelievo sugli utili dalle basi imponibili dell'imposta sulle società e dell'imposta sulle attività commerciali era in ogni caso superato dall'onere, ben più gravoso, legato al pagamento di detto prelievo, specifico per gli operatori dei casinò pubblici e sempre molto superiore alle suddette due imposte.
- 18 Alla nota 87 della decisione [controversa], la Commissione ha precisato che, posto che l'imposta sulle società e l'imposta sulle attività commerciali sono proporzionali e che le imposte sui redditi delle persone fisiche sono progressive per scaglioni, il vantaggio risultante agli operatori dei casinò pubblici dalla riduzione della base imponibile sino alla concorrenza di una parte del prelievo sugli utili era inferiore allo svantaggio risultante dall'obbligo su di essi gravante di versare detto prelievo».

Procedimento dinanzi al Tribunale e ordinanza impugnata

- 3 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 14 agosto 2020, le ricorrenti hanno proposto un ricorso diretto all'annullamento della decisione controversa.
- 4 A sostegno del loro ricorso, esse hanno dedotto un unico motivo, vertente sulla violazione dei loro diritti procedurali a seguito del rifiuto della Commissione di avviare il procedimento di indagine formale previsto all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, dal momento che, al termine della fase di esame preliminare, detta istituzione non era stata in grado di superare tutte le serie difficoltà che essa aveva incontrato.
- 5 Secondo il Tribunale, detto motivo unico si componeva, sostanzialmente, di cinque parti.
- 6 In una prima parte, le ricorrenti sostenevano che la Commissione aveva erroneamente ritenuto che esse considerassero un'imposta il prelievo sugli utili, mentre esse avevano sempre indicato che si trattava di un trasferimento di utili che non sarebbe deducibile secondo il normale regime fiscale. In una seconda parte, esse sostenevano che la Commissione aveva qualificato il prelievo sugli utili come «imposta speciale» ritenendo, a torto, che non fosse determinante come il diritto interno qualifica una misura. In una terza parte, esse contestavano i criteri utilizzati dalla Commissione per qualificare il prelievo sugli utili come «imposta». In una quarta parte, esse affermavano, con una serie di argomenti, che, anche ammettendo che il prelievo sugli utili avesse costituito un'imposta, esso non avrebbe potuto essere dedotto dalle basi imponibili dell'imposta sul reddito o sulle società e dell'imposta sulle attività commerciali. In una quinta parte, esse formulavano argomenti volti a contestare la comparazione, presente nella nota a piè di pagina n. 77 della decisione controversa, tra il prelievo sugli utili e i pagamenti speciali imposti alle imprese, ad esempio per condotte anticoncorrenziali, deducibili ai sensi del diritto tedesco.
- 7 Ai punti 48 e 57 dell'ordinanza impugnata, il Tribunale ha adottato come punto di partenza del suo esame di tale motivo unico il fatto che le ricorrenti censuravano esclusivamente le asserite carenze della decisione impugnata nella parte in cui, nella medesima, la Commissione aveva negato la selettività della misura controversa. Orbene, secondo il Tribunale, in detta decisione la Commissione non ha effettuato un esame complessivo dei criteri relativi all'esistenza di un vantaggio e di una selettività, ma si è premurata di dimostrare, da un lato, in risposta agli argomenti delle ricorrenti, che nella specie l'asserita selettività era assente e, dall'altro e separatamente, che non vi era alcun vantaggio economico, a prescindere da ogni questione di selettività.
- 8 Al punto 58 dell'ordinanza impugnata, il Tribunale ha osservato che le ricorrenti non avevano, in particolare, contestato l'accertamento compiuto al considerando 159 e alla nota a piè di pagina n. 87 della decisione controversa, secondo cui la deducibilità del prelievo sugli utili non era idonea a conferire un qualsivoglia vantaggio a un operatore di casinò pubblico come la WestSpiel, poiché l'onere che grava su detto operatore a titolo di prelievo sugli utili è sempre e inevitabilmente molto più consistente dell'imposta che sarebbe stata dovuta sull'importo corrispondente al medesimo.
- 9 Cionondimeno, ai punti da 60 a 66 dell'ordinanza impugnata, il Tribunale ha esaminato la pertinenza, ai fini della dimostrazione dell'esistenza del vantaggio che avrebbe conferito la deducibilità del prelievo sugli utili, dei documenti allegati alla replica delle ricorrenti relativi a diverse «potenziali imposizioni» fondate su dati contabili degli esercizi 2014 e 2019, ma ha dichiarato che tali diversi elementi erano tardivi e irricevibili.

