



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ELEANOR SHARPSTON
presentate il 7 febbraio 2013¹

Causa C-6/12

P Oy

[Domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)]

«Aiuti di Stato — Vantaggi fiscali — Aiuti esistenti o nuovi aiuti — Sistema di controllo e norme procedurali pertinenti»

1. La Corte ha già esaminato, a più riprese, la questione se le misure fiscali nazionali rientrino nell'ambito di applicazione del divieto relativo agli aiuti di Stato a livello dell'Unione europea². Nella fattispecie, il Korkein hallinto-oikeus (Suprema Corte amministrativa), Finlandia, chiede indicazioni per sapere se le disposizioni nazionali che disciplinano la possibilità per le imprese di riportare le perdite subite durante un dato periodo d'imposta e dedurle dagli utili dei successivi esercizi siano selettive ai fini della normativa in materia di aiuti di Stato³.

Diritto dell'Unione europea

Sistemi di controllo degli aiuti concessi dagli Stati membri

Disposizioni del Trattato

2. Ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera b), TFUE, le attività dell'UE includono la definizione delle norme della politica della concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno. Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidono sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza⁴.

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — V., ad esempio, sentenze dell'8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Racc. pag. I-8365; del 17 giugno 1999, *Piaggio*, C-295/97, Racc. pag. I-3735 e dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos e a.*, da C-78/08 a C-80/08, Racc. pag. I-7611.

3 — V. *infra*, paragrafo 3 e nota 4.

4 — Le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, sono cumulative e devono pertanto ricorrere tutte affinché una misura possa essere qualificata come aiuto di Stato (v. sentenza del 22 giugno 2006, *Regno del Belgio e Forum 187*, C-182/03 e C-217/03, Racc. pag. I-5479, punto 84 e giurisprudenza ivi citata). La determinazione se una misura nazionale favorisca talune imprese o talune produzioni (vale a dire, se sia selettiva) viene effettuata mediante comparazione rispetto ad altre che si trovino, considerando l'obiettivo perseguito da tale regime, in una situazione di fatto e di diritto comparabile (v. sentenza *Regno del Belgio e Forum 187*, punto 119 e giurisprudenza ivi citata). Qualora ricorrano i motivi di giustificazione indicati all'articolo 107, paragrafi 2 o 3, tali misure sono considerate compatibili con il mercato interno e non costituiscono, pertanto, aiuti di Stato vietati: v. sentenza *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, cit. alla nota 2 *supra*, punto 30.

3. Al fine di garantire l'efficacia di tale divieto, l'articolo 108 TFUE impone alla Commissione di controllare gli aiuti concessi, e agli Stati membri di collaborare con la Commissione nell'assolvimento di tale compito. Qualora la Commissione consideri che un aiuto esistente concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, possa non essere compatibile con il mercato interno, essa deve avviare la procedura prevista dall'articolo 108, paragrafo 2, TFUE. Qualora gli Stati membri intendano concedere nuovi aiuti o modificare aiuti esistenti, sono tenuti a darne comunicazione alla Commissione ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3. A seguito di tale comunicazione, la Commissione avvia la procedura prevista dall'articolo 108, paragrafo 2, TFUE. L'ultima frase dell'articolo 108, paragrafo 3, vieta inequivocabilmente agli Stati membri di dare esecuzione alle misure progettate fino al completamento della procedura di cui all'articolo 108, paragrafo 2, e prima che la Commissione abbia adottato una decisione⁵.

Il regolamento n. 659/99

4. Il regolamento n. 659/99⁶ codifica e chiarisce le norme procedurali applicabili agli aiuti di Stato. L'articolo 1, lettera a), di detto regolamento definisce «aiuti» «qualsiasi misura che risponda a tutti i criteri stabiliti all'[articolo 107, paragrafo 1, TFUE – già articolo 92, paragrafo 1, CE]». L'articolo 1, lettera b), enuncia diverse categorie di «aiuti esistenti», tra cui:

«i) fatto salvo il disposto degli articoli 144 (...) dell'atto di adesione dell'Austria, della Finlandia e della Svezia⁷, tutte le misure di aiuto esistenti in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del Trattato, ossia tutti i regimi di aiuti e gli aiuti individuali ai quali è stata data esecuzione prima dell'entrata in vigore del Trattato e che sono ancora applicabili dopo tale entrata in vigore;

(...)

v) gli aiuti considerati aiuti esistenti in quanto può essere dimostrato che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma lo sono diventati successivamente a causa dell'evoluzione del mercato comune e senza aver subito modifiche da parte dello Stato membro. Qualora alcune misure diventino aiuti in seguito alla liberalizzazione di un'attività da parte del diritto comunitario, dette misure non sono considerate aiuti esistenti dopo la data fissata per la liberalizzazione;

(...)).

