



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
PAOLO MENGOLZI  
presentate il 5 luglio 2016<sup>1</sup>

**Cause riunite C-164/15 P e C-165/15 P**

**Commissione europea  
contro**

**AerLingus e Ryanair**

«Impugnazione — Aiuti di Stato — Tassa irlandese sui passeggeri aerei — Applicazione di tassi differenziati — Tasso ridotto per i voli con destinazioni situate a non più di 300 km da Dublino — Vantaggio — Carattere selettivo — Valutazione nel caso in cui la misura fiscale è suscettibile di costituire una restrizione alla libera prestazione dei servizi — Recupero — Accise — Ripercussione del vantaggio sui clienti dell'impresa beneficiaria»

1. Nei presenti giudizi riuniti, la Commissione chiede l'annullamento parziale delle sentenze rese dal Tribunale il 5 febbraio 2015 nelle cause T-473/12, Aer Lingus/Commissione (EU:T:2015:78; in prosieguo: la «sentenza Aer Lingus») e T-500/12, Ryanair/Commissione (EU:T:2015:73; in prosieguo: la «sentenza Ryanair») (in prosieguo, laddove indicate cumulativamente: le «sentenze impugunate»). Tali impugnazioni sollevano la questione di sapere se e in che misura la Commissione debba tener conto, nel determinare l'ammontare dell'aiuto da recuperare, della circostanza che il vantaggio economico ottenuto dai beneficiari dell'aiuto sia stato da questi ripercosso sui clienti.

2. Avverso le medesime sentenze, Aer Lingus e Ryanair (nel prosieguo, laddove indicate cumulativamente: le «ricorrenti») hanno presentato ciascuna un'impugnazione incidentale, sollevando diverse questioni attinenti alla qualificazione di una misura statale come aiuto, in particolare qualora tale misura sia suscettibile di costituire al contempo una restrizione a una libertà fondamentale.

### **I – Antecedenti delle controversie**

3. Gli antecedenti delle controversie, quali emergono dalle sentenze impugunate, possono essere riassunti come segue.

4. A partire dal 30 marzo 2009, l'Irlanda ha istituito un diritto di accisa, denominato «*Air Travel Tax*» (Tassa sul trasporto aereo; nel prosieguo: la «TTA»), percepito per ogni passeggero imbarcato su un volo in partenza da un aeroporto irlandese e riscosso direttamente presso le compagnie aeree<sup>2</sup>. Al momento della sua introduzione, la TTA era calcolata sulla base della distanza tra l'aeroporto di partenza e l'aeroporto di arrivo, ed era fissata a un tasso di EUR 2 nel caso di un volo verso un aeroporto situato a non più di 300 km dall'aeroporto di Dublino e di EUR 10 in tutti gli altri casi.

1 — Lingua originale: l'italiano.

2 — La TTA è stata introdotta dall'articolo 55 del *Finance Act* (n. 2) 2008, entrato in vigore il 30 marzo 2009.

5. Ryanair ha presentato alla Commissione due distinte denunce contro la TTA, l'una per violazione delle disposizioni in materia di aiuti di Stato e l'altra basata sull'articolo 56 TFUE e sul regolamento n. 1008/2008<sup>3</sup>. Dando seguito alla seconda di tali denunce, la Commissione ha aperto un'inchiesta relativa a una possibile violazione delle disposizioni in materia di libera prestazione dei servizi e, il 18 marzo 2010, ha inviato alle autorità irlandesi una lettera di messa in mora (nel prosieguo: la «lettera di messa in mora inviata alle autorità irlandesi»). L'Irlanda ha quindi modificato, a partire dal 1° marzo 2011, le regole di calcolo della TTA introducendo un tasso unico di EUR 3 applicabile indipendentemente dalla distanza del volo<sup>4</sup>. A seguito di ciò la Commissione ha chiuso l'inchiesta.

6. Il 13 luglio 2011, la Commissione ha aperto un procedimento formale di esame ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, avente ad oggetto il tasso ridotto applicato nell'ambito della TTA nel periodo compreso tra il 30 marzo 2009 e il 1° marzo 2011. Il 25 luglio 2012, essa ha adottato la decisione 2013/199/UE, relativa all'aiuto di Stato SA.29064 (11/C, ex 11/NN) – Tassi d'imposizione differenziati applicati dall'Irlanda al trasporto aereo (nel prosieguo: la «decisione contestata»)<sup>5</sup>. L'articolo 1 di tale decisione stabiliva che l'aiuto sotto forma di un tasso d'imposizione ridotto sul trasporto aereo applicabile a tutti i voli assicurati da un aereo capace di trasportare più di 20 passeggeri e non utilizzato a fini militari o per le necessità dello Stato, in partenza da un aeroporto che ospita più di 10 000 passeggeri all'anno verso una destinazione situata a non più di 300 km dall'aeroporto di Dublino, illegalmente concesso dall'Irlanda nel periodo tra il 30 marzo 2009 e il 1° marzo 2011 in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, era incompatibile con il mercato interno. L'articolo 4, punto 1, imponeva all'Irlanda il recupero dell'aiuto. Il considerando 70 della decisione fissava l'ammontare dell'aiuto nella differenza tra il tasso inferiore della TTA e quello standard di EUR 10 (vale a dire EUR 8 per ogni passeggero trasportato), e elencava, tra i beneficiari dell'aiuto, le ricorrenti.

## II – Procedura dinanzi al Tribunale e sentenze impugnate

7. Rispettivamente il 1° novembre 2012 e il 15 novembre 2012, Aer Lingus e Ryanair hanno introdotto un ricorso dinanzi al Tribunale al fine di ottenere l'annullamento della decisione contestata. Ciascuna delle ricorrenti ha sollevato cinque motivi a sostegno dei rispettivi ricorsi.

8. Nelle sentenze impugnate, il Tribunale ha esaminato e respinto il quinto motivo di entrambi i ricorsi, con cui si contestava una presunta violazione dell'obbligo di motivazione<sup>6</sup>, e il quarto motivo del ricorso di Ryanair, relativo a un presunto difetto di comunicazione della decisione di recupero da parte della Commissione<sup>7</sup>. Le impugnazioni incidentali non vertono su tali parti delle sentenze impugnate. Il Tribunale ha poi esaminato e respinto il primo motivo di entrambi i ricorsi, con cui si contestava in sostanza la qualificazione come aiuto del tasso ridotto della TTA. Tali parti delle sentenze impugnate costituiscono l'oggetto delle impugnazioni incidentali. Il Tribunale ha infine esaminato e parzialmente accolto il terzo e il quarto motivo di ricorso di Aer Lingus e il secondo e il terzo motivo di ricorso di Ryanair, che riguardavano le modalità di calcolo dell'ammontare dell'aiuto. Le impugnazioni della Commissione vertono su queste parti delle sentenze impugnate.

3 — Regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio, del 24 settembre 2008, recante norme comuni per la prestazione di servizi aerei nella Comunità (rifusione) (GU 2008, L 293, pag. 3).

4 — Tale tasso è stato successivamente portato a zero e la TTA di fatto soppressa.

5 — GU 2013, L 119, pag. 30.

6 — Punti da 22 a 37 della sentenza Aer Lingus, e punti da 23 a 41 della sentenza Ryanair.

7 — Punti da 42 a 56 della sentenza Ryanair.

9. Con il punto 1 del dispositivo delle sentenze impugnate il Tribunale ha annullato l'articolo 4 della decisione contestata «nella misura in cui ordina il recupero dell'aiuto presso i beneficiari per un ammontare che è fissato a otto euro per passeggero al considerando 70 di tale decisione». Le sentenze impugnate respingono i ricorsi per il resto (punto 2 dei rispettivi dispositivi) e condannano la Commissione a sopportare, oltre alle proprie spese, la metà di quelle incorse da Aer Lingus e da Ryanair (punto 3 dei rispettivi dispositivi).

### III – Analisi

10. Le impugnazioni della Commissione sono dirette contro il punto 1 del dispositivo delle sentenze impugnate. Sostenuta dall'Irlanda, la Commissione chiede alla Corte di annullare tale punto del dispositivo, respingere integralmente i ricorsi dinanzi al Tribunale, o, subordinatamente, rinviare le cause al Tribunale e condannare Aer Lingus e Ryanair alle spese (o riservare queste ultime in caso di rinvio al Tribunale). A sostegno di entrambe le sue impugnazioni, la Commissione invoca un motivo unico, attinente alla violazione, da parte del Tribunale, dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE e dell'articolo 14 del regolamento n. 659/1999<sup>8</sup>.

11. Le impugnazioni incidentali sono invece dirette contro il punto 2 del dispositivo delle sentenze impugnate, con cui il Tribunale ha respinto «per il resto» i ricorsi di Aer Lingus e di Ryanair. Queste ultime chiedono alla Corte di annullare tale punto del dispositivo, annullare la decisione contestata e condannare la Commissione alle spese. Le impugnazioni incidentali sollevano ciascuna un motivo unico, suddiviso in quattro branche e diretto contro il rigetto, da parte del Tribunale, dei motivi di ricorso invocati da Aer Lingus e Ryanair relativi alla qualificazione come aiuto di Stato del tasso ridotto applicato nell'ambito della TTA.

12. Comincerò con l'analizzare le impugnazioni incidentali poiché riguardano un aspetto delle sentenze impugnate (qualificazione di aiuto della misura in causa) che è logicamente antecedente a quello oggetto delle impugnazioni principali (legittimità dell'ordine di recupero).

#### A – *Sulle impugnazioni incidentali*

13. Le censure avanzate da Aer Lingus e Ryanair nelle rispettive impugnazioni e le argomentazioni sviluppate a loro sostegno sono largamente coincidenti. Per comodità di trattazione, ove possibile, le raggrupperò e le esaminerò congiuntamente.

<sup>8</sup> — Regolamento del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità d'applicazione dell'articolo 93 del Trattato CE (GU 1999, L 83, pag. 1). Il regolamento n. 659/1999 è stato abrogato e sostituito, a partire dal 13 ottobre 2015, dal regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2015, L 248, pag. 9), che ha proceduto alla sua codificazione.

1. Sulla censura relativa all'errore di diritto che il Tribunale avrebbe commesso considerando che il carattere illegittimo di una misura è irrilevante ai fini della sua qualificazione come aiuto di Stato (prima branca del motivo unico dell'impugnazione incidentale di Aer Lingus)

a) Sentenza Aer Lingus

14. La prima censura sollevata da Aer Lingus nel quadro del suo motivo unico d'impugnazione è diretta contro il punto 43 della sentenza Aer Lingus, in cui il Tribunale ricorda, a titolo preliminare, che la nozione di aiuto è oggettiva e che la questione dell'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE «deve essere esaminata avendo riguardo agli effetti anticoncorrenziali causati dalla misura di aiuto in causa e non ad altri elementi quali la legittimità della misura mediante la quale l'aiuto è stato concesso».

b) Presentazione succinta degli argomenti delle parti

15. Aer Lingus sostiene che se il punto 43 della sentenza Aer Lingus è da interpretarsi nel senso che l'analisi circa l'esistenza di un vantaggio selettivo non deve in alcun caso tener conto della circostanza che la misura nazionale messa in causa è parzialmente illegittima, o fa parte integrante di una misura illegittima, esso è viziato da un errore di diritto. Secondo Aer Lingus, non considerare l'illegittimità del provvedimento nazionale da cui deriverebbe il suddetto vantaggio sarebbe contrario alla giurisprudenza della Corte e del Tribunale secondo cui l'esistenza di un aiuto deve essere valutata alla luce della misura nel suo insieme e del contesto in cui questa si inserisce. Aer Lingus ricorda che essa aveva sostenuto dinanzi al Tribunale che il tasso superiore della TTA era illegittimo poiché contrario all'articolo 56 TFUE e al regolamento n. 1008/2008 e che la TTA pagata a tale tasso era soggetta a rimborso. Ove constatata, una tale illegittimità sarebbe rilevante ai fini di valutare sia l'esistenza che l'entità del presunto vantaggio economico in favore delle compagnie aeree sottoposte al tasso inferiore. Un tale vantaggio non potrebbe, infatti, derivare dalla circostanza che l'Irlanda ha omesso di percepire a carico di tali imprese un'imposta illegittima e, in ogni caso, esso consisterebbe nel solo beneficio dell'applicazione immediata del tasso inferiore, senza necessità di introdurre una domanda di rimborso.

16. La Commissione e il governo irlandese respingono la censura, con argomentazioni largamente simili.

c) Valutazione

17. La censura in esame muove, a mio avviso, da una lettura erronea del punto 43 della sentenza Aer Lingus. Nella prima parte di tale punto il Tribunale richiama, parafrasandola, una giurisprudenza costante, evocata peraltro dalla stessa Aer Lingus nella sua impugnazione incidentale, secondo cui l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE definisce le misure statali in funzione dei loro *effetti*<sup>9</sup>. In base a tale giurisprudenza, né la situazione degli enti pubblici o privati che concedono l'aiuto<sup>10</sup>, né la condotta o le dichiarazioni delle istituzioni dell'Unione<sup>11</sup>, né la forma, la causa o lo scopo<sup>12</sup> degli interventi statali,

9 — V., in particolare, il punto 85 della sentenza del 22 dicembre 2008, British Aggregates/Commissione (C-487/06 P, EU:C:2008:757), cui il Tribunale rinvia nel punto 43 della sentenza Aer Lingus.

10 — V. sentenze del 22 marzo 1977, Steinike & Weinlig (78/76, EU:C:1977:52, punto 21), e del 13 settembre 2010, Grecia e a./Commissione (T-415/05, T-416/05 e T-423/05, EU:T:2010:386, punto 212).