- 10 Al punto 67 dell'ordinanza impugnata il Tribunale ha ricordato che, secondo la giurisprudenza, la qualificazione di «aiuto», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE richiede che tutte le condizioni previste da tale disposizione siano soddisfatte e, per quanto riguarda la condizione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo, l'esistenza di un vantaggio deve essere valutata indipendentemente dalla selettività.
- 11 Il Tribunale ne ha dedotto, al punto 68 di tale ordinanza, che evidentemente, le ricorrenti non potevano sostenere che la decisione controversa aveva violato i loro diritti procedurali, poiché esse non avevano dimostrato che la valutazione delle informazioni e degli elementi di cui la Commissione disponeva nella fase di esame preliminare della misura controversa avrebbe dovuto suscitare dubbi e sollevare serie difficoltà quanto alla questione se la deducibilità del prelievo sugli utili costituisse un vantaggio a favore della WestSpiel.
- 12 Dopo aver dichiarato, ai punti 69 e 70 dell'ordinanza impugnata, che era altresì manifestamente infondato l'argomento delle ricorrenti secondo cui la decisione controversa sarebbe viziata da una contraddizione in quanto qualificherebbe il prelievo sugli utili talvolta come imposta specifica e talvolta come pagamento speciale paragonabile alle ammende per comportamento anticoncorrenziale, il Tribunale ha concluso che il motivo unico e, pertanto, il ricorso nel suo insieme dovevano essere respinti in quanto manifestamente infondati in diritto.

Conclusioni delle parti in sede di impugnazione

- 13 Le ricorrenti chiedono che la Corte voglia:
 - annullare l'ordinanza impugnata;
 - rinviare la causa al Tribunale, e
 - riservare le spese.
- 14 La Commissione chiede che la Corte voglia:
 - respingere l'impugnazione, e
 - condannare le ricorrenti alle spese.

Sull'impugnazione

Argomenti delle parti

- 15 A sostegno della loro impugnazione, le ricorrenti deducono un motivo unico con cui affermano, sostanzialmente, che respingendo il loro ricorso per il motivo che la misura controversa non è tale da conferire un qualsiasi vantaggio economico, senza aver esaminato la questione se tale vantaggio presenti carattere selettivo, sul piano materiale, il Tribunale ha commesso un errore di diritto nell'applicare le condizioni previste dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE che devono essere soddisfatte affinché una misura possa essere qualificata come «aiuto di Stato» ai sensi di tale disposizione.

- 16 Come ammetterebbe il Tribunale, al punto 52 dell'ordinanza impugnata, facendo riferimento alla giurisprudenza costante dei giudici dell'Unione europea per quanto riguarda le misure nazionali fiscali, le condizioni relative al vantaggio economico e alla selettività devono essere esaminate congiuntamente.
- 17 Da detto metodo di esame in tre fasi della condizione della selettività materiale sancita da una giurisprudenza costante della Corte risulterebbe inoltre che, per poter riconoscere l'assenza di un vantaggio economico, il Tribunale avrebbe dovuto necessariamente iniziare col definire il regime fiscale «normale».
- 18 Orbene, secondo le ricorrenti, dinanzi al Tribunale, esse avevano per l'appunto contestato che, come affermato dalla Commissione al punto 159 della decisione controversa, il prelievo sugli utili poteva essere qualificato come «imposta specifica» che poteva essere dedotta dalla base imponibile dell'imposta sul reddito o sulle società e dell'imposta sulle attività commerciali conformemente alle norme generali di imposizione del diritto tedesco.
- 19 Nell'ordinanza impugnata, tuttavia, il Tribunale non avrebbe affrontato, nella sua valutazione in punto di diritto, detto aspetto controverso e avrebbe quindi ripreso, di fatto, la definizione del «regime fiscale normale» di cui al punto 159 della decisione controversa.
- 20 Se, in virtù del diritto tributario tedesco, la qualificazione come «imposta specifica» del prelievo sugli utili fosse inesatta e se, come avrebbero sostenuto le ricorrenti dinanzi al Tribunale, il prelievo sugli utili costituisse un trasferimento o una distribuzione di utili, la deducibilità di detto prelievo rappresenterebbe una deroga al regime fiscale «normale» e la misura controversa rivestirebbe carattere selettivo.
- 21 Poiché il regime fiscale «normale» deve necessariamente derivare dalle norme del diritto tributario tedesco applicabili, le ricorrenti sostengono che non vi è alcun dubbio e che non è del resto contestato che un trasferimento o una distribuzione degli utili non possano essere dedotti dalla base imponibile dell'imposta sulle attività produttive o da quella dell'imposta sulle società. Infatti, tali norme vieterebbero di compensare gli svantaggi economici subiti a causa del prelievo sugli utili mediante i vantaggi derivanti dalla deducibilità del detto prelievo.
- 22 Esse ne concludono che, nell'ordinanza impugnata, il Tribunale ha applicato erroneamente la nozione di «aiuto di Stato» di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE negando l'esistenza di un vantaggio economico senza aver definito preliminarmente il regime fiscale «normale» in modo indipendente dalla valutazione compiuta dalla Commissione nella decisione controversa. Orbene, la determinazione del regime fiscale «normale» sarebbe una tappa indispensabile per constatare l'esistenza o l'inesistenza di un vantaggio economico.
- 23 La Commissione, dal suo canto, sostiene che il motivo unico d'impugnazione è inoperante e, in ogni caso, del tutto destituito di fondamento.
- 24 Tale motivo si baserebbe su un'interpretazione erronea dell'ordinanza impugnata, in quanto, con quest'ultima, il Tribunale avrebbe respinto il ricorso non a causa dell'assenza di un vantaggio economico, bensì essenzialmente per il motivo che l'atto introduttivo non conteneva alcun motivo diretto contro l'assenza di un vantaggio generato dalla misura controversa quale constatata nella decisione controversa.