5. L'articolo 1, lettera c), definisce «nuovo aiuto» «qualsiasi aiuto, cioè qualsiasi regime di aiuti o qualsiasi aiuto individuale che non è un aiuto esistente, compresa qualsiasi modifica di un aiuto esistente».

6. La procedura relativa ai nuovi aiuti è disciplinata dagli articoli 2 e 3 del regolamento n. 659/99. L'articolo 2 impone agli Stati membri di notificare alla Commissione qualsiasi progetto di introduzione di un nuovo aiuto. L'articolo 3 stabilisce che agli aiuti non può essere data esecuzione prima che la Commissione adotti (o sia giustificato ritenere che abbia adottato) una decisione di autorizzazione degli stessi (in prosieguo: l'«obbligo di sospensione»). Tale decisione (adottata ai sensi dell'articolo 7 del regolamento n. 659/99) è preceduta da una richiesta di informazioni (articolo 5) e da un procedimento d'indagine formale (articolo 6).

5 — V. sentenza *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, cit. alla nota 2 supra, punto 24. V. altresì paragrafo 6 infra.

6 — Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del Trattato CE (GU L 83, pag. 1), nella versione anteriore alla modifica del 2003 per tener conto delle adesioni del 2004; v., in particolare, il secondo considerando.

7 — V. paragrafi 8 e 9 infra.

7. La procedura relativa ai regimi di aiuto esistenti è disciplinata dagli articoli 17-19 del regolamento n. 659/99 e si differenzia da quella applicabile ai nuovi aiuti sotto importanti aspetti. Non sono previsti né la previa notifica, né l'obbligo di sospensione. Al contrario, l'iniziativa per il controllo di tali aiuti spetta interamente alla Commissione, che è tenuta, in collaborazione con gli Stati membri, a tenere sotto costante controllo gli aiuti esistenti⁸. Se la Commissione ritiene che un regime di aiuti esistenti non sia, o non sia più, compatibile con il mercato interno, informa lo Stato membro interessato, dandogli l'opportunità di rispondere⁹. Se la Commissione, alla luce delle informazioni fornite da tale Stato membro, conclude che un regime di aiuti esistente è incompatibile con il mercato interno, deve emettere una raccomandazione in cui propone opportune misure. Tali misure possono comprendere, tra l'altro, l'abolizione del regime di aiuti di cui trattasi¹⁰. Solo se lo Stato membro rifiuta di attuare le misure proposte, la Commissione deve avviare il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, applicando, con gli opportuni adattamenti, il procedimento dettagliato di cui agli articoli 6 e 7 del regolamento n. 659/99¹¹.

L'Atto di adesione del 1994

8. La Finlandia ha aderito all'UE il 1° gennaio 1995¹². I regimi di aiuti ai quali è stata data esecuzione prima dell'adesione della Finlandia e che continuano ad applicarsi dopo tale data costituiscono, pertanto, aiuti di Stato esistenti¹³.

9. L'articolo 144 dell'Atto di adesione rientra nel Titolo VI concernente i prodotti agricoli. Esso dispone che, per quanto riguarda tali prodotti, unicamente gli aiuti comunicati alla Commissione anteriormente al 30 aprile 1995 verranno considerati come aiuti esistenti ai sensi del Trattato¹⁴. Esso non ha alcuna rilevanza ai fini dei regimi di aiuti non agricoli.

Contesto normativo nazionale

10. Ai sensi dell'articolo 117 della Tuloverolaki (legge finlandese relativa all'imposta sul reddito, in prosieguo: la «TVL»), le perdite accertate in un dato periodo d'imposta possono essere riportate agli esercizi successivi. Ai sensi dell'articolo 119, paragrafo 1, della TVL, in particolare, le perdite derivanti da un'attività commerciale nel corso di un esercizio fiscale possono essere riportate e dedotte dal reddito derivante da tale attività per il periodo di 10 anni successivo, se viene prodotto un utile.

11. Ai sensi dell'articolo 122, paragrafo 1, della TVL, le perdite di una società non sono deducibili qualora, nel corso dell'esercizio in cui vengono registrate o successivamente, più della metà del capitale della società abbia cambiato di proprietà¹⁵.