11 — V. sentenza del 10 dicembre 2013, Commissione/Irlanda e a. (C-272/12 P, EU:C:2013:812, punto 53).

12 — V. sentenze del 22 dicembre 2008, British Aggregates/Commissione (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punto 84 e giurisprudenza ivi citata), e del 10 maggio 2000, SIC/Commissione (T-46/97, EU:T:2000:123, punti 83 e 84).

sono elementi sufficienti a sottrarre questi ultimi ipso facto alla qualificazione come aiuti ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, mentre possono, se del caso, rilevare ai fini di valutare la compatibilità di tali interventi con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, TFUE<sup>13</sup> ovvero in sede di determinazione dell'obbligo di restituzione<sup>14</sup>.

18. Basandosi sulla giurisprudenza sopra richiamata, nella seconda parte del punto 43 della sentenza Aer Lingus, il Tribunale afferma, in sostanza, che la legittimità della misura statale non rileva ai fini della valutazione dell'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Il ragionamento sotteso a una tale affermazione – vale a dire che *laddove un vantaggio selettivo è accertato*, il solo fatto che la misura sia suscettibile di rivelarsi illegittima in base al diritto interno o a quello dell'Unione o a entrambi non è *di per sé* sufficiente a sottrarla alla qualificazione come aiuto – emerge implicitamente, ma chiaramente, alla lettura del punto 43 nel suo complesso ed è confermato dal richiamo alla sentenza del 7 ottobre 2010, DHL Aviation e DHL Hub Leipzig/Commissione (T-452/08, EU:T:2010:427). In tale pronuncia, il Tribunale respingeva l'argomento sollevato dalle società ricorrenti secondo cui la circostanza che le misure di aiuto in causa fossero contenute nelle clausole di un accordo che dovevano considerarsi nulle in base al diritto tedesco – in quanto concluse in violazione dell'articolo 88, paragrafo 3, CE –, e quindi non suscettibili di esecuzione, faceva sì che esse non avessero realmente beneficiato di alcun vantaggio economico che potesse essere soggetto a rimborso<sup>15</sup>. Al punto 40 della sentenza, richiamato al punto 43 della sentenza Aer Lingus, il Tribunale affermava che l'eventuale nullità ab origine delle clausole dell'accordo in base al diritto tedesco non rimetteva in questione il fatto che le società ricorrenti si fossero *effettivamente avvalse di tali clausole*, le quali accordavano loro un vantaggio sul mercato rispetto ai loro concorrenti, né incideva, *nella specie*, sull'obbligo di rimborso dell'aiuto di cui esse avevano concretamente beneficiato<sup>16</sup>. Se, dunque, il Tribunale lasciava aperta la possibilità che l'eventuale illegittimità della misura statale potesse in qualche modo influire *sull'ordine di recupero*, esso escludeva invece risolutamente che tale illegittimità potesse precludere la qualifica di «vantaggio» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE a un *beneficio economico concretamente goduto* dall'impresa o dalle imprese in questione.

19. Contrariamente a quanto sostenuto da Aer Lingus, affermare, come fa il Tribunale, che l'eventuale illegittimità della misura statale (o di una misura ad essa associata) non rileva qualora, dall'analisi dei suoi effetti, risulti che essa accorda concretamente un vantaggio selettivo e anticoncorrenziale a una o più imprese, non significa escludere a priori che una tale illegittimità possa avere un'incidenza sull'*accertamento di detti effetti* e non si pone, dunque, in contrasto con i precedenti richiamati da Aer Lingus, relativi al rimborso di tasse percepite in violazione del diritto dell'Unione o al pagamento di somme a titolo di risarcimento dei danni arrecati dalle autorità pubbliche<sup>17</sup>. In ciascuno di tali precedenti, infatti, la Corte escludeva la qualifica come aiuto della misura in causa non in considerazione del carattere illegittimo o illecito dell'intervento statale ad essa associato<sup>18</sup>, ma poiché non poteva ravvisarsi alcun vantaggio anticoncorrenziale in una misura diretta a eliminare le conseguenze, *per il suo destinatario*, di un tale intervento. Così, il *rimborso* di una tassa percepita in violazione del diritto dell'Unione, se considerato congiuntamente al *versamento* in precedenza effettuato dalle imprese contribuenti – il quale si configurava come un pagamento indebito, data l'illegittimità dell'atto d'imposizione –, realizzava un'operazione economicamente neutra per tali

13 — V., tra le altre, sentenze del 22 dicembre 2008, British Aggregates/Commissione (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punto 92), e del 10 maggio 2000, SIC/Commissione (T-46/97, EU:T:2000:123, punto 84).

14 — V., ad esempio, sentenza del 10 dicembre 2013, Commissione/Irlanda e a. (C-272/12 P, EU:C:2013:812, punto 53).

15 — È bene rilevare che le società ricorrenti non contestavano, nella specie, l'esistenza di un aiuto, e quindi di un vantaggio, ma il solo obbligo di recupero di tale vantaggio imposto dalla Commissione (v. punto 38).

16 — V. sentenza del 7 ottobre 2010, DHL Aviation e DHL Hub Leipzig/Commissione (T-452/08, EU:T:2010:427, punto 40).

17 — La ricorrente cita le sentenze del 27 marzo 1980, Denavit italiana (61/79, EU:C:1980:100); del 10 luglio 1980, Ariete (811/79, EU:C:1980:195), e del 1° luglio 2010, ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni/Commissione (T-62/08, EU:T:2010:268).

18 — Illegittimità o illiceità che, peraltro, contrariamente alle presenti cause, colpiva una misura che si situava a monte rispetto a quella che accordava il presunto vantaggio.

imprese<sup>19</sup>. Lo stesso dicasi per il risarcimento da parte dello Stato di danni precedentemente causati dal comportamento di autorità pubbliche<sup>20</sup>. Nella specie, invece, la situazione è sostanzialmente diversa. Il vantaggio di cui, secondo la decisione contestata, ha beneficiato Aer Lingus sui voli interni (vale a dire l'applicazione di un tasso d'imposta inferiore a quello considerato dalla Commissione come normale) non aveva lo scopo di compensare uno svantaggio da essa subito a causa di un precedente intervento illegittimo dello Stato e si è risolto quindi, per lei, in un beneficio netto (indipendentemente dall'identificazione e dalla quantificazione di tale beneficio) Quanto alla sentenza del 1° luglio 2010, ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni/Commissione (T-62/08, EU:T:2010:268), anch'essa richiamata da Aer Lingus a sostegno delle sue argomentazioni, come correttamente messo in rilievo dalla Commissione, essa riguardava non la riparazione da parte dello Stato dei danni cagionati da un precedente provvedimento illegittimo, ma un indennizzo concesso a fronte dell'espropriazione di beni<sup>21</sup>.

20. Letto nei termini sopra esposti, il punto 43 della sentenza Aer Lingus appare dunque in linea con la giurisprudenza tanto del Tribunale che della Corte richiamata al paragrafo 17 supra e non in contrasto con i precedenti richiamati al paragrafo 19 supra. Esso è quindi esente dall'errore di diritto lamentato da Aer Lingus nel quadro della prima censura del suo motivo unico.

2. Sulle censure relative a presunti errori di diritto commessi dal Tribunale nel considerare che l'illegittimità del tasso superiore della TTA non ostasse alla sua qualificazione come tasso normale ai fini dell'applicazione dell'articolo 107 TFUE (seconda branca del motivo unico dell'impugnazione incidentale di Aer Lingus; seconda branca del motivo unico dell'impugnazione incidentale di Ryanair)

#### a) Sentenze impugnate

21. Nei rispettivi ricorsi in prima istanza, Aer Lingus e Ryanair avevano sostenuto, nel quadro del loro primo motivo di ricorso, che il tasso superiore della TTA non poteva essere considerato dalla Commissione come tasso di riferimento ai fini della valutazione dell'esistenza di un vantaggio selettivo poiché tale tasso era contrario all'articolo 56 TFUE. Al punto 58 della sentenza Aer Lingus e al punto 83 della sentenza Ryanair, il Tribunale affermava che tali censure riposavano su una premessa errata, vale a dire che nella lettera di messa in mora inviata alle autorità irlandesi la Commissione avesse constatato che tale tasso, e non invece l'imposizione di tassi differenziati per i voli interni e quelli intra-Unione, costituiva una restrizione alle disposizioni sulla libera circolazione dei servizi.

#### b) Presentazione succinta degli argomenti delle parti

22. Entrambe le ricorrenti fanno valere che se l'imposizione, per i voli intra-Unione, di un tasso superiore a quello applicato per i voli interni costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi, tale tasso deve necessariamente essere riconosciuto come illegittimo. Ciò emergerebbe chiaramente dalla giurisprudenza della Corte<sup>22</sup> e, in particolare, dalla sentenza del 6 febbraio 2003, Stylianakis (C-92/01, EU:C:2003:72)<sup>23</sup>. Ryanair aggiunge che, adottare il tasso superiore riconosciuto

19 — V. punto 31 della sentenza del 27 marzo 1980, Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100), e punto 15 della sentenza del 10 luglio 1980, Ariete (811/79, EU:C:1980:195).

20 — Sentenza del 27 settembre 1988, Asteris e a. (da 106/87 a 120/87, EU:C:1988:457, punti 23 e 24).

21 — V. punti 62 e 63.

22 — Aer Lingus cita le sentenze del 9 novembre 1983, Amministrazione delle finanze dello Stato/San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, punto 12), arrêt du 14 janvier 1997, Comateb e.a. (C-192/95 à C-218/95, Rec, EU:C:1997:12, punto 20), arrêt du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 et C-410/98, Rec, EU:C:2001:134, punto 87) e arrêt du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec, EU:C:2006:774, punto 205).

23 — Aer Lingus cita, in particolare, il punto 10.

illegittimo come tasso di riferimento ai fini dell'analisi in materia di aiuti di Stato è, oltre che irragionevole, contrario ai principi di unità e coerenza del diritto dell'Unione e arreca pregiudizio all'effetto utile del controllo degli aiuti poiché dissuade le imprese a denunciare dispositivi fiscali simili se hanno beneficiato, anche in misura minima, del tasso inferiore.

23. Con argomentazioni largamente simili, la Commissione e il governo irlandese fanno valere che le censure in oggetto sono prive di fondamento. Secondo la Commissione, le argomentazioni di Ryanair sono inoltre inoperanti.

### c) Valutazione

24. Gli argomenti avanzati da Aer Lingus e Ryanair non sono, a mio avviso, tali da mettere seriamente in discussione la conclusione del Tribunale secondo cui queste ultime muovevano da una premessa erronea. Indipendentemente dal carattere definitivo o meno e dal tenore della constatazione contenuta nella lettera di messa in mora inviata alle autorità irlandesi<sup>24</sup>, è infatti, a mio avviso, chiaro che non è, in sé, l'imposizione di un tasso di EUR 10 ai voli con destinazioni situate a più di 300 km dall'aeroporto di Dublino (di fatto la quasi totalità dei voli intra-Unione) a sollevare dubbi di compatibilità con le disposizioni in materia di libera circolazione dei servizi, bensì la *struttura della tassa nel suo complesso*. Per la precisione, non è neanche la differenziazione dei tassi in quanto tale ad alimentare detti dubbi, quanto piuttosto il fatto che tale differenziazione si risolve nell'imposizione, senza apparente giustificazione ammissibile<sup>25</sup>, di condizioni più onerose per i voli intra-Unione che per quelli domestici o – il che è lo stesso – l'imposizione di condizioni meno onerose per i secondi rispetto ai primi. Contrariamente a quanto pretendono le ricorrenti, tale analisi risulta confermata e non infirmata dalla sentenza Stylianakis (C-92/01, EU:C:2003:72), in cui era in causa un tributo avente una struttura simile a quella oggetto dei presenti giudizi<sup>26</sup>. In tale sentenza, la Corte constatava che, poiché le tasse aeroportuali incidono direttamente e automaticamente sul prezzo del tragitto, il fatto di stabilire differenze tra gli importi delle tasse gravanti sui passeggeri si ripercuoteva automaticamente sul costo del trasporto<sup>27</sup>. Dopo aver accertato che, nonostante il carattere apparentemente neutro del criterio di differenziazione degli importi della tassa in questione, quello maggiore riguardava specificamente i voli diversi da quelli nazionali<sup>28</sup>, essa concludeva che le disposizioni relative alla libera circolazione dei servizi ostano «ad una misura adottata da uno Stato membro (...) che imponga su una parte essenziale dei voli a destinazione di altri Stati membri una tassa aeroportuale maggiore di quella applicata ai voli nazionali di detto Stato membro». Tale conclusione veniva inoltre espressamente subordinata alla condizione che non fosse dimostrato «che tali tasse retribuiscono servizi aeroportuali necessari al trattamento dei passeggeri e che il costo dei detti servizi forniti ai passeggeri a destinazione degli altri Stati membri è superiore nella stessa proporzione al costo di quelli necessari al trattamento dei passeggeri dei voli nazionali». Appare chiaro che, secondo la Corte, è il sistema fiscale considerato globalmente, alla luce dei suoi effetti e dei suoi obiettivi, e non un elemento isolato di questo, a creare, se del caso, ostacoli alla libera prestazione dei servizi incompatibili con il diritto dell'Unione.

24 — A tale conclusione preliminare giunge la Commissione nella lettera di messa in mora inviata alle autorità irlandesi.