- 25 Orbene, in assenza di un vantaggio, la misura non potrebbe in alcun caso costituire un aiuto di Stato. Di conseguenza, anche supponendo che la misura controversa sia selettiva, come sostenuto dalle ricorrenti in primo grado, queste ultime non avrebbero dimostrato che la conclusione della Commissione, ossia l'assenza di aiuto di Stato, fosse errata. In tali circostanze, il Tribunale non sarebbe stato tenuto ad esaminare se esistesse o meno un vantaggio nel caso di specie e avrebbe potuto limitarsi a constatare che il ricorso non verteva su tale condizione relativa all'esistenza di un aiuto.
- 26 In subordine, la Commissione fa valere che, in forza del principio *ne ultra petita*, il Tribunale non ha, in ogni caso, potuto procedere alla constatazione dell'assenza di un vantaggio economico, dato che tale questione non era oggetto del ricorso in primo grado e non doveva essere sollevato d'ufficio come motivo di ordine pubblico.
- 27 Secondo la Commissione, a torto le ricorrenti fanno valere asserite particolarità degli aiuti fiscali. Se è vero che, per quanto riguarda tali aiuti, i criteri relativi rispettivamente al vantaggio e alla selettività possono essere esaminati congiuntamente, tali criteri sarebbero concettualmente diversi. Inoltre, la prova dell'esistenza di un vantaggio e quella della sua selettività non coinciderebbero né interamente né sistematicamente. La Commissione osserva quindi che, nel caso di specie, la misura controversa non mirava a ridurre l'imposta normalmente dovuta in applicazione del regime fiscale generale. Al contrario, la possibilità di dedurre il prelievo sugli utili dalle basi imponibili dell'imposta sul reddito o sulle società e dell'imposta sugli utili sarebbe diretta a ridurre l'onere fiscale gravante sui casinò pubblici della Renania settentrionale-Vestfalia a causa del prelievo sugli utili.
- 28 La Commissione fa altresì valere che il Tribunale ha esaminato, in subordine e con cura, ai punti da 60 a 66 dell'ordinanza impugnata, gli elementi dedotti tardivamente dalle ricorrenti che potrebbero presentare un vago nesso con un eventuale argomento relativo all'esistenza di un vantaggio. A tal riguardo, il Tribunale avrebbe dimostrato che tali elementi irricevibili sarebbero in ogni caso irrilevanti, dato che non avrebbero permesso di contestare con successo la constatazione dell'assenza di un vantaggio contenuta nella decisione controversa.