12. L'articolo 122, paragrafo 3, della TVL, contiene un'eccezione alla regola stabilita dal primo paragrafo di tale disposizione. Su domanda, l'ufficio delle imposte competente può, per ragioni particolari e qualora ciò si riveli necessario ai fini della continuità dell'attività di un'impresa, concedere il diritto alla deduzione delle perdite riportate, malgrado il cambiamento di proprietà.

8 — Articolo 17, paragrafo 1, del regolamento n. 659/99, letto in combinato disposto con l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

9 — Articolo 17, paragrafo 2, del regolamento n. 659/99.

10 — Articolo 18 del regolamento n. 659/99.

11 — Articolo 19, paragrafo 2, del regolamento n. 659/99, letto in combinato disposto con l'articolo 4, paragrafo 4, di detto regolamento.

12 — Atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Norvegia, della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 1994 C 241, pag. 21). La Norvegia non ha di fatto aderito, a seguito dei risultati di un referendum nel 1994.

13 — V. l'Atto di adesione, letto in combinato disposto con l'articolo 1, lettera b), sub i), del regolamento n. 659/99.

14 — V. paragrafo 30 e nota 24 infra.

15 — A quanto mi risulta, la normativa è in vigore dal 1979. Essa è stata modificata, ma la sostanza delle disposizioni resta invariata.

13. Allo scopo di precisare l'applicazione dell'articolo 122, paragrafo 3, della TVL, le autorità finlandesi hanno emesso una lettera di orientamento¹⁶ e una circolare¹⁷. In base alla lettera di orientamento, l'obiettivo dell'articolo 122 è quello di impedire l'evasione fiscale che si traduce nell'acquisto di imprese in perdita al solo scopo di dedurre le loro perdite dagli utili imponibili dell'acquirente.

14. Nella lettera di orientamento e nella circolare viene spiegato che diverse situazioni, come la cessione di società per cambio generazionale o la vendita di imprese a dipendenti, possono costituire «ragioni particolari» ai fini della concessione dell'autorizzazione a dedurre le perdite riportate, in deroga alla regola di cui all'articolo 122, paragrafo 1, della TVL¹⁸.

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

15. La P Oy è stata fondata nel 1998. La società sviluppa e gestisce sistemi di pagamento di tariffe per parcheggi mediante telefono mobile. La sua attività commerciale si fonda su prodotti da essa sviluppati e brevettati. Alla fine del 2004 le perdite della società superavano i 4 milioni di euro. Apparentemente, le perdite connesse all'avvio dell'attività non vengono considerate anormali nel settore interessato, in quanto risultanti dagli investimenti iniziali, destinati allo sviluppo dei prodotti e della tecnologia necessari alle attività della P Oy. Nel corso del 2004 la proprietà della P Oy è cambiata. La sua attività commerciale è proseguita dopo il passaggio di proprietà. L'attività della società si è sviluppata e il suo fatturato è passato dal 2005 al 2007 da EUR 498 339 a EUR 866 810.

16. In data 3 settembre 2008, la P Oy ha presentato alle autorità tributarie finlandesi domanda di autorizzazione a riportare e a dedurre le perdite registrate in esercizi fiscali precedenti. Con decisione del 24 ottobre 2008 le autorità tributarie respingevano la domanda.

17. La P Oy ha impugnato tale decisione dinanzi allo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki), che ha respinto il ricorso. La P Oy ha quindi proposto appello dinanzi al Korkein hallinto-oikeus, il giudice del rinvio, che solleva le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1. Se, nell'ambito di un procedimento di autorizzazione come quello di cui all'articolo 122, terzo comma, della [TVL], il presupposto relativo alla selettività derivante dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE debba essere interpretato nel senso che osta alla concessione del diritto a dedurre le perdite in caso di trasferimento della proprietà, qualora il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 3, ultima frase, TFUE, non sia rispettato.
2. Se, nell'interpretazione del presupposto relativo alla selettività, si debba prendere in considerazione, in particolare per determinare il gruppo di riferimento, la regola generale sulla deducibilità delle perdite accertate, figurante agli articoli 117 e 119 della [TVL], o la normativa concernente i trasferimenti di proprietà.
3. Qualora si ritenga che il presupposto relativo alla selettività di cui all'articolo 107 TFUE sia soddisfatto a priori, se una disciplina del genere di quella dell'articolo 122, terzo comma, della [TVL] possa considerarsi giustificata per il fatto che si tratti di un meccanismo inerente alla natura del sistema tributario necessario, ad esempio, per impedire l'evasione fiscale;

16 — Lettera della Direzione generale delle imposte n. 634/348/96 del 14 febbraio 1996 (in prosieguo: la «lettera di orientamento»).