25 — Nella sentenza del 6 febbraio 2003, Stylianakis (C-92/01, EU:C:2003:72), la Corte fa riferimento alla possibilità che la tassa costituisca una remunerazione di servizi aeroportuali e che il costo di detti servizi sia superiore per i passeggeri di voli transfrontalieri (punti 27 e 29).

26 — La *controversia principale da cui trae origine* la causa che ha dato luogo a tale sentenza aveva a oggetto la domanda introdotta dal sig. Stylianakis nei confronti dello Stato ellenico diretta ad ottenere il rimborso di *un importo pari alla metà della tassa di ammodernamento e di sviluppo degli aeroporti che egli aveva dovuto versare in occasione di un viaggio aereo da Iraklion a Marsiglia*. La tassa era applicata ai passeggeri in partenza dagli aeroporti greci e il suo importo era fissato, come nelle presenti fattispecie, in funzione della distanza della destinazione finale del volo dall'aeroporto di partenza: per i voli con destinazione finale situata a più di 750 km dall'aeroporto di partenza tale importo era il doppio di quello pagato dai passeggeri di voli con destinazione finale compresa tra 100 e 750 km dall'aeroporto di partenza.

27 — Punto 28.

28 — Punto 26.

25. Il Tribunale non ha dunque commesso gli errori che gli contestano le ricorrenti, né è incorso in alcuna contraddizione, laddove, al punto 58 della sentenza Aer Lingus e al punto 83 della sentenza Ryanair, ha ritenuto che le tesi delle ricorrenti muovessero dalla premessa erronea che il tasso superiore della TTA era in sé illegittimo.

26. Peraltro, anche considerando la TTA nell'ottica parcellizzante adottata dalle ricorrenti, la conclusione secondo cui la sua contrarietà alle regole sulla libera prestazione dei servizi implica necessariamente l'illegittimità del tasso superiore (rectius della parte di tale tasso che supera il tasso inferiore) non mi sembra per niente automatica. In effetti, alla luce dei dati contenuti nella decisione contestata – dai quali emerge che solo il 10-15% di tutti i voli assoggettati alla tassa soddisfacevano le condizioni per l'applicazione del tasso di EUR 2 – parrebbe più corretto sostenere che l'«elemento illegittimo» dell'imposta è piuttosto il tasso inferiore, in quanto deroga al tasso generalmente applicato, accordando, di fatto, una riduzione fiscale alle compagnie che praticano voli domestici (nella misura della differenza tra il tasso superiore e quello inferiore)<sup>29</sup>. Contrariamente a quanto fa valere Aer Lingus, quindi, il vantaggio che, nella decisione contestata, la Commissione ha constatato a favore delle imprese che nel periodo considerato hanno praticato voli interni, non consiste nella circostanza che tali compagnie non sono state assoggettate a un surplus d'imposta illegittimo, bensì nel fatto che esse hanno beneficiato, per tali voli, di un'esonerazione fiscale, la quale darebbe luogo allo stesso tempo a un aiuto di Stato e ad una restrizione alla libera prestazione dei servizi, secondo una configurazione che la Corte ha già avuto modo di esaminare<sup>30</sup>.

27. Infine, anche qualora si dovesse ritenere, nel senso voluto dalle ricorrenti, che, data la constatazione contenuta nella lettera di messa in mora inviata alle autorità irlandesi, il tasso di EUR 10 applicato ai voli intra-Unione è illegittimo, nella misura in cui dà luogo ad una restrizione della libera prestazione dei servizi, ciò non escluderebbe, a mio avviso, la facoltà per la Commissione di adottare tale tasso quale tasso di riferimento per l'analisi del carattere selettivo del vantaggio di cui avrebbero beneficiato le compagnie aeree assoggettate al tasso inferiore. Non ritengo, infatti, che una tale qualificazione giuridica possa incidere, *di per sé*, sull'idoneità di detto tasso a dare conto della materialità e della selettività del vantaggio ottenuto da tali compagnie. In questa fase di esame della misura statale, l'analisi della Commissione verte, infatti, sugli effetti di tale misura nel periodo di riferimento. Ne consegue che fattori che non hanno concretamente inciso su tali effetti non sono, in linea di principio, rilevanti. Qualche indicazione in tal senso è desumibile dalla sentenza del 3 marzo 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130), menzionata dalla Commissione, sebbene le circostanze delle presenti fattispecie siano obiettivamente diverse da quelle della causa che ha dato origine a detta pronuncia. In tale occasione, la Corte escludeva che l'eventuale contrarietà al diritto comunitario della misura che imponeva l'onere dal quale il ricorrente risultava esonerato potesse impedire di considerare tale esonerazione come un vantaggio ai sensi delle disposizioni in materia di aiuti. Secondo la Corte, detta misura restava, infatti, «atta a produrre i suoi effetti per tutto il tempo in cui non è abrogata o, almeno, finché la sua illegittimità non è constatata». Ora, nelle presenti fattispecie, anche supponendo, come osserva Aer Lingus, che, diversamente dalla causa Heiser, l'illegittimità della TTA a tassi differenziati fosse già stata definitivamente constatata nella lettera di messa in mora inviata alle autorità irlandesi, si deve rilevare che tale constatazione non ha comunque impedito la riscossione della tassa nel periodo di riferimento – circa la metà del quale è peraltro anteriore all'invio della lettera di messa in mora<sup>31</sup> – e gli effetti che si ricollegano all'applicazione dei tassi differenziati.

29 — Da tale lettura muove la Commissione nella decisione contestata, secondo cui il tasso ridotto per i voli con destinazione finale situata a non più di 300 km dall'aeroporto di Dublino costituiva un'eccezione rispetto al tasso normale («an exception from the reference system»); v. i considerando 14 e 45 della decisione contestata. Lo stesso avviso era stato espresso nel corso della procedura amministrativa dalle autorità irlandesi - le quali precisavano che la deroga rispetto al tasso standard era stata prevista allo scopo di introdurre un elemento di proporzionalità nell'importo della tassa in funzione della distanza – (v. considerando 33 e 40 della decisione contestata), e ribadito nelle memorie presentate dinanzi al Tribunale e alla Corte.

30 — V., da ultimo, sentenza del 17 novembre 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

31 — La lettera di messa in mora inviata alle autorità irlandesi è datata 18 marzo 2010 e il periodo considerato nella decisione contestata è compreso tra il 30 marzo 2009 e il 1° marzo 2011 (v. considerando 11 di tale decisione).

28. Da quanto precede risulta infondato anche l'argomento avanzato da Ryanair, secondo cui, adottando quale tasso di riferimento il tasso di EUR 10, che essa considera illegittimo, la Commissione avrebbe violato i principi di unità e coerenza del diritto dell'Unione. Come si vedrà meglio in seguito, il presente giudizio solleva indubbiamente la questione delicata del coordinamento tra i due blocchi di regole del Trattato relative alle libertà e agli aiuti di Stato, tuttavia non nel senso indicato da Ryanair nella censura in esame.

29. Sulla base delle considerazioni che precedono, ritengo che le censure sollevate dalle ricorrenti relative all'incidenza del preteso carattere illegittimo del tasso superiore della TTA siano prive di fondamento e debbano per tale motivo essere respinte.

3. Sulla censura relativa a un presunto errore di diritto commesso dal Tribunale nel ritenere irrilevante la circostanza che il tasso inferiore e quello superiore della TTA sono stati introdotti con la stessa regolamentazione (quarta branca del motivo unico dell'impugnazione incidentale di Ryanair)

a) La sentenza Ryanair

30. Dinanzi al Tribunale Ryanair aveva criticato la scelta della Commissione di considerare come «normale» il tasso superiore di EUR 10 anche sotto un diverso profilo. Secondo Ryanair, contrariamente all'ipotesi tipica in materia di aiuti a carattere fiscale, nel caso di specie non si ravvisavano un regime fiscale generale preesistente e delle misure introdotte ulteriormente allo scopo di favorire o discriminare una categoria specifica di contribuenti. L'assenza di una tale configurazione impediva, a suo avviso, di interpretare il tasso inferiore della TTA come un'eccezione a quello superiore. Al punto 89 della sentenza Ryanair il Tribunale respingeva tale argomento ricordando che l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE non distingue tra gli interventi statali in funzione delle tecniche utilizzate dalle autorità nazionali e che, perciò, la circostanza che i due tassi della TTA fossero stati introdotti simultaneamente non rilevava, dal momento che la Commissione aveva sufficientemente stabilito le ragioni che l'avevano condotta a ritenere che il tasso di EUR 2 costituiva una deroga a quello di EUR 10.

b) Presentazione succinta degli argomenti delle parti

31. Secondo Ryanair, l'introduzione simultanea dei tassi superiore e inferiore della TTA non è solo una questione di «tecnica», come pretende il Tribunale. Le autorità irlandesi non avrebbero, infatti, mai introdotto il tasso superiore senza contestualmente introdurre il tasso inferiore, prova ne sarebbe il fatto che esse hanno ulteriormente sostituito i due tassi con un tasso unico di EUR 3, invece di abolire semplicemente l'«eccezione» costituita dal tasso di EUR 2. Ryanair fa inoltre valere che la frequenza delle operazioni imponibili è tutt'al più uno degli elementi da prendere in considerazione nel determinare il livello di tassazione «normale» e non necessariamente quello decisivo.

32. La Commissione considera la censura infondata, mentre il governo irlandese ritiene che essa sia in parte inoperante e in parte irricevibile.

c) Valutazione

33. Come la Commissione, ritengo che la censura in esame sia infondata<sup>32</sup>. La circostanza che – nell'ambito di un determinato regime – la misura che conferisce a talune imprese un beneficio sotto forma di esenzione, totale o parziale, da un onere che graverebbe normalmente su di esse sia adottata contestualmente alla misura che impone detto onere non è, in linea di principio, rilevante ai fini della valutazione della selettività di detto beneficio e non impedisce di considerare la prima misura come un'eccezione alla seconda. Come correttamente ricordato dal Tribunale al punto contestato della sentenza Ryanair, la Corte ha già avuto modo di precisare, nella sentenza **del 22 dicembre 2008**, British Aggregates/Commissione (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punto 89), che l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE definisce le misure statali in funzione dei loro effetti e, dunque, indipendentemente dalle tecniche impiegate. Di conseguenza, essa ha ritenuto irrilevante, in tale sentenza, la circostanza che il vantaggio per le imprese beneficiare fosse il risultato non della concessione di un'esenzione, ma del modo in cui era stato delimitato l'ambito di applicazione *ratione materiae* della misura fiscale in causa<sup>33</sup>. Nella sentenza **del 15 novembre 2011**, Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 92), anch'essa richiamata al punto 89 della sentenza Ryanair, la Corte ha precisato che sarebbe contrario alla giurisprudenza che privilegia l'analisi degli effetti in materia di aiuti comprendere il criterio di selettività nel senso che esso presuppone che un regime fiscale, per poter essere qualificato come selettivo, sia concepito secondo una determinata tecnica regolamentare, con la conseguenza che talune norme tributarie nazionali sfuggirebbero immediatamente al controllo in materia di aiuti di Stato per il solo fatto di rientrare in un'altra tecnica regolamentare, benché producano, in diritto e/o di fatto, i medesimi effetti. Tali precisazioni sono state peraltro fatte dalla Corte in fattispecie caratterizzate da sistemi fiscali complessi, i quali, anziché prevedere regole generali per la totalità delle imprese, alle quali derogare a favore di talune di esse, conducevano a un risultato identico, rettificando e combinando le norme tributarie in maniera che la loro applicazione portasse a una pressione fiscale differenziata per le diverse imprese (sentenza **del 15 novembre 2011**, Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 93) ovvero delimitando l'ambito di applicazione dell'imposta in modo da escludere determinate imprese che si trovavano rispetto agli obiettivi del sistema in causa in una situazione comparabile (sentenza **del 22 dicembre 2008**, British Aggregates/Commissione (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punto 89). Nella specie, ci troviamo invece di fronte a un sistema relativamente semplice in cui sono assoggettate all'imposta, sebbene a livelli diversi, tutte le imprese che effettuano l'operazione economica assunta quale fatto generatore dell'imposta.

34. Peraltro, pur ammettendo che, come sostiene Ryanair, la frequenza delle operazioni imponibili non costituisca di per sé un elemento decisivo al fine di stabilire il livello normale di tassazione nell'ambito di un determinato regime fiscale, in una configurazione binaria come quella della TTA a tassi differenziati, in cui un'esigua percentuale dei voli sottoposti all'imposta (10-15% secondo i dati trasmessi alla Commissione dalle autorità irlandesi e non contestati da Ryanair) è assoggettata a un tasso unico inferiore, mentre la restante parte delle operazioni è assoggettata a un tasso unico superiore, appare difficile non considerare il primo tasso come un'eccezione al secondo. L'unico argomento sollevato da Ryanair per confutare tale conclusione – vale a dire che dette percentuali riflettono semplicemente l'intento delle autorità irlandesi di conferire un aiuto alla compagnia Aer Arann e di sostenere i voli interni e le attività degli aeroporti nazionali a detrimento delle compagnie che effettuano voli internazionali, più numerosi ed economicamente più rilevanti – mi sembra confermare piuttosto che infirmare il carattere derogatorio del tasso inferiore. Con tale argomento, Ryanair sembra peraltro implicare che l'intervento a sostegno di Aer Arann non si è limitato a un'agevolazione fiscale per i voli interni, ma si è concretizzato anche in una tassazione eccessiva e

32 — Non ritengo invece che sia inoperante. Gli argomenti sollevati da Ryanair, sebbene scarni, mirano infatti a contestare sia l'affermazione del Tribunale secondo cui l'introduzione simultanea dei tassi è una questione di pura tecnica legislativa ed è dunque irrilevante, sia la constatazione secondo cui la Commissione ha fornito ragioni sufficienti a giustificare la sua conclusione circa il carattere derogatorio del tasso inferiore rispetto a quello superiore.