Giudizio della Corte

- 29 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, la qualificazione di una misura nazionale come «aiuto di Stato» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE esige che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o attraverso risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve essere idoneo ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenza del 19 dicembre 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Per quanto riguarda specificamente il carattere selettivo di misure fiscali nazionali, la Corte ha dichiarato che la Commissione, per poter qualificare una misura di tale natura come «selettiva», deve procedere a un esame in tre fasi. Ai fini della qualifica di una misura fiscale nazionale come «selettiva», la Commissione deve individuare, in un primo tempo, il sistema di riferimento, ossia il regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato, e dimostrare, in un secondo tempo, che la misura fiscale di cui trattasi deroga a tale sistema di riferimento, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da tale sistema, in una situazione materiale e giuridica comparabile. La nozione di «aiuto di Stato» non riguarda tuttavia le misure che stabiliscono una differenziazione tra imprese che si trovano, in

relazione all'obiettivo perseguito dal regime giuridico in questione, in una situazione materiale e giuridica comparabile, e pertanto a priori selettive, qualora lo Stato membro interessato riesca a dimostrare, in un terzo tempo, che tale differenziazione è giustificata, nel senso che essa deriva dalla natura o dalla struttura del sistema tributario in cui tali misure si inseriscono (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione, C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punto 68 e giurisprudenza ivi citata).

- 31 Nel loro motivo unico, le ricorrenti lamentano che il Tribunale abbia ommesso di esaminare il loro argomento centrale, esposto nelle prime tre delle cinque parti in cui consisteva il motivo unico invocato a sostegno del loro ricorso, volto a criticare la decisione impugnata in quanto, in tale decisione, la Commissione, nel valutare la condizione relativa alla selettività, avrebbe erroneamente individuato il sistema di riferimento o il regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato nella prima fase dell'esame che la Commissione è tenuta a svolgere conformemente alla giurisprudenza menzionata al punto 30 della presente sentenza.
- 32 L'errore in cui è incorsa la Commissione consisterebbe in particolare nel fatto che quest'ultima ha qualificato la misura controversa, vale a dire il prelievo sugli utili a carico dei casinò pubblici, come «imposta specifica» o addirittura come «imposta aggiuntiva speciale», il che le avrebbe consentito di concludere nel senso della deducibilità degli importi versati a titolo di tale prelievo dalla base imponibile dell'imposta sul reddito o sulle società e dell'imposta sulle attività commerciali conformemente alle norme generali d'imposizione del regime fiscale normale previste dal diritto tributario tedesco applicabile che ammettono la deducibilità delle «spese generate dalle operazioni commerciali».
- 33 Le ricorrenti sostengono che il prelievo sugli utili deve essere qualificato come «trasferimento» o «distribuzione» di utili, e non come «imposta» o «imposta specifica», di modo che, conformemente al diritto tributario tedesco applicabile, tale prelievo sugli utili non avrebbe dovuto essere dedotto dalla base imponibile dell'imposta sulle attività produttive. La deduzione effettivamente realizzata rappresenterebbe quindi una deroga al regime fiscale «normale», e, pertanto, un vantaggio selettivo.
- 34 Si pone al riguardo la questione se il Tribunale abbia potuto correttamente dichiarare che, dato che la Commissione ha concluso nella decisione controversa, pronunciata in esito al procedimento di esame preliminare di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, che la misura controversa non costituisce un «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, sia per l'inesistenza di un vantaggio economico conferito da tale misura sia per l'assenza di selettività di quest'ultima, un ricorso diretto esclusivamente contro la constatazione dell'assenza di selettività deve essere respinto in quanto inoperante e, pertanto, manifestamente infondato in diritto, poiché, anche se tale motivo risultasse fondato, la misura in questione non costituirebbe ancora un aiuto di Stato a causa dell'assenza di un vantaggio economico come constatato nella decisione controversa.
- 35 A tal proposito la Corte ha, certo, già concluso che il requisito della selettività derivante dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE deve essere chiaramente distinto dall'individuazione concomitante di un vantaggio economico, in quanto, quando la Commissione rileva la presenza di un vantaggio, inteso in senso ampio, direttamente o indirettamente ascrivibile a una determinata misura, essa è tenuta a dimostrare, inoltre, che tale vantaggio vada a favore specificamente di una o più imprese (sentenza del 4 giugno 2015, Commissione/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punto 59).