17 — Circolare della Direzione generale delle imposte n. 2/1999 del 17 febbraio 1999 (in prosieguo: la «circolare»).

18 — Nelle presenti conclusioni, designo l'articolo 122, paragrafo 3, della TVL, la lettera di orientamento e la circolare come «le misure di cui trattasi». Sia la P Oy, sia il governo finlandese, hanno inoltre fatto riferimento ad una decisione dei giudici nazionali nella causa KHO 2010:21, pronunciata successivamente alla presentazione della domanda di pronuncia pregiudiziale in esame. In detta causa il Korkein hallinto-oikeus ha dichiarato che la continuità dell'attività commerciale dopo un passaggio di proprietà rientrava nelle «ragioni particolari» ai fini delle misure di cui trattasi.

4. Nel valutare se sussista un possibile motivo di giustificazione e se la disciplina in questione sia un meccanismo inerente alla natura del sistema tributario, quale rilevanza debba attribuirsi all'ampiezza del potere discrezionale della competente autorità. Se occorra, per quanto attiene al meccanismo inerente alla natura del sistema tributario, che l'organo demandato all'applicazione della legge non disponga di alcun potere discrezionale e che i presupposti di applicazione della deroga siano definiti dettagliatamente nella legislazione».

18. Osservazioni scritte sono state presentate dalla P Oy, dalla Finlandia, dalla Germania e dalla Commissione europea, che hanno tutte presentato osservazioni orali all'udienza del 22 novembre 2012.

Valutazione

Osservazioni preliminari

19. La fattispecie in esame è singolare. Le controversie concernenti gli aiuti di Stato sorgono, solitamente, perché il beneficiario del vantaggio desidera che questo non venga vietato, o perché due società sono in concorrenza e solo una di esse ha ottenuto il vantaggio controverso. Nella specie, qualora le misure di cui trattasi fossero qualificate come aiuti di Stato vietati, ciò non andrebbe a vantaggio della P Oy. Piuttosto, alla società verrebbe negato proprio il vantaggio fiscale perseguito. Essa non potrebbe ottenere l'autorizzazione a riportare le perdite subite nel 2004 e a dedurle dagli utili degli esercizi successivi.

20. Ci si chiede dunque in che modo si sia pervenuti a proporre alla Corte il presente rinvio pregiudiziale.

21. Per quanto ho potuto apprendere dall'ordinanza di rinvio, il giudice nazionale è partito dal presupposto che (i) le misure di cui trattasi costituiscono «aiuti»; (ii) dal momento che non a tutte le società è consentito riportare le perdite e dedurle dai profitti futuri, la disciplina applicata può essere «selettiva» e, pertanto, illegale (in quanto «[favorisce] talune imprese o talune produzioni»); (iii) le misure di cui trattasi non sono state notificate alla Commissione e (iv) la Finlandia non ha rispettato l'obbligo di sospensione, dal momento che le misure di cui trattasi sono in vigore senza che sia stata ottenuta previa autorizzazione dalla Commissione. Il giudice nazionale sottopone quindi una serie di questioni dettagliate, intese a chiarire, *in tale contesto*:

- se la procedura di autorizzazione di cui all'articolo 122, paragrafo 3, TVL, sia legittima, nonostante il mancato rispetto dell'obbligo di sospensione (prima questione);
- come determinare il gruppo di riferimento per accertare se la disciplina istituita dalle misure di cui trattasi sia illegittimamente selettiva (seconda questione);
- se, qualora la disciplina sia selettiva, essa sia comunque giustificata, per il fatto che si tratta di un meccanismo inerente alla natura del sistema tributario, necessario per impedire l'elusione fiscale (terza questione); ma, in caso affermativo,
- se il potere discrezionale di cui godono le autorità tributarie incida sulla questione della giustificazione esaminata nella terza questione (quarta questione).

22. Come risulta dalle disposizioni legislative alle quali ho fatto riferimento nella parte iniziale delle presenti conclusioni, i sistemi di controllo degli aiuti esistenti e dei nuovi aiuti differiscono sensibilmente¹⁹. Prima di analizzare se l'articolo 122, paragrafo 3, TVL, in combinato disposto con la lettera di orientamento e la circolare, istituisca, di fatto, un regime che favorisce illegittimamente e in maniera selettiva talune imprese (in prosieguo: la «questione della selettività»), sorge la questione preliminare se si tratti di (presunti) aiuti esistenti o di (presunti) nuovi aiuti.