33 — V. anche il paragrafo 100 delle mie conclusioni nella causa British Aggregates/Commissione (EU:C:2008:419).

«anormale» a carico delle compagnie che effettuano voli internazionali. Ora, anche assumendo che il livello di tassazione cui sono stati assoggettati la quasi totalità dei voli internazionali sia stato intenzionalmente fissato a un livello anormalmente alto allo scopo di favorire Aer Arann, mi sembra che il solo approccio che consente di valutare appieno la portata di tale vantaggio sia per l'appunto quello di assumere tale livello di tassazione come punto di riferimento ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di aiuti. D'altro canto, non si può ritenere, né invero lo sostiene Ryanair, che – anche ammettendo che l'intenzione delle autorità irlandesi fosse di discriminare o comunque di indebolire le compagnie che effettuavano voli internazionali allo scopo di favorire una compagnia in concorrenza con queste ultime sulle tratte domestiche –, il beneficio di cui le prime hanno effettivamente goduto su tali tratte debba essere valutato diversamente, in quanto semplice “effetto collaterale” dell'intervento statale. Al di là delle intenzioni dello Stato erogatore dell'aiuto, infatti, ciò che rileva in materia di aiuti, come ho già avuto modo di ricordare, sono gli effetti del provvedimento in causa. In tale ottica, la circostanza che Ryanair abbia beneficiato del tasso di EUR 2 in misura proporzionalmente minore rispetto ad altre compagnie aeree<sup>34</sup> è irrilevante nella misura in cui risulti che essa ha effettivamente goduto di tale vantaggio<sup>35</sup>.

35. Infine, come sottolineato dalla Commissione, la Corte e il Tribunale hanno già avuto modo di occuparsi di sistemi fiscali in cui la norma che attribuisce l'onere e quella che prevede l'esenzione dallo stesso sono introdotte simultaneamente. Oltre ai casi citati dalla Commissione, rinvio, a titolo di esempio, alle cause che hanno dato luogo alle sentenze dell'8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598)<sup>36</sup> e del 15 giugno 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403)<sup>37</sup>.

36. Sulla base delle considerazioni che precedono, ritengo che la quarta censura del motivo unico d'impugnazione di Ryanair debba essere respinta in quanto infondata.

4. Sulla censura relativa a un presunto errore di diritto commesso dal Tribunale nell'escludere la rilevanza del tasso di EUR 3 adottato nel marzo 2011 dalle autorità irlandesi (prima branca del motivo unico dell'impugnazione incidentale di Ryanair)

a) La sentenza Ryanair

37. Nell'ambito del suo primo motivo di ricorso dinanzi al Tribunale, Ryanair aveva altresì sostenuto che, data l'illegittimità della TTA a tassi differenziati, il solo tasso che la Commissione sarebbe stata legittimata ad adottare come tasso di riferimento era quello di EUR 3 introdotto nel marzo 2011. Ai punti da 74 a 76 della sentenza Ryanair, il Tribunale respingeva tale censura affermando che, poiché non era stato effettivamente applicato nel periodo considerato dalla Commissione, tale tasso era inidoneo a dare pienamente conto degli effetti della misura in causa e dunque a costituire l'appropriato tasso di riferimento.

34 — Nel ricorso dinanzi al Tribunale, Ryanair ha fatto valere che, nel 2008, il tasso inferiore era stato applicato al 50% dei passeggeri di Aer Arann e solo all'1,9% dei suoi passeggeri.

35 — Rilevo che, dinanzi al Tribunale, Ryanair aveva sostenuto che un'analisi globale degli effetti economici del regime fiscale in causa avrebbe dovuto condurre la Commissione a riconoscere l'impatto complessivamente negativo di tale regime sulla sua situazione e quindi a escludere che essa avesse tratto un qualsivoglia vantaggio dall'aiuto concesso attraverso detto regime. Ryanair non ha tuttavia censurato dinanzi alla Corte la parte della sentenza Ryanair in cui il Tribunale ha risposto a tale argomento.

36 — I due atti che introducevano in Austria la tassa sull'energia e quello che prevedeva, a favore delle sole imprese produttrici di beni, il diritto al rimborso parziale di tale tassa, pur essendo distinti, erano stati adottati ed erano entrati in vigore simultaneamente: v. punto 3 della sentenza.

37 — Il regolamento in causa, adottato dal consiglio comunale della città belga di Seraing, introduceva una tassa sulla forza motrice stabilendo contestualmente diversi casi di esenzione dal tributo: v. punti da 6 a 9 della sentenza.

b) Presentazione succinta degli argomenti delle parti

38. Secondo Ryanair, la circostanza che il tasso di EUR 3 non è stato applicato nel periodo preso in esame nella decisione contestata, non impedisce di sceglierlo come tasso di riferimento, posto che il sistema fiscale e gli obiettivi che esso persegue sono rimasti gli stessi. Essa fa inoltre valere che, poiché i tassi superiore e inferiore della TTA applicata nel periodo considerato dalla decisione contestata sono stati introdotti e soppressi simultaneamente, non è mai esistito, nella specie, un tasso preesistente che si possa definire «normale».

39. La Commissione e il governo irlandese considerano la censura inoperante e infondata, sostanzialmente per gli stessi motivi.

c) Valutazione

40. Come la Commissione e il governo irlandese ritengo che le argomentazioni della ricorrente non replichino ai motivi contenuti ai punti 75 e 76 della sentenza Ryanair e siano perciò, anzitutto, inoperanti. In particolare, Ryanair non risponde all'obiezione sollevata dal Tribunale secondo cui un tasso, introdotto successivamente e che si situa tra i due tassi concretamente applicati, non consente di valutare pienamente gli effetti della misura in causa, né spiega per quale ragione tale tasso sarebbe più idoneo di quelli effettivamente applicati a dar conto di tali effetti.

41. Nel merito, ricordo che, secondo una giurisprudenza costante, soddisfa la condizione di selettività costitutiva della nozione di aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE un provvedimento statale che, nell'ambito di un determinato regime giuridico, è tale da favorire talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre che si trovano, riguardo all'obiettivo perseguito da detto regime, in una situazione fattuale e giuridica analoga<sup>38</sup>. Ora, affinché la situazione delle imprese coinvolte possa essere correttamente valutata, identificando gli oneri su esse gravanti e gli eventuali benefici di cui esse godono per effetto del provvedimento in causa, è necessario considerare le circostanze di fatto e di diritto che prevalgono nel momento in cui si applica il provvedimento, nonché quelle che, anche se non contestuali, sono concretamente suscettibili di incidere su detta valutazione<sup>39</sup>. Nelle presenti fattispecie, non si vede come la circostanza che il tasso della TTA sia stato – successivamente al periodo considerato – uniformato e portato a EUR 3 possa concretamente incidere sulla ricostruzione degli oneri e dei benefici rispettivamente sopportati e goduti dalle imprese assoggettate alla TTA a tassi differenziati. In ogni caso, Ryanair non ha fornito alcuna indicazione al riguardo. Essa fa invece valere che il tasso superiore di EUR 10 non può essere scelto quale tasso di riferimento perché introdotto simultaneamente a quello inferiore e perché illegittimo. Entrambi gli argomenti sono privi di fondamento. A questo riguardo, mi limito a rinviare a quanto già esposto ai paragrafi da 33 a 35 supra, per quanto riguarda il primo, e ai paragrafi da 24 a 29 supra, relativamente al secondo.

42. Osservo infine che la tesi della ricorrente condurrebbe al risultato paradossale di definire come «normale» un livello d'imposta al quale, nel periodo di riferimento, nessuna delle imprese interessate è stata assoggettata.

43. Sulla base delle considerazioni che precedono, ritengo che la prima branca del motivo unico d'impugnazione di Ryanair debba essere respinta come inoperante. Gli argomenti a sostegno di tale censura sono inoltre, a mio avviso, infondati.

38 — Sentenze del 22 giugno 2006, Belgio e Forum187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, punto 119); del 15 novembre 2011, Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 75), del 14 gennaio 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punto 55); del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 34 e giurisprudenza citata).

39 — V., in questo senso, sentenze dell'8 dicembre 2011, France Télécom/Commissione (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punto 21), e del 1° ottobre 2015, Electrabel e Dunamenti Erómű/Commissione (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punto 105).

5. Sulle censure relative al presunto errore di diritto commesso dal Tribunale nel ritenere che il diritto delle compagnie ad ottenere il rimborso della TTA versata in eccesso non incidesse sulla possibilità per la Commissione di adottare il tasso superiore di EUR 10 come tasso normale (seconda, terza e quarta branca del motivo unico dell'impugnazione incidentale di Aer Lingus e terza branca del motivo unico dell'impugnazione incidentale di Ryanair)

a) Sentenze impugnate

44. Dopo aver osservato che l'Irlanda disponeva, tra le diverse opzioni possibili al fine di porre rimedio alla discriminazione fiscale esistente, anche quella di uniformare i tassi al livello superiore (punto 60 della sentenza Aer Lingus e punto 85 della sentenza Ryanair) e che un eventuale diritto delle compagnie assoggettate al tasso superiore di ottenere il rimborso di quanto pagato in eccesso non era riconoscibile automaticamente ma dipendeva da una serie di fattori quali i termini di prescrizione applicabili in diritto interno e il rispetto di principi generali come l'assenza di arricchimento senza causa (punto 61 della sentenza Aer Lingus e punto 86 della sentenza Ryanair), il Tribunale concludeva, al punto 63 della sentenza Aer Lingus e al punto 88 della sentenza Ryanair, che la Commissione aveva potuto legittimamente adottare il tasso di EUR 10 quale tasso d'imposizione di riferimento della TTA senza prendere in considerazione eventuali domande di rimborso, meramente ipotetiche e dall'esito incerto.

b) Presentazione succinta degli argomenti delle parti

45. Le ricorrenti fanno valere che, contrariamente a quanto affermato dal Tribunale, il diritto a ottenere il rimborso d'imposte pagate in forza di provvedimenti nazionali contrari al diritto dell'Unione non è meramente ipotetico, ma discende da una giurisprudenza ben consolidata della Corte. Tale rimborso non rientrerebbe nella discrezionalità dello Stato membro interessato. Nella specie, quindi, l'Irlanda non avrebbe potuto porre rimedio alla discriminazione fiscale constatata dalla Commissione imponendo retroattivamente il tasso superiore alle compagnie assoggettate a quello inferiore. Secondo Aer Lingus, il Tribunale confonde la questione dell'azione che lo Stato membro interessato deve intraprendere per far cessare tale discriminazione con quella delle misure necessarie a porre rimedio all'illegittimità commessa nel periodo in cui sono stati applicati i tassi discriminatori. Anche assumendo che l'illegittimità della TTA risieda nella differenziazione dei tassi, l'obbligo di principio che incombe alle autorità irlandesi di rimborsare l'imposta indebitamente percepita impedirebbe comunque di adottare il tasso superiore di EUR 10 – da cui va dedotto l'importo da rimborsare – come «tasso normale» e di considerare le compagnie che hanno pagato il tasso inferiore di EUR 2 come beneficiarie di un vantaggio selettivo. In tale contesto, l'esito delle procedure di rimborso sarebbe completamente privo di rilievo.

46. La Commissione e il governo irlandese sostengono l'infondatezza delle censure in oggetto avanzando argomenti sostanzialmente coincidenti.

c) Valutazione

47. Come la Commissione e il governo irlandese, sono d'avviso che l'argomento di Aer Lingus, secondo cui il Tribunale confonderebbe le misure che uno Stato membro può adottare per far cessare una discriminazione fiscale con quelle necessarie a eliminarne gli effetti, debba essere respinto poiché muove da una lettura erranea della sentenza Aer Lingus. In effetti, al punto 60 di tale sentenza (così come al punto 87 della sentenza Ryanair, di identico tenore), il Tribunale si limita ad affermare che, poiché lo Stato membro interessato può «porre fine» a una tale discriminazione uniformando la tassazione al livello superiore, tale livello di tassazione non può essere considerato illegittimo di per sé e che solo l'applicazione congiunta di livelli d'imposizione diversi è suscettibile di dar luogo ad una

restrizione alla libera prestazione di servizi. Tali affermazioni si inseriscono nell'ambito di un discorso – iniziato nei due punti che precedono – che si pone a monte rispetto alla questione dell'esistenza di un obbligo dell'Irlanda di rimborsare la differenza tra i due tassi della TTA, questione sulla quale, peraltro, il Tribunale non prende volutamente una posizione definitiva.

48. Ciò premesso, le argomentazioni delle ricorrenti sono, in via generale, caratterizzate, come rilevano sia la Commissione che il governo irlandese, da un eccessivo formalismo che, in linea di principio, mal si concilia con il diritto degli aiuti, in cui prevale invece un approccio sostanzialistico, fondato sull'analisi degli effetti prodotti dagli interventi statali. In linea con tale approccio, l'analisi volta ad accertare se e in che termini un'imposta è «normalmente» dovuta, allo scopo di verificare se una misura statale che esclude o alleggerisce, per determinate imprese, il carico di tale imposta conferisca a tali imprese un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107 TFUE, deve essere condotta alla luce della natura e della struttura del sistema fiscale di riferimento nonché delle circostanze di fatto (ad esempio, il rapporto tra operazioni tassate e esentate) e di diritto (ad esempio, lo status giuridico delle imprese assoggettate) direttamente e concretamente suscettibili di incidere su detta analisi<sup>40</sup>. Ora, nelle presenti fattispecie, il rimborso della differenza tra il tasso superiore e quello inferiore della TTA, cui sarebbero in linea di principio tenute le autorità irlandesi ove fosse constatata una restrizione alla libera prestazione dei servizi, non è parte integrante del sistema fiscale considerato e non può essere considerato elemento normativo dello stesso, sulla base del quale definire il livello di tassazione normalmente dovuto.