- 36 Ciò premesso, la Corte ha sottolineato che la determinazione del sistema di riferimento assume un'importanza maggiore nel caso di misure fiscali nazionali, dato che l'esistenza di un vantaggio economico, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, può essere accertata solo con riferimento a un livello di tassazione definito «normale» (sentenza dell'8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione, C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punto 69 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Ai fini della valutazione del carattere selettivo di una misura fiscale, è quindi necessario che il regime fiscale comune o il sistema di riferimento applicabile nello Stato membro interessato sia correttamente individuato nella decisione della Commissione ed esaminato dal giudice investito di una contestazione vertente su tale individuazione. Poiché la determinazione del sistema di riferimento è il punto di partenza dell'esame comparativo da effettuare nel contesto della valutazione della selettività, un errore commesso durante tale determinazione inficia necessariamente tutta l'analisi della condizione di selettività (sentenza dell'8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione, C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punto 71 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 In siffatto contesto, la Corte ha precisato che la determinazione del sistema di riferimento, che deve essere effettuata al termine di un dibattito in contraddittorio con lo Stato membro interessato, deve risultare da un esame obiettivo del contenuto, dell'articolazione e degli effetti concreti delle norme applicabili in forza del diritto nazionale di tale Stato membro (sentenza dell'8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione, C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punto 72 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 La Corte ha parimenti concluso che al di fuori dei settori in cui il diritto tributario dell'Unione è oggetto di armonizzazione, spetta allo Stato membro interessato determinare, attraverso l'esercizio delle proprie competenze in materia di imposte dirette e nel rispetto della propria autonomia fiscale, le caratteristiche costitutive dell'imposta, le quali definiscono, in linea di principio, il sistema di riferimento oppure il regime fiscale «normale», a partire dal quale occorre analizzare il requisito relativo alla selettività. Ciò vale in particolare per la determinazione della base imponibile dell'imposta e del suo fatto generatore (sentenza dell'8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione, C-885/19 P e C-898/19 P, EU:C:2022:859, punto 73 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Ne consegue che solo il diritto nazionale applicabile nello Stato membro interessato deve essere preso in considerazione al fine di individuare il sistema di riferimento in materia di imposte dirette, essendo tale individuazione a sua volta un presupposto indispensabile, al fine di valutare non solo se esista un vantaggio, ma anche se quest'ultimo abbia carattere selettivo (sentenza dell'8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione, C-885/19 P e C-898/19 P, punto 74).
- 41 Come altresì rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 60 delle sue conclusioni, l'approccio del Tribunale, riassunto al paragrafo 34 della presente sentenza, è in contrasto con i principi sanciti dalla giurisprudenza della Corte, menzionati ai punti da 36 a 40 della presente sentenza, secondo cui l'esame che la Commissione deve effettuare per stabilire la selettività di un regime di aiuti fiscali coincide, per quanto riguarda l'individuazione del sistema di riferimento o del regime fiscale «normale», con quello che deve essere effettuato per verificare se la misura controversa abbia l'effetto di conferire un vantaggio ai suoi beneficiari.