23. Tale questione preliminare concerne il nucleo della questione dinanzi al giudice nazionale e a questa Corte. Le competenze e le responsabilità affidate alla Commissione, agli Stati membri e ai giudici nazionali differiscono a seconda che oggetto dell'esame siano (presunti) aiuti esistenti o (presunti) nuovi aiuti²⁰.

24. Per quanto concerne gli aiuti esistenti, risulta da una giurisprudenza costante che il ruolo della Commissione ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, TFUE, è di accertare (sotto il controllo della Corte di giustizia) se gli aiuti esistenti siano compatibili o incompatibili con il mercato interno, dopo aver applicato l'apposita procedura, il cui avvio rientra nella competenza della Commissione²¹. A meno che e fino a quando la Commissione non abbia agito in tal senso, non sussiste alcuna presunzione che le misure nazionali siano illegittime ai sensi delle norme dell'UE in materia di aiuti di Stato o che un giudice nazionale debba intervenire per disapplicarle.

25. Ai nuovi aiuti è applicabile una procedura diversa. L'articolo 108, paragrafo 3, stabilisce che alla Commissione devono essere comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. La Commissione procede allora ad un primo esame dei nuovi aiuti progettati. Qualora la Commissione ritenga, su tale base, che un progetto proposto non sia compatibile con il mercato interno alla luce dell'articolo 107, paragrafo 1, essa deve iniziare senza indugio la procedura di esame in contraddittorio di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE. Il coinvolgimento dei giudici nazionali deriva dall'efficacia diretta dell'ultima frase dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, che fa divieto allo Stato membro interessato, in caso di progetti diretti a istituire o modificare aiuti, di dare esecuzione alle misure progettate prima che la procedura di esame abbia condotto a una decisione finale della Commissione. L'obbligo di sospensione è applicabile ai nuovi aiuti, ma non agli aiuti esistenti.

26. Sia il Trattato, sia le specifiche disposizioni previste dal regolamento n. 659/99 prevedono un esame accurato, dettagliato e approfondito da parte della Commissione di qualsiasi regime esistente o proposto che può essere considerato aiuto di Stato. Il divieto di aiuti di Stato previsto in via generale dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, non è assoluto né incondizionato, come subito precisato dall'articolo 107, paragrafi 2 e 3, TFUE. Pertanto, l'articolo 108, paragrafo 3, TFUE conferisce alla Commissione un ampio potere discrezionale di dichiarare determinati aiuti compatibili con il mercato interno in deroga al divieto generale formulato nell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Allo Stato membro in questione viene, del pari, offerta un'ampia possibilità di spiegare e difendere il proprio regime. Il giudice nazionale è tenuto ad intervenire per disapplicare le norme nazionali esistenti solo nel caso di nuovi aiuti non notificati ai quali sia stata data esecuzione (vale a dire, quando lo Stato membro non ha rispettato l'obbligo di sospensione per i nuovi aiuti).

19 — V. ad esempio, sentenze del 30 giugno 1992, Spagna/Commissione, C-312/90, Racc. pag. I-4117, punto 14, del 9 agosto 1994, C-44/93, Namur-Les Assurances du Crédit SA, Racc. pag. I-3829, punto 10, e Piaggio, cit. alla nota 2 supra, punti 48 e 49. V. inoltre paragrafi 3-7 supra.

20 — Il sistema di controllo degli aiuti di Stato istituito dal Trattato e i rispettivi ruoli della Commissione e dei giudici nazionali per quanto concerne la sua applicazione sono illustrati in dettaglio nella sentenza *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, cit. alla nota 2 supra, punti 21-32. V. anche, per quanto riguarda i nuovi aiuti, sentenza del 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, Racc. pag. I-5505, punti 8-14.

21 — Sentenza *Namur-Les Assurances du Crédit SA*, citata alla nota 19 supra, punto 15.

Sulla questione se le misure di cui trattasi configurino aiuti esistenti o nuovi aiuti

27. Il giudice nazionale stesso non ha indicato espressamente se ritenga le misure di cui trattasi (presunti) aiuti esistenti o (presunti) nuovi aiuti. Egli spiega che tali misure erano in vigore prima dell'adesione della Finlandia all'UE, ma che all'epoca non erano state notificate quali aiuti esistenti. Il giudice nazionale dichiara di non disporre di informazioni sulla questione se le autorità finlandesi abbiano o meno proceduto ad una successiva notifica.