49. Rilevo peraltro che la tesi di Aer Lingus condurrebbe al risultato di impedire di fatto l'applicazione delle regole in materia di aiuti ad agevolazioni fiscali che rientrerebbero nell'ambito di applicazione del divieto di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE qualora integrino al contempo restrizioni a una libertà fondamentale, ingenerando l'obbligo di principio dello Stato in questione di estendere il medesimo trattamento fiscale alle imprese discriminate. Un tale risultato non è chiaramente auspicabile. Le disposizioni in materia di aiuti e quelle sulle libertà fondamentali devono poter essere applicate cumulativamente a una medesima fattispecie<sup>41</sup>, sebbene, come si vedrà meglio in seguito, un coordinamento sia necessario al fine di preservare la coerenza tra i due ambiti normativi ed evitare l'adozione di misure tra loro inconciliabili.

50. Sulla base delle considerazioni che precedono, ritengo che le censure in esame oggetto della seconda, terza e quarta branca del motivo unico dell'impugnazione incidentale di Aer Lingus e della terza branca del motivo unico dell'impugnazione incidentale di Ryanair, siano da respingere in quanto infondate.

## 6. Conclusioni sulle impugnazioni incidentali

51. Poiché, alla luce dell'analisi che precede, ritengo che nessuna delle censure avanzate nel quadro delle impugnazioni incidentali debba essere accolta, suggerisco alla Corte di respingere dette impugnazioni nella loro integralità.

### *B – Sulle impugnazioni principali*

52. A sostegno di ciascuna delle sue due impugnazioni, la Commissione invoca, con identiche argomentazioni, un motivo unico, relativo a una violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE e dell'articolo 14 del regolamento n. 659/99. Tale motivo è diretto contro i punti da 88 a 127 della sentenza Aer Lingus e i punti da 119 a 152 della sentenza Ryanair.

40 — V., ad esempio, sentenza dell'8 dicembre 2011, France Télécom/Commissione (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punto 23).

41 — V., ad esempio, sentenza del 17 novembre 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

## 1. Le sentenze impugnate

53. Il ragionamento seguito dal Tribunale nella parte della motivazione delle sentenze impugnate oggetto di critica da parte della Commissione, sostanzialmente identico nelle due decisioni, può essere brevemente riassunto come segue.

54. Il Tribunale rileva anzitutto che la TTA è un diritto di accisa, destinato come tale a essere ripercosso sui passeggeri, anche in forza dell'obbligo, imposto alle compagnie aeree dall'articolo 23 del regolamento n. 1008/2008<sup>42</sup>, di indicare l'importo delle tasse separatamente nel prezzo di ciascun biglietto. Il Tribunale osserva poi che, al pari della tassa, anche il vantaggio derivante dall'applicazione del tasso ridotto, vale a dire gli otto euro di differenza tra il tasso normale e quello ridotto, può essere ripercosso integralmente o parzialmente sui clienti delle compagnie aeree. In tal caso, prosegue il Tribunale, queste ultime non conserveranno detto vantaggio o lo conserveranno solo in parte. In tali circostanze, la Commissione non era legittimata a presumere che il vantaggio derivante dall'applicazione del tasso ridotto effettivamente conseguito e conservato dalle compagnie aeree fosse pari, in ogni caso, a otto euro per passeggero. In effetti, secondo il Tribunale, in caso di ripercussione, il vantaggio effettivamente ottenuto dalle compagnie aeree non consiste necessariamente nella differenza tra i due tassi ma nella possibilità di offrire prezzi più attraenti ai loro clienti, aumentando in tal modo il loro fatturato. La Commissione avrebbe dunque dovuto determinare in quale misura le compagnie aeree assoggettate al tasso di EUR 2 avevano effettivamente ripercosso sui loro passeggeri il beneficio economico risultante dall'applicazione della TTA al tasso ridotto, al fine di quantificare con precisione il vantaggio di cui esse avevano realmente beneficiato ovvero demandare tale compito alle autorità nazionali. Inoltre, presumendo in tutti i casi che tale vantaggio corrispondesse alla differenza tra il tasso superiore e quello inferiore della TTA, la Commissione non ha, secondo il Tribunale, tenuto sufficientemente conto della situazione concorrenziale del mercato di cui trattasi e della circostanza che tutte le compagnie aeree che effettuavano voli a una distanza inferiore a 300 km dall'aeroporto di Dublino erano assoggettate alla TTA allo stesso tasso di EUR 2. Infine, il Tribunale rileva che la Commissione non ha sufficientemente giustificato, nella decisione contestata, le ragioni per cui la restituzione di un importo pari alla differenza tra il tasso normale e quello ridotto fosse necessario al fine di ristabilire la situazione precedente all'erogazione dell'aiuto. Il Tribunale conclude che, quantificando l'importo dell'aiuto da recuperare nella differenza tra il tasso ridotto e il tasso normale della TTA la Commissione ha commesso un errore di valutazione e un errore di diritto.

## 2. Presentazione succinta degli argomenti delle parti

55. La Commissione, sostenuta dall'Irlanda, fa valere, in sostanza, che censurando la decisione contestata per non aver tenuto conto della misura in cui il vantaggio derivante dall'applicazione del tasso ridotto della TTA è stato, dalle compagnie aeree beneficiarie, ripercosso sui passeggeri, il Tribunale ha adottato un nuovo criterio economico per determinare l'importo da restituire di un aiuto fiscale consistente nell'applicazione di un tasso ridotto rispetto al tasso normale.

56. Aer Lingus fa valere che, nella specie, si è in presenza di un aiuto indiretto che la Commissione ha trattato nella decisione contestata come aiuto diretto. Essa rileva che quando la Commissione procede essa stessa alla quantificazione dell'importo dell'aiuto da restituire deve farlo nel modo più preciso possibile, senza basarsi su presunzioni semplicistiche. Aer Lingus osserva inoltre che non le era permesso percepire dai passeggeri dei voli assoggettati al tasso ridotto un importo superiore a tale tasso e che, ove fosse obbligata a restituire gli otto euro per biglietto richiesti dalla Commissione, tale importo non sarebbe retroattivamente recuperabile presso i passeggeri che hanno acquistato il biglietto al tasso ridotto. Contrariamente a quanto fatto valere dalla Commissione, essa non sarebbe mai entrata in possesso, né concretamente né teoricamente, di tale somma. Secondo Aer Lingus, è a torto che la

42 — Cit. alla nota 3 supra.

Commissione sostiene che il ragionamento seguito dal Tribunale avrebbe come conseguenza che nessun recupero può essere richiesto alle compagnie beneficiarie. Tale argomento sarebbe fondato su una lettura erronea della sentenza *Aer Lingus*. Infine, *Aer Lingus* ritiene inesistenti le incoerenze con la giurisprudenza esistente rilevate dalla Commissione.

57. Ryanair sostiene, a titolo principale, che il motivo unico d'impugnazione della Commissione è inoperante. Quest'ultima avrebbe preso posizione solo sul primo dei tre argomenti distinti utilizzati dal Tribunale per giustificare l'annullamento dell'articolo 4 della decisione contestata, vale a dire l'assenza di presa in conto della ripercussione della TTA sui passeggeri, la mancata considerazione della situazione del mercato e l'assenza di giustificazioni circa la necessità di recuperare la differenza tra il tasso superiore e quello inferiore della TTA per ristabilire lo status quo ante. A titolo subordinato, Ryanair sostiene che il motivo d'impugnazione della Commissione è infondato. Il Tribunale si sarebbe, infatti, limitato ad applicare il principio secondo cui deve essere calcolato il valore reale del vantaggio ottenuto attraverso l'aiuto. Inoltre, la Commissione amplificherebbe le difficoltà legate all'esatta quantificazione dell'importo ove la soluzione preconizzata dal Tribunale dovesse essere mantenuta. Ryanair osserva infine che sarebbe incoerente non tener conto della ripercussione sui clienti del vantaggio conseguito dal beneficiario dell'aiuto, laddove invece la ripercussione del sovrapprezzo conseguente a un'infrazione al diritto antitrust sui clienti dell'impresa concorrente che si ritiene lesa consente all'autore dell'infrazione di sottrarsi alla richiesta di risarcimento<sup>43</sup>.

### 3. Valutazione

58. Occorre anzitutto respingere l'argomento avanzato a titolo principale da Ryanair, secondo cui il motivo unico dell'impugnazione della Commissione sarebbe inoperante. In effetti, da un lato, i tre ordini di argomenti evidenziati da Ryanair non costituiscono, nell'economia del ragionamento del Tribunale, motivi autonomi di annullamento della decisione contestata, dall'altra la Commissione ha esaminato, nel contesto del suo motivo unico, i diversi aspetti della motivazione della sentenza Ryanair che hanno condotto il Tribunale all'annullamento della decisione contestata.

59. Nel merito, occorre ricordare, in via preliminare, che, secondo una giurisprudenza costante, l'obbligo per lo Stato membro interessato di sopprimere mediante recupero un aiuto ritenuto dalla Commissione incompatibile con il mercato comune mira al ripristino della situazione precedente alla sua erogazione<sup>44</sup>. Il ripristino della situazione quo ante è ottenuto mediante la «restituzione dell'aiuto», cioè tramite il rimborso di quanto messo dallo Stato a disposizione dell'impresa, maggiorato se del caso di interessi<sup>45</sup>. Per effetto di tale restituzione, il beneficiario è privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti<sup>46</sup>.

43 — Ryanair rinvia in proposito alla direttiva 2014/104/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 novembre 2014, relativa a determinate norme che regolano le azioni per il risarcimento del danno ai sensi del diritto nazionale per violazioni delle disposizioni del diritto della concorrenza degli Stati membri e dell'Unione europea (GU 2014, L 349, pag. 1).

44 — V., tra le altre, sentenza del 4 aprile 1995, Commissione/Italia (C-350/93, EU:C:1995:96, punto 21).

45 — V., tra le altre, sentenze del 4 aprile 1995, Commissione/Italia (C-348/93, EU:C:1995:95, punto 22), del 29 aprile 2004, Germania/Commissione (C-277/00, EU:C:2004:238, punto 75), e del 17 settembre 2009, Commissione/MTU Friedrichshafen (C-520/07 P, EU:C:2009:557, punto 57).

46 — V., tra le altre, sentenze del 4 aprile 1995, Commissione/Italia (C-348/93, EU:C:1995:95, punto 27), del 29 aprile 2004, Germania/Commissione (C-277/00, EU:C:2004:238, punti da 74 a 76), e dell'8 dicembre 2011, Residex Capital IV (C-275/10 EU:C:2011:814, punto 34).

60. La quantificazione dell'importo da restituire segue modalità diverse a seconda della *forma* in cui l'aiuto è stato erogato. Così, ad esempio, quando lo Stato mette a disposizione delle imprese beneficiarie delle somme di denaro, o fornisce loro beni o servizi a titolo gratuito o a prezzi preferenziali, tali imprese saranno, in linea di principio, tenute a restituire un ammontare equivalente all'importo nominale erogato o al controvalore (o alla differenza rispetto al prezzo di mercato) dei beni o servizi di cui hanno usufruito<sup>47</sup>, maggiorato dei relativi interessi.

61. Quando l'aiuto assume la forma di un vantaggio fiscale, il ripristino della situazione quo ante comporta di norma il recupero, presso le imprese beneficiarie, di un *importo corrispondente all'imposta o alla tassa dovuta* in forza della legislazione fiscale applicabile in assenza dell'aiuto illegittimo, maggiorato dei relativi interessi<sup>48</sup>. L'idea sottostante è che un trattamento fiscale favorevole, pur distinguendosi da una sovvenzione in senso stretto, produce un effetto distorsivo della concorrenza analogo, corrispondente, in linea di principio, a quello derivante dalla messa a disposizione di una somma di denaro pari al minor carico fiscale sostenuto. Un tale vantaggio può derivare da misure di tassazione diretta delle imprese – sotto forma, ad esempio, di riduzione della base imponibile, riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta, o di differimento, annullamento, o rinegoziazione eccezionale del debito fiscale – ovvero da misure di tassazione indiretta, come l'esenzione o la riduzione di diritti di accisa o altri tributi, a condizione, tuttavia, che tale esenzione o riduzione corrisponda a uno sgravio degli oneri normalmente gravanti sul bilancio dell'impresa beneficiaria<sup>49</sup>.