- 42 In base a tali principi, se il Tribunale avesse esaminato, nell'esercizio del potere di pieno controllo giurisdizionale che le spetta per quanto riguarda l'interpretazione del diritto nazionale applicabile fornita dalla Commissione nella decisione impugnata, gli argomenti delle ricorrenti contro l'identificazione, in tale decisione, del sistema di riferimento, riassunti ai punti 32 e 33 della presente sentenza, e se il Tribunale fosse giunto alla conclusione, al termine di tale esame, che, alla luce delle norme e dei principi del diritto tributario tedesco applicabili in materia e della loro interpretazione nella giurisprudenza e nella dottrina nazionali, la Commissione fosse effettivamente incorsa in un errore in tale identificazione, tale errore avrebbe necessariamente inficiato l'intera analisi della Commissione della condizione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo nelle sue due componenti, vale a dire sia nella condizione relativa alla selettività sia in quella relativa a un vantaggio economico.
- 43 Ne consegue che il Tribunale ha commesso un errore di diritto nel dichiarare di non dover esaminare detti argomenti delle ricorrenti per il motivo che essi, anche se fondati, sarebbero in ogni caso inoperanti, in quanto inciderebbero unicamente sull'analisi, da parte della Commissione, nella decisione controversa, del requisito relativo alla selettività e non su quella relativa a un vantaggio economico esaminata separatamente in detta decisione.
- 44 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dall'argomento dedotto dalla Commissione in subordine secondo il quale il Tribunale avrebbe violato il principio *ne ultra petita* se avesse esaminato la legittimità della decisione controversa non solo per quanto riguarda l'esame della condizione della selettività, ma anche per quanto riguarda l'analisi della condizione relativa all'esistenza di un vantaggio economico.
- 45 Come dichiarato dalla Corte in più occasioni, posto che il giudice di legittimità non può statuire *ultra petita*, l'annullamento che esso pronuncia non può essere più ampio di quello chiesto dal ricorrente (sentenza del 14 novembre 2017, *Airways/Commissione*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, punto 81 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 Ciò posto, pur dovendo limitarsi a statuire sulla domanda delle parti, cui spetta delimitare il quadro della lite, il giudice non può essere vincolato in virtù del principio *ne ultra petita* ai soli argomenti invocati da queste ultime a sostegno delle loro pretese, salvo vedersi costretto, eventualmente, a basare la propria decisione su considerazioni giuridiche erranee (v., in tal senso, sentenza del 20 gennaio 2021, *Commissione/Princeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, punto 58).
- 47 Orbene, in primo grado, le ricorrenti hanno chiesto l'annullamento della decisione controversa argomentando, in particolare, che, in quest'ultima, la Commissione aveva effettuato un esame del requisito della selettività, che sarebbe contrario al diritto dell'Unione, in quanto tale esame sarebbe fondato su un'identificazione del sistema di riferimento o del regime fiscale «normale» che deriverebbe da un'interpretazione inesatta delle norme e dei principi del diritto tributario tedesco in materia di deducibilità delle «spese generate dalle operazioni commerciali».
- 48 Se è vero che, formalmente, il ricorso delle ricorrenti riguardava unicamente la valutazione della Commissione, nella decisione controversa, della condizione relativa alla selettività e non quella relativa all'esistenza di un vantaggio economico, resta il fatto che, come è già stato sottolineato, la loro argomentazione era, nel merito, altrettanto pertinente per la valutazione di queste due condizioni, dal momento che essa verteva sull'individuazione, in tale decisione, del sistema di riferimento o del regime fiscale «normale», esame che è identico a queste due condizioni e che, se fosse contrario al diritto nazionale applicabile, vizierebbe necessariamente nella stessa misura la valutazione di queste due condizioni.

- 49 Di conseguenza, se il Tribunale avesse, come vi era tenuto, esaminato tale argomento delle ricorrenti, non avrebbe in alcun modo modificato l'oggetto della domanda quale fissato nel ricorso e, pertanto, non avrebbe violato il principio ne ultra petita.
- 50 Allo stesso modo, il Tribunale non avrebbe violato tale principio se, al termine di tale esame, avesse concluso che la decisione controversa doveva essere annullata in quanto, in tale decisione, la Commissione aveva proceduto ad un'identificazione erronea del sistema di riferimento o del regime fiscale «normale».
- 51 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, l'ordinanza impugnata deve essere annullata.

Sul rinvio della causa dinanzi al Tribunale

- 52 In conformità all'articolo 61 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, quando l'impugnazione è accolta, la Corte annulla la decisione del Tribunale. In tal caso, essa può statuire definitivamente sulla controversia qualora lo stato degli atti lo consenta, oppure rinviare la causa al Tribunale affinché sia decisa da quest'ultimo.
- 53 Con la presente sentenza, è stato dichiarato che il Tribunale ha commesso un errore di diritto omettendo di esaminare l'argomento delle ricorrenti diretto a censurare l'identificazione da parte della Commissione, nella decisione controversa, del sistema di riferimento o del regime fiscale «normale».
- 54 Poiché il Tribunale non ha effettuato il controllo dell'interpretazione, da parte della Commissione, del diritto nazionale applicabile ai fini della determinazione del sistema di riferimento o del regime fiscale «normale» applicabile, che era tenuto ad esercitare alla luce degli argomenti specificamente dedotti dinanzi ad esso dalle ricorrenti, la Corte ritiene che lo stato degli atti non consenta di statuire sulla presente controversia. Pertanto, la causa deve essere rinviata dinanzi al Tribunale.

Sulle spese

- 55 Dato che la causa è stata rinviata dinanzi al Tribunale, occorre riservare la decisione sulle spese.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) L'ordinanza del Tribunale dell'Unione europea del 22 ottobre 2021, Fachverband Spielhallen e LM/Commissione (T-510/20, EU:T:2021:745), è annullata.**
- 2) La causa è rinviata dinanzi al Tribunale dell'Unione europea.**
- 3) Le spese sono riservate.**

Firme