28. La Finlandia ha spiegato, sia nelle sue osservazioni scritte, sia successivamente in udienza, di non avere notificato come aiuti le misure di cui trattasi al momento della propria adesione, poiché non le considerava (e continua a non considerarle) aiuti di Stato²².

29. Un aiuto può essere qualificato come nuovo aiuto o modifica di un aiuto esistente in riferimento alle disposizioni che lo prevedono²³. In udienza è risultato chiaro dalle dichiarazioni rese in risposta ai quesiti posti dalla Corte ai sensi dell'articolo 54a, del regolamento di procedura, che non vi è dubbio sul fatto che l'articolo 122, paragrafo 3, TVL fosse in vigore prima che la Finlandia aderisse alle (allora) Comunità europee e fosse vincolata dal Trattato CE. Di conseguenza, tutti i soggetti che hanno presentato osservazioni alla Corte hanno concordato sul fatto che debba essere considerato come (presunto) aiuto esistente.

30. Non posso che condividere quest'analisi. Dal momento che l'articolo 122, paragrafo 3, TVL è antecedente all'adesione della Finlandia, non può che essere classificato come aiuto esistente (se effettivamente costituisce un aiuto). Questo è il significato inequivocabile dell'articolo 1, lettera b), sub i), del regolamento n. 659/99²⁴.

31. Anche qualora le misure nazionali non costituiscano aiuti di Stato al momento della loro introduzione, ma diventino aiuti di Stato in un momento successivo (a causa dell'evoluzione del mercato comune) l'articolo 1, lettera b), sub v), del regolamento n. 659/99 stabilisce che tali misure continuano a essere considerate aiuti esistenti²⁵. Pertanto, se le misure di cui trattasi non sono state notificate perché al momento dell'adesione della Finlandia non erano considerate aiuti di Stato, qualsiasi modifica (ad esempio, l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia in questo settore) che potrebbe significare che al momento presente tali misure costituiscono, o potrebbero costituire, aiuti di Stato, non modificherebbe la loro qualificazione giuridica come (presunti) aiuti esistenti.

32. Concludo che le misure di cui trattasi devono essere qualificate come (presunti) aiuti esistenti. Pertanto, ad esse sono applicabili il sistema di controllo e le procedure relativi agli *aiuti esistenti*.

Conseguenze della qualificazione come aiuti esistenti

33. Con la prima questione, il giudice nazionale chiede, in sostanza, se, atteso che l'obbligo di sospensione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, non è stato rispettato, alle misure di cui trattasi osti il divieto di selettività di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

22 — V. paragrafi 8 e 9 e nota 13 supra.

23 — Sentenza *Namur-Les Assurances du Crédit SA*, cit. alla nota 19 supra, punti 13 e 28, e sentenza del 15 marzo 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, Racc. pag. I-877, punto 19.

24 — L'articolo 1, lettera b), sub i), rinvia agli articoli 144 e 172 dell'atto di adesione di Austria, Finlandia e Svezia. In breve: sussisteva un obbligo specifico di notificare gli aiuti concernenti i prodotti agricoli ai sensi dell'articolo 144. Dal momento che la P Oy non fabbrica tali prodotti, dette disposizioni sono irrilevanti ai fini dell'esito della presente causa.

25 — Sentenza del 2 dicembre 2009, *Commissione/Irlanda e a.*, C-89/08 P, Racc. pag. I-11245, punti 70 e 71.

34. Come ho già illustrato in precedenza²⁶, l'obbligo di sospensione è applicabile ai nuovi aiuti, ma non agli aiuti esistenti. Se e nei limiti in cui le misure di cui trattasi *sono* aiuti di Stato – questione sulla quale non esprimo un'opinione – esse costituiscono aiuti esistenti.

35. La prima questione va pertanto risolta nel senso che, nei limiti in cui le misure di cui trattasi costituiscono aiuti di Stato, esse dovrebbero essere qualificate come presunti aiuti esistenti ai fini dell'articolo 108, paragrafo 1, TFUE. Come tali, esse possono essere interpretate e applicate dal giudice nazionale fintantoché la Commissione non abbia adottato una decisione ai sensi dell'articolo 13 del regolamento n. 659/99.

36. Ci si chiede quale debba essere l'approccio della Corte nel rispondere alla seconda, terza e quarta questione (tutte concernenti la corretta interpretazione del divieto di selettività).

37. Nelle loro osservazioni scritte, tutti gli interessati hanno dedicato la maggior parte delle loro argomentazioni alla questione della selettività.