62. Al fine di determinare l'importo da recuperare, la Commissione non è, in linea di principio, tenuta a indagare il modo in cui il vantaggio conseguente all'erogazione dell'aiuto è stato *concretamente* utilizzato dall'impresa beneficiaria. Scopo della restituzione non è la soppressione del beneficio che l'impresa ha *effettivamente* conseguito come risultato della concessione dell'aiuto, bensì l'eliminazione del vantaggio concorrenziale in cui essa è stata inizialmente posta per effetto di tale concessione. Ciò significa, per un verso, che il recupero dovrà di norma limitarsi al *beneficio diretto* derivante dalla concessione dell'aiuto e non potrà estendersi agli eventuali benefici indiretti che siano comunque conseguenza di tale concessione<sup>50</sup>. Se, quindi, per effetto dell'utilizzazione che essa ha fatto dell'aiuto (ad esempio, riducendo i prezzi o investendo in pubblicità), l'impresa beneficiaria ha acquisito nuove quote di mercato, o se, grazie all'aiuto, si è aggiudicata un appalto o ha evitato uno stato di insolvenza, sarà comunque tenuta a restituire un importo corrispondente al solo vantaggio conseguente alla messa a disposizione dell'aiuto. Per altro verso, essa sarà chiamata a restituire l'integralità di tale importo anche qualora, a seguito di una cattiva gestione dell'aiuto, ovvero a causa delle caratteristiche del mercato in cui opera, della posizione che occupa su tale mercato, della sua situazione finanziaria o della sua modalità di business essa non ha profittato pienamente del vantaggio concorrenziale derivante dalla sua erogazione. In altri termini le scelte operate dall'impresa dopo la concessione dell'aiuto o gli eventi a questa successivi sono, in linea di principio, irrilevanti ai fini di

47 — V., ad esempio, sentenze del 16 dicembre 2010, SEYDALAND (C-239/09, EU:C:2010:778), e del 2 settembre 2010, Commissione/Scott (C-290/07 P, EU:C:2010:480).

48 — Per alcuni esempi che presentano analogie con il caso di specie, v. sentenza del 4 marzo 2009, Associazione italiana del risparmio gestito e Fineco Asset Management/Commissione (T-445/05, EU:T:2009:50, punto 201) e la decisione della Commissione 2006/323/CE, relativa all'esenzione dall'accisa sugli oli minerali utilizzati come combustibile per la produzione di allumina nella regione di Gardanne, nella regione di Shannon e in Sardegna, cui hanno dato esecuzione rispettivamente la Francia, l'Irlanda e l'Italia, che è stata da ultimo confermata dal Tribunale nella sentenza del 21 marzo 2012, Irlanda/Commissione (T-50/06 RENV, T-56/06 RENV, T-60/06 RENV, T-62/06 RENV e T-69/06 RENV, EU:T:2012:134).

49 — In effetti, ove l'impresa agisca come semplice intermediario incaricato della riscossione per conto dell'erario del tributo, quest'ultimo non grava sul bilancio dell'impresa e una sua eventuale riduzione non determina un vantaggio sotto forma di alleggerimento di oneri gravanti sul bilancio dell'impresa, come la Corte ha recentemente chiarito riguardo ai diritti d'ingresso ai casinò greci, v. ordinanza del 22 ottobre 2015, Commissione/Grecia (C-530/14 P, EU:C:2015:727, punto 32).

50 — Tali benefici, nella misura in cui ne siano scaturiti danni a concorrenti o terzi, possono invece essere presi in considerazione nell'ambito di un'azione di risarcimento danni intentata da tali soggetti contro il beneficiario dell'aiuto o lo Stato erogatore: v. Comunicazione della Commissione relativa all'applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte dei giudici nazionali, 2009/C 85/01, sezione 2.2.4, in particolare punto 49, lettera b).

determinare la portata<sup>51</sup> dell'obbligo di restituzione<sup>52</sup>. La restituzione dell'aiuto è peraltro dovuta a prescindere dagli effetti negativi – anche ove quantitativamente superiori ai vantaggi conseguenti alla concessione dell'aiuto – che essa può comportare sulla situazione economica e finanziaria del beneficiario. In proposito, la Corte ha precisato che, data la funzione dell'obbligo di restituzione dell'aiuto, risulta che, in generale e salvo circostanze eccezionali, la Commissione non abusa del suo potere discrezionale quando chiede allo Stato membro interessato di recuperare le somme concesse a titolo di aiuto illegittimo<sup>53</sup>, e ciò anche qualora il recupero rappresenti per l'impresa beneficiaria un onere suscettibile di causarne la probabile fuoriuscita dal mercato<sup>54</sup>.

63. Discende da quanto appena detto che «ripristinare la situazione anteriore all'erogazione dell'aiuto» – che, come si è visto, costituisce l'obiettivo principale del recupero – non vuol dire ricreare le condizioni di concorrenza esistenti al momento in cui l'aiuto è stato concesso. Alcuni effetti di quest'ultimo sono, infatti, irreversibili e sarebbe illusorio ritenere che la restituzione degli importi corrispondenti al vantaggio conseguito dall'impresa o dalle imprese beneficiarie sia sufficiente a porre gli operatori del mercato nelle stesse condizioni di concorrenza in cui si trovavano prima dell'erogazione dell'aiuto<sup>55</sup>. È dunque possibile che, anche dopo la restituzione dell'aiuto, l'impresa o le imprese beneficiarie continuino in concreto a godere degli effetti positivi dell'intervento pubblico sulla loro situazione concorrenziale. Allo stesso modo, è possibile che, malgrado il vantaggio conseguito, la loro situazione concorrenziale, dopo la restituzione dell'aiuto, risulti degradata rispetto a quella precedente all'erogazione dello stesso.

64. Infine, la giurisprudenza ha riconosciuto la possibilità, per le autorità nazionali competenti a effettuare il recupero, di tener conto, entro certi limiti, di circostanze suscettibili di ridurre il vantaggio conseguito dall'impresa beneficiaria per effetto dell'erogazione dell'aiuto e dunque di incidere sulla quantificazione degli importi da restituire. Così, ad esempio, se l'erogazione dell'aiuto ha comportato oneri fiscali aggiuntivi per l'impresa in questione, quanto pagato in eccesso deve essere dedotto dall'importo da restituire. Del pari, va tenuto conto delle agevolazioni fiscali cui l'impresa avrebbe comunque avuto diritto sulla base della normativa nazionale, conforme al diritto dell'Unione, applicabile al momento della concessione dell'aiuto<sup>56</sup>. Fermo restando il diritto delle imprese di difendersi nel corso della procedura nazionale di recupero – in particolare laddove siano demandate alle autorità nazionali le operazioni d'identificazione dei beneficiari e di quantificazione dell'aiuto – la possibilità di far valere una riduzione o la neutralizzazione del vantaggio conseguito grazie all'aiuto invocando circostanze legate al modello organizzativo e strategico in base al quale l'impresa beneficiaria agisce sul mercato o al contesto concorrenziale in cui opera appare tuttavia limitata.

65. Da ultimo, va ricordato che, oltre alla funzione di eliminazione del vantaggio concorrenziale conseguito dal beneficiario o dai beneficiari dell'aiuto, il recupero persegue anche un obiettivo di dissuasione nei confronti delle imprese, sulle quali grava l'onere di verificare che l'aiuto sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal Trattato<sup>57</sup>. Come correttamente messo in rilievo dalla Commissione nel corso dell'udienza, l'obbligo dello Stato erogatore di recuperare l'aiuto concesso illegalmente è previsto quale rimedio a una situazione patologica, la violazione dell'obbligo di standstill enunciato all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE. Pur non avendo natura sanzionatoria, esso

51 — Possono invece incidere sulla determinazione del soggetto tenuto alla restituzione.

52 — V. in tal senso, con riferimento ad aiuti a carattere fiscale, sentenza del 15 dicembre 2005, Unicredito (C-148/04, EU:C:2005:774, punto 118). V. anche sentenza del 20 marzo 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163).

53 — V. sentenze del 17 giugno 1999, Belgio/Commissione (C-75/97, EU:C:1999:311, punto 66), e del 7 marzo 2002, Italia/Commissione (C-310/99, EU:C:2002:143, punto 99).

54 — Sentenza del 29 aprile 2004, Italia/Commissione (C-372/97, EU:C:2004:234, punto 105).

55 — Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'aiuto abbia consentito all'impresa beneficiaria di evitare la fuoriuscita dal mercato, di estendere stabilmente la sua quota all'interno di questo o di penetrare in un altro mercato, o, viceversa, quando esso abbia determinato l'eliminazione dal mercato di un'impresa concorrente.

56 — Sentenza del 1° luglio 2010, BNP Paribas e BNL/Commissione (T-335/08, EU:T:2010:271, punto 50).

57 — V., tra le altre, sentenza del 20 marzo 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, punti da 34 a 36).

ha per effetto di disincentivare le imprese a rendersi compartecipi di una tale violazione o di indurle a premunirsi contro il rischio di dover restituire quanto ricevuto laddove non siano concretamente nelle condizioni di evitare l'erogazione dell'aiuto, come spesso accade nel caso in cui questo è conferito nel quadro di un regime fiscale.

66. Emerge dall'insieme dei principi suesposti che il recupero di un aiuto fiscale consistente nell'applicazione di un tasso d'imposta inferiore a quello normale avrà a oggetto, in linea di principio, la differenza tra il tasso normale e quello concretamente applicato. In tal modo, come correttamente evidenziato dalla Commissione, l'impresa beneficiaria finirà per sopportare il carico fiscale dal quale era stata illegittimamente liberata. In tali ipotesi, la quantificazione dell'aiuto presuppone dunque la sola determinazione dell'ammontare del credito statale non esatto e non richiede complesse valutazioni di tipo economico, né, in linea di principio, un'analisi delle condizioni di concorrenza del mercato di cui trattasi o del comportamento degli operatori interessati su tale mercato.

67. Imponendo all'Irlanda il recupero della differenza tra il tasso superiore e quello inferiore della TTA per ogni biglietto emesso, la Commissione si è dunque conformata, nella decisione contestata, ai principi sopra richiamati.

68. Occorre dunque verificare se l'annullamento dell'ordine di recupero operato dal Tribunale nelle decisioni contestate si giustifichi sulla base delle circostanze specifiche che caratterizzano i presenti giudizi.

69. Prima di procedere a tale esame ritengo tuttavia necessario respingere l'argomento della Commissione, secondo cui il ragionamento che ha condotto il Tribunale ad annullare detto ordine ha per conseguenza che nessuna restituzione può essere chiesta alle compagnie aeree assoggettate al tasso inferiore della TTA. Contrariamente a quanto sembra sostenere tale istituzione, accettare la possibilità per le imprese beneficiarie di un aiuto di invocare un'eventuale ripercussione totale o parziale sulla clientela del vantaggio conseguito non implica liberarle da ogni obbligo di restituzione, ma impone l'adozione di specifiche modalità di determinazione dell'importo da recuperare. Il Tribunale ha chiaramente indicato, nelle sentenze impugnate, che, in caso di ripercussione integrale o parziale del vantaggio derivante dalla riduzione del tasso della TTA sui passeggeri, tale vantaggio non può più considerarsi in ogni caso pari alla differenza tra i due tassi della TTA, ma corrisponde *all'aumento del fatturato derivante dall'offerta di prezzi più vantaggiosi sul mercato*. Un tale vantaggio è da determinarsi verosimilmente ricorrendo a una metodologia di calcolo analoga a quella applicata dalla Commissione nel caso di aiuti indiretti<sup>58</sup>, cioè valutando l'impatto della riduzione della tariffa aerea sulla domanda, al fine di determinare il numero di biglietti aggiuntivi venduti per effetto di detta riduzione. Il ricorso a una siffatta metodologia rende l'operazione di quantificazione dell'importo da restituire indubbiamente più complessa ma non impossibile e non esclude dunque in radice, come sembra affermare la Commissione, ogni pretesa restitutoria nei confronti delle compagnie aeree beneficiarie.

70. Ciò premesso, ricordo che il ragionamento che ha condotto il Tribunale a censurare la quantificazione dell'importo da recuperare operata dalla Commissione prende le mosse, come si è visto, dal rilievo che la TTA è un diritto di accisa, vale a dire una tassa indiretta, formalmente ed economicamente destinata a essere ripercossa sui passeggeri. La ripercussione formale della TTA discende, in particolare, secondo il Tribunale, dall'obbligo che le compagnie aeree avevano, in forza dell'articolo 23 del regolamento n. 1008/2008, di indicarne separatamente l'importo nel prezzo di ciascun biglietto venduto, obbligo che il Tribunale considera «pacifico tra le parti».

58 — Si tratta di sussidi concessi direttamente ai consumatori per l'acquisto di beni provenienti da imprese individuate selettivamente, che ne sono beneficiarie indirette. Si veda ad esempio la decisione della Commissione 2007/374/CE, del 24 gennaio 2007, relativa all'aiuto di Stato C 52/2005 al quale la Repubblica italiana ha dato esecuzione con il contributo all'acquisto di decoder digitali (GU 2007, L 147, pag. 1).

71. La Commissione contesta tali premesse, facendo valere, da un lato, che il Tribunale ha a torto ritenuto che essa sottoscrivesse all'interpretazione dell'articolo 23 del regolamento n. 1008/2008 che figura nelle sentenze impugnate e, dall'altro, che la natura di accisa della TTA non rileva ai fini di valutare il vantaggio che le compagnie aeree hanno conseguito grazie all'applicazione del tasso ridotto.

72. Quanto al primo punto, la Commissione fa valere che essa ha sempre sostenuto dinanzi al Tribunale che l'articolo 23 del regolamento n. 1008/2008 non impone alle compagnie aeree di indicare separatamente l'importo della tassa nel prezzo del biglietto in ogni caso, ma solo qualora decidano di includerla nella tariffa. A questo proposito mi limito a rilevare che tanto il testo di tale disposizione che la sua ratio, quale emerge in particolare dal considerando 16<sup>59</sup> dello stesso regolamento, sembrano militare in favore della lettura che ne dà la Commissione, vale a dire che l'obbligo di indicare separatamente l'importo delle tasse applicabili nel prezzo globale del biglietto sussiste solo nel caso in cui, e nella misura in cui, la compagnia decida di ripercuotere il costo di queste ultime sui passeggeri. Tuttavia, senza che sia necessario in questa sede prendere posizione definitivamente sull'interpretazione dell'articolo 23 del regolamento n. 1008/2008, occorre rilevare che, anche qualora si dovesse ritenere che, in forza di tale disposizione, le compagnie aeree fossero tenute a indicare sempre e comunque l'intero importo della TTA nel prezzo del biglietto, ciò non implica che esse non fossero libere – riducendo il prezzo del biglietto tasse escluse e, conseguentemente, i propri margini di profitto sulla singola transazione – di accollarsi una parte o anche l'integralità del costo della TTA<sup>60</sup>. In altri termini, il fatto che la TTA fosse formalmente destinata a essere ripercossa sui passeggeri non implica che le imprese non avessero un margine di manovra quanto alla ripercussione economica della tassa.

73. Per quanto riguarda il secondo punto sollevato dalla Commissione e indicato al paragrafo 71 supra, concordo con detta istituzione che l'importanza che il Tribunale ha attribuito, nell'economia del suo ragionamento, alla circostanza che la TTA è un'accisa vada ridimensionata.

74. In primo luogo, pur essendo tali tributi destinati a essere traslati sui consumatori, essi gravano, quanto meno formalmente, sul budget dell'impresa, identificata come soggetto passivo. Essi sono riscossi a causa e in occasione dell'attività d'impresa<sup>61</sup>, nel caso della TTA all'atto della fornitura del servizio di trasporto. Un'eventuale riduzione di tali tributi costituisce per l'impresa beneficiaria, che vede diminuiti i suoi oneri fiscali, un vantaggio diretto ai sensi della normativa in materia di aiuti, non assimilabile, contrariamente a quanto afferma Aer Lingus, a quello, indiretto, che essa consegue nel caso di sussidi concessi ai consumatori per l'acquisto dei beni da essa fabbricati<sup>62</sup>.

75. In secondo luogo, alla traslazione formale dell'accisa può non corrispondere una traslazione economica della stessa, poiché il costo corrispondente al tributo può essere sostenuto, in tutto o in parte, dall'impresa che fornisce il bene o il servizio, mediante un adattamento del prezzo<sup>63</sup>. Del pari, una riduzione del tributo può, laddove il prezzo complessivo del prodotto o del servizio offerto resti invariato o diminuisca in misura minore rispetto a detta riduzione, convertirsi in tutto o in parte in un ricavo per l'impresa. In tal senso, la situazione delle compagnie aeree assoggettate alla TTA si

59 — Il considerando 16 del regolamento n. 1008/2008 è redatto come segue: «I clienti dovrebbero poter confrontare efficacemente i prezzi per i servizi aerei delle diverse linee aeree. È opportuno, pertanto, che il prezzo finale che il cliente dovrà pagare per i servizi aerei in partenza dalla Comunità sia sempre indicato, comprensivo di tutte le tasse, i diritti ed i supplementi. Si incoraggiano inoltre i vettori aerei comunitari a indicare il prezzo finale dei loro servizi aerei da paesi terzi verso la Comunità».

60 — A seconda del modello di business della compagnia una tale opzione potrebbe risultare obbligata. A questo proposito rilevo che, al punto 57 della decisione impugnata, la Commissione nota che nella sua denuncia Ryanair aveva sottolineato che, essendo una compagnia low-cost, la ripercussione dalla TTA sui passeggeri avrebbe avuto un impatto sproporzionato sul prezzo dei biglietti.

61 — V., a titolo di esempio, per le accise gravanti sui prodotti energetici e l'elettricità, l'alcol e le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati, la direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12), che individua il momento generativo dell'obbligazione tributaria all'atto della fabbricazione e l'esigibilità al momento dell'immissione in consumo.

62 — Un esempio di tali aiuti si ritrova nella decisione citata alla nota 58 supra.

63 — Ciò accadrà in particolare quando le condizioni di concorrenza e l'elasticità della domanda del bene non consentono di trasferire agevolmente l'imposta. In mercati in cui gli operatori possono praticare prezzi anche notevolmente diversi, così come nel caso di prodotti o servizi a domanda rigida, la traslazione di un tributo può risultare concretamente limitata.

distingue da quella dei casinò greci nell'ambito del sistema di diritti d'ingresso differenziati esaminato dal Tribunale nella causa che ha dato luogo alla sentenza dell'11 settembre 2014, Grecia/Commissione (T-425/11, EU:T:2014:768), e discusso dalle parti nel corso dell'udienza. Infatti, in base a tale sistema, il prezzo dei biglietti d'ingresso ai casinò era fissata dallo Stato, così come la percentuale di tale prezzo che ciascun casinò era legittimato a trattenere come diritto di emissione del biglietto. Non potendo intervenire né sul prezzo del biglietto d'ingresso<sup>64</sup>, né sui diritti a essi spettanti, i casinò agivano, contrariamente alle compagnie aeree assoggettate alla TTA, in qualità di meri intermediari incaricati della riscossione<sup>65</sup>.

76. In terzo luogo, il meccanismo della traslazione non riguarda unicamente i diritti di accisa, alla fabbricazione o al consumo<sup>66</sup>, ma in generale ogni imposta indiretta – ad esempio un diritto pagato all'erario per un servizio fornito – che, entrando a far parte dei costi di produzione, si ripercuote sul prezzo finale del prodotto o del servizio. Una forma di traslazione dell'onere fiscale si può peraltro avere anche con riguardo alle imposte dirette. L'aumento dell'imposizione sul reddito d'impresa, ad esempio, in particolare qualora riguardi un'imposta speciale, può indurre il produttore a riversare sui beni prodotti, mediante un aumento dei prezzi, il maggior costo fiscale, ovvero indurlo a disinvestire nel settore colpito dal tributo determinando una diminuzione dell'offerta e un aumento dei prezzi. Inoltre, un'imposta può essere dal produttore traslata non solo in avanti, sui consumatori, ma anche all'indietro, sui fornitori e trasversalmente (traslazione cosiddetta obliqua), ad esempio aumentando il prezzo di prodotti diversi da quelli colpiti dal tributo. In altri termini, esistono diversi meccanismi che consentono all'impresa su cui grava un'imposta, anche non indiretta, di ripercuoterne in tutto o in parte il costo su altri soggetti. Ove questi meccanismi siano messi in atto, non può escludersi che anche l'eventuale vantaggio derivante da una riduzione del carico fiscale possa essere, a seconda delle caratteristiche del mercato di cui trattasi, ripercosso su soggetti diversi dal contribuente di fatto.

77. In base a quanto precede, ritengo che né le particolari circostanze delle presenti fattispecie, segnatamente la natura della tassa in questione, né l'eventuale obbligo per le compagnie aeree di conformarsi ai criteri stabiliti dall'articolo 23 del regolamento n. 1008/2008 in materia di tariffazione giustificano di per sé una deviazione dall'applicazione dei criteri normalmente applicati per quantificare un aiuto concesso sotto forma di applicazione di un tasso d'imposta ridotto.

78. Il Tribunale basa la conclusione secondo cui la Commissione avrebbe dovuto tener conto di una possibile ripercussione sui passeggeri del vantaggio derivante dall'applicazione del tasso ridotto della TTA anche su alcuni precedenti giurisprudenziali, segnatamente le sentenze del 29 marzo 2007, Scott/Commissione (T-366/00, EU:T:2007:99), e del 22 gennaio 2013, Salzgitter/Commissione (T-308/00, EU:T:2013:30), che pongono l'accento sull'obbligo della Commissione di limitare l'ordine di recupero ai vantaggi finanziari derivanti dalla messa a disposizione dell'aiuto.

79. La pertinenza di tali precedenti nei presenti giudizi appare tuttavia dubbia. Le cause oggetto delle richiamate pronunce riguardano, infatti, situazioni in cui la quantificazione del vantaggio collegato all'aiuto (un anticipo di liquidità gratuita conseguente a un differimento d'imposta nella causa Salzgitter/Commissione e il finanziamento derivante dall'alienazione di un terreno a un prezzo preferenziale nella causa Scott/Commissione) richiedeva complesse valutazioni economiche, la cui correttezza era criticata dalle imprese beneficiarie. Nelle presenti fattispecie, invece, ciò che è stato contestato alla Commissione dinanzi al Tribunale è di non aver tenuto conto di circostanze *successive* all'erogazione dell'aiuto (la possibile ripercussione del vantaggio sui passeggeri), suscettibili di *modificare la natura e l'entità del vantaggio inizialmente conseguito* dalle compagnie beneficiarie sotto

64 — Tranne che nell'ipotesi eccezionale di emissione di biglietti d'ingresso gratuiti.

65 — V., in questo senso, ordinanza del 22 ottobre 2015, Commissione/Grecia (C-530/14 P, EU:C:2015:727, punto 32).

66 — Al punto 119 della sentenza Aer Lingus, il Tribunale ha respinto l'argomento della Commissione fondato sulla prassi in materia di accise sull'energia affermando, tra l'altro, che tale prassi concerneva l'esonerazione da tributi non destinati, come la TTA, a essere ripercossi sulla clientela. Tuttavia, il fatto che questo tipo di accise sia già esigibile all'atto dell'immissione in consumo e non solo nella fase di vendita al consumatore non esclude che esse possano comunque essere soggette al meccanismo della traslazione.

forma di un tasso d'imposta ridotto e *correttamente quantificato* dalla Commissione<sup>67</sup>. In altri termini, è la legittimazione all'uso difensivo del *passing-on* da parte delle imprese beneficiarie di un aiuto allo scopo di ridurre l'importo delle somme da restituire che viene in rilievo nei presenti giudizi e non – o quanto meno non direttamente – un errore nel *calcolo dell'intensità dell'aiuto*, come nelle cause oggetto delle pronunce richiamate dal Tribunale.

80. Come si è già avuto modo di rilevare, l'esatta determinazione dei vantaggi che discendono dalla concessione di un aiuto non richiede, in linea di principio, di indagare il modo in cui questo è stato concretamente utilizzato una volta erogato. La misura in cui tali vantaggi siano stati trasferiti dai beneficiari su altri soggetti dopo l'erogazione dell'aiuto non dovrebbe dunque rilevare ai fini di determinare l'importo oggetto di restituzione. Indicazioni chiare in tal senso si ritrovano nella sentenza del 20 marzo 1997, *Alcan Deutschland* (C-24/95, EU:C:1997:163), in cui la Corte si è pronunciata contro la possibilità di opporre all'ordine di recupero dell'aiuto la normativa interna di uno Stato membro in base alla quale la restituzione era esclusa nel caso in cui il beneficiario, che avesse agito in buona fede, potesse dimostrare che l'arricchimento conseguente all'erogazione dell'aiuto era venuto meno<sup>68</sup>. Nelle conclusioni presentate nella causa che ha dato origine a tale sentenza, l'avvocato generale Jacobs ha preso espressamente posizione contro l'uso difensivo del *passing-on* nel settore degli aiuti di Stato<sup>69</sup>, che la Corte aveva invece ammesso nel settore degli aiuti comunitari con la sentenza del 21 settembre 1983, *Deutsche Milchkontor e a.* (da 205/82 a 215/82, EU:C:1983:233).

81. Il recupero di un importo pari a quello dell'aiuto concesso (nelle presenti fattispecie l'importo del credito fiscale non esatto), maggiorato se del caso di interessi, è, come si è visto sopra, considerato in linea di principio idoneo a eliminare il vantaggio concorrenziale ottenuto dal beneficiario dell'aiuto e a ripristinare la situazione preesistente. Qualsiasi altra norma – che consenta ad esempio al beneficiario di un aiuto di opporsi all'ordine di recupero facendo valere il trasferimento del beneficio ai propri acquirenti tramite una riduzione del prezzo –, sarebbe, come rilevato dall'avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni citate al paragrafo precedente, di difficile applicazione e, nei limiti in cui comportasse il recupero di un importo inferiore, comprometterebbe la realizzazione degli obiettivi enunciati dal Trattato<sup>70</sup>.

82. Ryanair rileva che non ammettere l'uso difensivo del *passing-on* in materia di aiuti violerebbe la coerenza del diritto dell'Unione, giacché tale difesa è consentita nelle azioni risarcitorie per violazione del diritto antitrust a favore d'impresе che si sono rese colpevoli d'infrazioni di natura quasi penale, mentre sarebbe negata a imprese che, come le compagnie aeree nei presenti giudizi, non hanno concretamente avuto la possibilità di opporsi alla concessione dell'aiuto. Al riguardo, anche ammesso che il meccanismo mediante il quale un'impresa ripercuote sui propri clienti il beneficio conseguito a seguito dell'erogazione di un aiuto sia, da un punto di vista giuridico ed economico, assimilabile a quello che permette al concorrente danneggiato di ripercuotere il danno subito sui consumatori, rilevo che l'uso difensivo del *passing-on* è, nei presenti giudizi, invocato nell'ambito del public enforcement del diritto degli aiuti e non, come in materia antitrust, in sede di private enforcement. Quest'ultimo segue una logica risarcitoria a tutela di interessi privati diversa da quella che presiede all'applicazione delle regole di concorrenza da parte della Commissione, guidata dal perseguimento dell'interesse pubblico al mantenimento di un assetto concorrenziale dei mercati. Il parallelo suggerito da Ryanair non mi sembra dunque, quantomeno sotto questo profilo, pertinente. Peraltro, in sede di private

67 — Emerge da diversi passaggi delle sentenze impugnate che il Tribunale non ha considerato erroneo *in sé* il criterio di calcolo impiegato dalla Commissione per quantificare il vantaggio derivante dall'applicazione del tasso ridotto della TTA, quanto piuttosto il fatto che tale istituzione non ha preso in considerazione la possibilità che il vantaggio in tal modo determinato fosse stato trasferito dalle compagnie aeree beneficiarie sui passeggeri (v. punti da 97 a 101 e 116 della sentenza *Aerlingus* e punti da 129 a 133 e 147 della sentenza *Ryanair*).