38. La Commissione ritiene che le misure di cui trattasi siano selettive. I governi finlandese e tedesco non condividono tale opinione e sostengono che non sussiste aiuto di Stato. La P Oy sostiene che le misure di cui trattasi devono essere interpretate dal giudice nazionale in maniera da garantirne un'applicazione non selettiva. Essa afferma che, adottando tale criterio, non sorgerebbe alcuna questione concernente aiuti illegali (e le sarebbe pertanto accordato il vantaggio di poter effettuare il riporto e la deduzione delle sue perdite).

39. Anche se (quod non) nella fattispecie si trattasse di un *nuovo aiuto non notificato*, spetterebbe di fatto al giudice nazionale dare esecuzione all'obbligo di sospensione avente efficacia diretta di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE²⁷. Solo la Commissione può pronunciarsi sulla questione se gli aiuti siano incompatibili con il mercato interno, ma i giudici nazionali possono, nondimeno, applicare la nozione di aiuto di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, al fine di valutare se le misure nazionali controverse avrebbero dovuto essere soggette all'obbligo di sospensione. In tale contesto, i giudici nazionali devono, all'occorrenza, decidere se una particolare misura nazionale sia selettiva²⁸, e possono legittimamente sottoporre alla Corte questioni concernenti la corretta interpretazione della nozione di aiuto di Stato²⁹.

40. Tuttavia, le norme procedurali e il sistema di controllo dei nuovi aiuti non notificati non possono essere applicati agli aiuti esistenti. In particolare, i giudici nazionali non hanno lo stesso ruolo, dal momento che gli aiuti esistenti sono assoggettati alla competenza esclusiva della Commissione ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, TFUE. Di conseguenza, nei limiti in cui le misure di cui trattasi nella fattispecie configurano (presunti) *aiuti esistenti*, l'articolo 108, paragrafo 3, TFUE non offre al giudice nazionale alcun fondamento per decidere sulla questione della selettività né per chiedere indicazioni alla Corte in merito all'interpretazione delle disposizioni del Trattato relative agli aiuti selettivi.

41. La Finlandia, la Germania e la Commissione concordano sul fatto che, in conseguenza di ciò, non occorre che la Corte risponda alla seconda, terza e quarta questione sollevate dal giudice nazionale.

42. Anch'io condivido questa tesi, per le seguenti ragioni.

26 — V. paragrafi 6 e 25 supra.

27 — V. sentenza *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, cit. alla nota 2 supra, punti 26 e 27.

28 — Sentenza del 18 luglio 2007, *Lucchini*, C-119/05, Racc. pag. I-6199, punti 50-52.

29 — Sentenza del 10 giugno 2010, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C-140/09, Racc. Pag. I-5243, punto 24 e giurisprudenza ivi citata.

43. In primo luogo, la funzione assegnata alla Corte nell'ambito del procedimento di pronuncia pregiudiziale (oltre, naturalmente, a quella di garantire l'uniforme interpretazione ed applicazione del diritto dell'Unione)³⁰, è quella di contribuire all'amministrazione della giustizia negli Stati membri, non di esprimere pareri consultivi su questioni generali o ipotetiche³¹.

44. Dalla qualificazione delle misure di cui trattasi come presunti aiuti esistenti consegue che tali aiuti possono continuare ad essere erogati fintantoché la Commissione non li abbia dichiarati incompatibili con il mercato interno³². Il giudice nazionale è pertanto libero di interpretare e applicare le misure nazionali e di decidere se la P Oy debba o meno ottenere l'autorizzazione a beneficiare del vantaggio fiscale. Qualsiasi parere espresso da questa Corte in relazione alla questione della selettività non sarebbe vincolante nel procedimento nazionale e avrebbe natura ipotetica.

45. In secondo luogo, la presente questione differisce da cause come quella che ha dato luogo alla sentenza *Paint Graphos* e altri³³, che riguardava presunti nuovi aiuti. In quel caso, la pronuncia di questa Corte aveva implicazioni dirette sulla controversia nel procedimento nazionale: le misure controverse non potevano essere applicate se qualificate come aiuti e soggette in quanto tali alle disposizioni sulla sospensione aventi efficacia diretta³⁴. La situazione è tuttavia molto diversa con riferimento agli aiuti esistenti di cui trattasi nella causa in esame.