68 — Punti da 44 a 54. La Corte ricollega la possibilità di invocare un tale argomento al principio della tutela del legittimo affidamento e ricorda che le imprese beneficiarie di un aiuto possono invocare un tale affidamento nella regolarità dell'aiuto soltanto se questo è stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal Trattato (punti 48 e 49).

69 — EU:C:1996:433, paragrafo 40.

70 — Paragrafo 39.

enforcement dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, nulla vieta alle imprese beneficiarie dell'aiuto, ove citate nel quadro di una procedura di risarcimento, di invocare contro l'impresa che si ritiene danneggiata l'eventuale traslazione totale o parziale del danno sui propri acquirenti. L'incoerenza invocata da Ryanair dunque non sussiste neanche sotto questo profilo.

83. Infine, Aer Lingus e Ryanair fanno valere la circostanza, evidenziata anche dal Tribunale nelle sentenze impugnate<sup>71</sup>, che le compagnie aeree tenute a restituire la differenza tra il tasso superiore e il tasso inferiore della TTA non hanno la possibilità di recuperare a posteriori, presso i passeggeri che hanno acquistato i biglietti al tasso inferiore, la maggiore imposta non versata. Tale circostanza non mi sembra avere un rilievo decisivo, poiché le compagnie interessate avranno comunque la possibilità di traslare il costo connesso alla restituzione dell'aiuto sulla propria clientela in occasione dell'emissione di nuovi biglietti<sup>72</sup>. Ricordo peraltro che nella sentenza del 4 marzo 2009, Associazione italiana del risparmio gestito e Fineco Asset Management/Commissione (T-445/05, EU:T:2009:50) richiamata sopra, il Tribunale ha ritenuto che gli strumenti d'investimento interessati o le imprese che li gestivano erano tenuti a restituire la differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta ridotta risultante dalla misura in causa indipendentemente dalla possibilità, non accertata, di rivalersi presso i loro sottoscrittori in base alle disposizioni del diritto nazionale<sup>73</sup>. Infine, se è vero che, di fatto, il recupero di un importo pari alla differenza tra il tasso superiore e quello inferiore della TTA ha un effetto analogo a quello di un'imposizione retroattiva al tasso superiore, come lasciano intendere Ryanair e Aer Lingus, la Corte ha già avuto modo di precisare che tale circostanza è una conseguenza normale della qualificazione della riduzione fiscale in questione come aiuto<sup>74</sup>.

84. In base all'insieme delle considerazioni che precedono e per le ragioni esposte ritengo che, annullando, con le sentenze impugnate, l'articolo 4 della decisione contestata nella misura in cui ordina il recupero di un importo pari alla differenza tra il tasso superiore e quello inferiore della TTA, il Tribunale abbia commesso un errore di diritto. Suggesto pertanto alla Corte di accogliere l'impugnazione della Commissione e annullare le sentenze impugnate.

### *C – Sul rinvio delle cause al Tribunale*

85. A norma dell'articolo 61, primo comma, dello Statuto della Corte, quest'ultima può, in caso di annullamento della decisione del Tribunale, statuire definitivamente sulla controversia, qualora lo stato degli atti lo consenta, oppure rinviare la causa dinanzi al Tribunale. Al riguardo, rilevo che il Tribunale non ha esaminato il secondo motivo di ricorso nonché parte del quarto motivo di ricorso nella causa T-473/12, e la seconda branca del terzo motivo di ricorso nella causa T-500/12. Ritengo sia dunque opportuno rinviare le presenti cause riunite al Tribunale affinché proceda all'esame di tali motivi e argomenti.

86. Le osservazioni che seguono sono pertanto svolte per il caso in cui la Corte decida di statuire in via definitiva sulla controversia.

87. Per le ragioni esposte nelle presenti conclusioni, il terzo e il quarto motivo di ricorso nella causa T-473/12 e il secondo e terzo motivo di ricorso, nei limiti esaminati dal Tribunale, nella causa T-500/12, accolti dal Tribunale nelle sentenze impugnate, devono essere respinti in quanto infondati.

71 — Punto 115 della sentenza Aer Lingus e punto 146 della sentenza Ryanair.

72 — Rilevo in proposito che l'obbligo di restituzione, il cui costo sarebbe oggetto di ripercussione, incombe su tutte le compagnie aeree operanti su tratte assoggettate al tasso inferiore della TTA e tra loro in concorrenza su dette tratte.

73 — V. punti da 196 a 201.

74 — Sentenza del 10 giugno 1993, Commissione/Grecia (C-183/91, EU:C:1993:233, punto 17).

88. Nell'ambito del suo secondo motivo di ricorso nella causa T-473/12, non esaminato dal Tribunale, Aer Lingus ha fatto valere che, nel decidere il recupero dell'aiuto, la Commissione avrebbe dovuto tener conto del diritto delle compagnie aeree assoggettate al tasso superiore della TTA di ottenere il rimborso di quanto pagato in eccesso, in violazione dell'articolo 56 TFUE e del regolamento n. 1008/2008, nonché dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE. Ordinando il recupero della differenza tra il tasso superiore e quello inferiore della TTA in siffatte circostanze, la Commissione avrebbe infranto l'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999 e i principi di certezza del diritto, di effettività e di buona amministrazione.

89. Con la seconda branca del suo terzo motivo di ricorso nella causa T-500/12, anch'essa non esaminata dal Tribunale, Ryanair ha avanzato argomenti analoghi contro la legittimità dell'ordine di recupero. Essa ha in particolare sottolineato le gravi distorsioni di concorrenza che discenderebbero dalla combinazione del diritto di agire dinanzi alle giurisdizioni nazionali al fine di ottenere il rimborso della tassa pagata in violazione dell'articolo 56 TFUE con la decisione di recupero, distorsioni che danneggerebbero in particolare le piccole compagnie aeree come Aer Arann.

90. A titolo preliminare, rilevo che l'affermazione di Aer Lingus secondo cui esisterebbe un diritto di rimborso della TTA dinanzi alle giurisdizioni nazionali in forza dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE è già stata respinta dal Tribunale ai punti da 65 a 76 della sentenza Aer Lingus. Questa parte della motivazione non costituisce oggetto d'impugnazione.

91. Ciò premesso ritengo che le argomentazioni di Aer Lingus e di Ryanair vadano respinte anche nella parte in cui si fondano sull'asserito diritto al rimborso della TTA in forza delle disposizioni in materia di libera prestazione dei servizi.

92. Secondo una costante giurisprudenza, il recupero di un aiuto è la logica conseguenza dell'accertamento della sua illegittimità<sup>75</sup>. Di regola, quindi, le distorsioni di concorrenza generate da un aiuto illegittimo sono rimosse imponendo ai beneficiari la restituzione dell'aiuto all'ente erogatore.

93. Il recupero mira al ripristino dello status quo ante. Nel caso di un aiuto concesso sotto forma di esenzione (totale o parziale) da un tributo, tale obiettivo è perseguito di norma, mediante l'adozione da parte dello Stato membro interessato dei provvedimenti necessari per ingiungere alle imprese beneficiarie di versare somme corrispondenti a quelle per le quali è stata illegittimamente concessa l'esenzione<sup>76</sup>. Qualora la Commissione, dopo aver constatato l'illegittimità dell'esenzione in causa, dovesse astenersi dall'imporre allo Stato membro erogatore l'adozione di tali provvedimenti, al fine di consentire alle imprese interessate l'esercizio del diritto al rimborso del tributo nel caso in cui la misura fiscale nel suo complesso costituisca una restrizione delle libertà fondamentali, il raggiungimento del suddetto obiettivo risulterebbe necessariamente compromesso.

94. Contrariamente a quanto sembra ritenere Aer Lingus, l'esperimento dinanzi ai giudici nazionali delle procedure di rimborso della TTA sul fondamento dell'articolo 56 TFUE non può costituire un meccanismo alternativo al recupero, al fine di rimuovere gli effetti anticoncorrenziali dell'aiuto constatato dalla Commissione. In effetti, pur ammettendo che un eventuale provvedimento di rimborso possa contribuire a limitare tali effetti, riducendo il numero degli operatori economici lesi<sup>77</sup>, resta il fatto che la sua adozione dipende dall'iniziativa delle imprese interessate ed è condizionata dal rispetto di regole tanto procedurali che materiali. Inoltre, l'eliminazione degli effetti dell'aiuto per tale via si otterrebbe solo se tutte le imprese assoggettate al tasso superiore richiedessero e ottenessero detto rimborso. È evidente che una tale situazione non presenta alcuna garanzia che l'obiettivo del ripristino della situazione precedente all'erogazione dell'aiuto sia effettivamente raggiunto.

75 — V., tra le altre, sentenza del 21 marzo 1990, Belgio/Commissione (C-142/87, EU:C:1990:125, punto 66).

76 — Sentenza del 10 giugno 1993, Commissione/Grecia (C-183/91, EU:C:1993:233, punto 17).

77 — V., sebbene in un contesto diverso, sentenza del 7 settembre 2006, Laboratoires Boiron (C-526/04, EU:C:2006:528).

95. Ingiungendo il recupero dell'aiuto senza tener conto dell'asserito diritto al rimborso di cui beneficerebbero le compagnie aeree che hanno pagato la TTA al tasso superiore, la Commissione non ha dunque, a mio avviso, violato l'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999, né i principi generali del diritto dell'Unione invocati da Aer Lingus<sup>78</sup>.

96. Ciò detto, se il ricorso alla procedura di rimborso non costituisce una valida alternativa all'ordine di recupero, appare chiaro che i due rimedi non possono neanche essere applicati in modo concomitante, in quanto producono effetti tra loro inconciliabili. Un eventuale provvedimento di rimborso, infatti, avrebbe per effetto di estendere alle compagnie aeree assoggettate al tasso superiore della TTA il vantaggio costituito dall'applicazione del tasso ridotto, mentre l'ordine di recupero impone alle compagnie aeree assoggettate al tasso ridotto la restituzione di tale vantaggio. Pertanto, come correttamente sottolineano sia Aer Lingus che Ryanair, ove si dovesse permettere l'applicazione simultanea dei due meccanismi, gli effetti anticoncorrenziali della TTA permarrebbero, anche se il gruppo di operatori avvantaggiati e quello di operatori svantaggiati risulterebbero invertiti.

97. Allo scopo di evitare un tale risultato paradossale, spetta al giudice nazionale adito nel quadro di una procedura di rimborso tener conto delle conseguenze della decisione di recupero. Ora, mi sembra evidente che quest'ultima, estendendo di fatto l'applicazione del tasso normale della TTA alle compagnie assoggettate a quello ridotto, elimini retroattivamente la discriminazione derivante dall'applicazione dei tassi differenziati. In tali circostanze, ove il rimborso fosse concesso, la cerchia dei soggetti beneficiari dell'aiuto sarebbe ampliata e gli effetti anticoncorrenziali di quest'ultimo sarebbe estesa<sup>79</sup>.

98. In base a quanto precede, il secondo motivo di ricorso nella causa T-473/12 e la seconda branca del terzo motivo di ricorso nella causa T-500/12, qualora fossero esaminati dalla Corte, dovrebbero, a mio avviso, essere respinti come infondati.

99. Nell'ambito del suo quarto motivo di ricorso, Aer Lingus fa valere che, poiché non è possibile recuperare a posteriori, presso i passeggeri che hanno beneficiato del tasso inferiore della TTA, gli otto euro oggetto dell'ordine di recupero, questo opererebbe come una tassa supplementare e quindi come una sanzione illegittima e violerebbe tanto il principio di proporzionalità che l'articolo 14 del regolamento n. 659/1999. In proposito, mi limito a rinviare alle osservazioni già svolte al paragrafo 83 supra.

100. Alla luce dell'insieme delle considerazioni svolte, ritengo che, ove la Corte decidesse di avocare a sé le cause di primo grado a seguito dell'annullamento delle sentenze impugnate, i relativi ricorsi debbano essere integralmente respinti.

#### IV – Conclusione

101. Sulla base dell'insieme delle considerazioni che precedono suggerisco alla Corte di respingere le impugnazioni incidentali, accogliere le impugnazioni principali e annullare le sentenze impugnate rinviando le cause al Tribunale. Qualora, a seguito dell'annullamento, la Corte decida di avocare a sé le cause T-473/12 e T-500/12, suggerisco di respingere integralmente i ricorsi in ciascuna causa e condannare Aer Lingus e Ryanair alle spese dei presenti giudizi e di quelli dinanzi al Tribunale.

78 — È peraltro pacifico tra le parti che, al momento dell'adozione della decisione contestata, la Commissione non aveva notizia di procedure di rimborso già avviate.

79 — V., in tal senso, sentenza del 5 ottobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punto 49) e le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, paragrafo 30) Nella sentenza del 7 settembre 2006, *Laboratoires Boiron* (C-526/04, EU:C:2006:528), la Corte ha invece escluso che un eventuale rimborso del tributo in questione potesse avere come effetto di allargare la cerchia dei beneficiari dell'aiuto concesso tramite l'istituzione stessa del tributo. È appena il caso di rilevare, tuttavia, che, come correttamente affermato dal Tribunale ai punti da 65 a 76 della sentenza *Aer Lingus*, il caso di specie si distingue nettamente da quello oggetto della causa *Laboratoires Boiron* e che nessun parallelo può pertanto essere tracciato tra questa causa e i presenti giudizi.