46. In terzo luogo, il giudice nazionale ha fatto riferimento ad una decisione della Commissione³⁵ concernente talune misure fiscali tedesche, ritenute incompatibili con le norme relative agli aiuti di Stato³⁶. Diversamente dalla fattispecie in questione, tale caso concerne nuovi aiuti non notificati (la normativa in questione è stata adottata nel luglio 2009, con efficacia retroattiva al 1° gennaio 2008).

47. In quarto luogo, atteso che il periodo di sospensione ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE è irrilevante ai fini del presente procedimento, la questione se la P Oy possa riportare e dedurre le perdite di cui trattasi comporta l'interpretazione e l'applicazione del diritto nazionale piuttosto che del diritto dell'Unione europea. Sia la P Oy che il governo finlandese fanno riferimento ad una sentenza nazionale in cui è stata esaminata l'espressione «particolari ragioni» di cui all'articolo 122, paragrafo 3, TVL³⁷. Essi spiegano che, se si applicasse tale decisione nel caso di specie, alla P Oy potrebbe essere concesso il beneficio del vantaggio fiscale. Si tratta di una questione esclusivamente di diritto nazionale sulla quale spetta al giudice nazionale pronunciarsi.

48. Rilevo infine che il materiale dettagliato a disposizione della Corte è relativamente poco per quanto concerne le misure di cui trattasi, il margine di discrezionalità attribuito alle autorità tributarie nel concedere o rifiutare l'autorizzazione ai sensi dell'articolo 122, paragrafo 3, TVL o, di fatto, le considerazioni politiche del caso. Ciò è in forte contrasto con l'esame estremamente dettagliato che verrebbe effettuato dalla Commissione nel caso in cui dovesse intervenire ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, e degli articoli 17-19 del regolamento n. 659/1999, applicando, ove necessario, gli

30 — V. sentenza del 10 gennaio 2006, *IATA e ELFAA*, C-344/04 Racc. pag. I-403, punto 27, concernente la competenza della Corte ai sensi dell'articolo 267 TFUE in merito all'uniforme interpretazione del diritto dell'Unione, e sentenza del 12 giugno 2008, *Gourmet Classic*, C-458/06, Racc. pag. I-4207, punto 20 e giurisprudenza ivi citata.

31 — Sentenza del 12 giugno 2003, *Schmidberger*, C-112/00, Racc. pag. I-5659, punto 32 e giurisprudenza ivi citata.

32 — Sentenza *Banco Exterior de España*, cit. alla nota 23 supra, punto 20.

33 — V., tra numerosi esempi, sentenze *Piaggio* e *Paint Graphos*, entrambe cit. alla nota 2.

34 — V. ad esempio sentenza *Piaggio*, citata alla nota 2 supra, punti 48 e 49.

35 — Decisione della Commissione del 26 gennaio 2011, relativa agli aiuti di Stato cui la Germania ha dato esecuzione C 7/10 (ex CP 250/09 e NN 5/10) – a titolo della clausola di risanamento della legge sulla tassazione delle società (*Sanierungsklausel*) (GU L 235, pag. 26). Tale decisione è attualmente oggetto d'impugnazione dinanzi al Tribunale in diverse cause: v. causa T-205/11.

36 — Come nel caso delle misure nazionali di cui trattasi nella fattispecie, la normativa tedesca istituisce disposizioni per il riporto di perdite che possono essere dedotte dagli utili imponibili. Essa consente alle imprese in difficoltà di beneficiare di tale regime malgrado un cambiamento di proprietà dell'impresa in questione.

37 — V. paragrafo 14 e nota 18 supra.

articoli 6, 7 e 9 del medesimo *mutatis mutandis*. Tale procedura, ove avviata, rispetta pienamente il diritto dello Stato membro di illustrare e difendere il proprio regime. In tali circostanze, ritengo che sarebbe inappropriato per la Corte procedere in questa sede ad un'analisi della questione della selettività.

49. Per tali ragioni, ritengo che la Corte non debba rispondere alla seconda, terza e quarta questione sollevate dal giudice nazionale.

Conclusione

50. Sono quindi del parere che la Corte debba rispondere al *Korkein hallinto-oikeus* come segue:

Nei limiti in cui le misure di cui trattasi costituiscono aiuti di Stato, esse dovrebbero essere qualificate come presunti aiuti esistenti ai fini dell'articolo 108, paragrafo 1, TFUE. Come tali, esse possono essere interpretate e applicate dal giudice nazionale fintantoché la Commissione non abbia adottato una decisione ed avviato il procedimento contraddittorio previsto dall'articolo 108, paragrafo 2, TFUE.