

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Seconda Sezione ampliata)

27 settembre 2011 *

Nel procedimento T-30/03 RENV,

3F, già Specialarbejderforbundet i Danmark (SID), con sede in Copenaghen (Danimarca), rappresentato inizialmente dal sig. P. Bentley, QC, e dall'avv. A. Worsøe, successivamente dal sig. Bentley e dall'avv. P. Torbøl,

ricorrente,

contro

Commissione europea, rappresentata dai sigg. H. van Vliet e N. Khan, in qualità di agenti,

convenuta,

* Lingua processuale: l'inglese.

sostenuta da

Regno di Danimarca, rappresentato dalla sig.ra V. Pasternak Jørgensen e dal sig. C. Vang, in qualità di agenti,

interveniante,

avente ad oggetto la domanda di annullamento della decisione della Commissione 13 novembre 2002, C (2002) 4370 def., di non sollevare obiezioni avverso le misure fiscali danesi applicabili ai marittimi occupati a bordo di navi immatricolate nel registro internazionale danese,

IL TRIBUNALE (Seconda Sezione ampliata),

composto dai sigg. N. J. Forwood, presidente, F. Dehousse (relatore), dalla sig. ra I. Wiszniewska-Białecka, dai sigg. M. Prek e J. Schwarcz, giudici,

cancelliere: sig. N. Rosner, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 19 gennaio 2011,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Fatti

- 1 Il 1° luglio 1988 il Regno di Danimarca ha adottato la legge n. 408 (*Lovtidende* 1997 A, pag. 27329), entrata in vigore il 23 agosto 1988, che ha instaurato un registro marittimo internazionale danese (in prosieguo: il «registro DIS»). Quest'ultimo registro ha affiancato il normale registro marittimo danese (in prosieguo: il «registro DAS»). Il registro DIS si propone di contrastare l'indebito abbandono delle bandiere marittime danesi a favore di bandiere di paesi terzi. Gli armatori con navi iscritte nel registro DIS hanno il diritto d'impiegare su dette navi marittimi di paesi terzi alle condizioni salariali prevalenti nei paesi d'origine di tali marittimi.
- 2 Il medesimo giorno il Regno di Danimarca ha adottato le leggi nn. 361, 362, 363 e 364, entrate in vigore il 1° gennaio 1989, le quali hanno previsto svariate misure fiscali relative ai marittimi occupati a bordo di navi immatricolate nel registro DIS (*Lovtidende* 1988 A, pagg. 36130, 36230, 36330 e 36430). In particolare, tali marittimi sono stati esentati dalle imposte sui redditi danesi, mentre nell'ambito del registro DAS essi erano soggetti a detta imposizione.
- 3 Il 28 agosto 1998 il ricorrente, 3F, già Specialarbejderforbundet i Danmark (SID), ha presentato una denuncia alla Commissione delle Comunità europee nei confronti del Regno di Danimarca riguardo alle misure fiscali in discussione. Il ricorrente ha così

sostenuto che le disposizioni fiscali applicabili ai marittimi occupati a bordo di navi immatricolate nel registro DIS costituivano un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 88 CE, e che il regime di aiuti in questione non era compatibile con il mercato comune, in quanto autorizzava esenzioni fiscali non soltanto ai marittimi comunitari, ossia aventi il domicilio fiscale in uno Stato membro, ma anche a tutti gli altri, compresi i marittimi non comunitari, rendendolo così contrario, da un lato, al documento della Commissione concernente le misure finanziarie e fiscali relative all'esercizio delle navi immatricolate nella Comunità [documento SEC (89) 921 def.; in prosieguo: gli «orientamenti del 1989»] e, dall'altro, agli orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi (GU 1997, C 205, pag. 5; in prosieguo: gli «orientamenti del 1997»). Il ricorrente ha altresì affermato che le disposizioni delle convenzioni relative alla doppia imposizione concluse tra, da un lato, il Regno di Danimarca e la Repubblica delle Filippine e, dall'altro, il regno di Danimarca e la Repubblica di Singapore, costituivano anch'esse un regime di aiuti illegittimo. Esso ha concluso che la Commissione doveva avviare il procedimento previsto dall'art. 88, n. 2, CE, e ha accennato al procedimento di ricorso per carenza previsto all'art. 232 CE.

- 4 Con lettera del 21 ottobre 1998, il ricorrente ha rammentato alla Commissione l'obbligo di avviare il procedimento d'indagine formale ai sensi dell'art. 88, n. 2, CE, e ha indicato che, in base alle informazioni in suo possesso, il regime fiscale in questione non era stato oggetto di notifica.

- 5 Con lettera del 6 gennaio 1999, il ricorrente ha reso noto in particolare che non avrebbe proposto ricorso per carenza dinanzi alla Corte di giustizia se la Commissione gli avesse garantito che avrebbe adottato una decisione entro il termine di due o tre mesi, riservandosi comunque la possibilità di farlo successivamente.

- 6 Con lettera del 4 febbraio 1999, la Commissione ha chiesto informazioni al Regno di Danimarca, segnatamente se l'aiuto in questione fosse stato versato o sarebbe stato versato.

- 7 Con lettera del 18 marzo 1999, il ricorrente ha inviato alla Commissione nuove osservazioni relative alla nozione di «marittimi comunitari».

- 8 Il 19 marzo 1999 si è tenuta una riunione tra la Commissione e il Regno di Danimarca, durante la quale la Commissione ha espresso le sue preoccupazioni in ordine al regime fiscale specifico all'epoca applicabile ai marittimi.

- 9 Con lettera del 13 aprile 1999, il Regno di Danimarca ha risposto alla lettera della Commissione del 4 febbraio 1999, segnalando in particolare che il regime fiscale in oggetto era stato introdotto nel 1988. Esso ha inoltre affermato di stare effettuando un'indagine concernente la modifica delle norme in materia di tassazione dei salari dei non residenti, e ha aggiunto che la Commissione sarebbe stata informata una volta conclusasi tale indagine, e che il governo danese avrebbe deciso se presentare o meno un progetto di legge al parlamento danese in occasione della sessione seguente.

- 10 Il 4 giugno 1999, il ricorrente ha comunicato alla Commissione la risposta di un ministro danese al parlamento danese che accennava alla possibilità di modificare il regime DIS.

- 11 Con lettera del 6 dicembre 1999, il governo danese ha presentato al parlamento danese una bozza di progetto di legge fiscale per la modifica del regime DIS.

- 12 Con lettera del 10 gennaio 2000, il ricorrente ha comunicato alla Commissione le sue osservazioni relative agli effetti del regime DIS non modificato.

- 13 Con lettera del 3 aprile 2000, il Ministero delle Imposte danese ha informato la Commissione delle modifiche apportate al progetto di legge fiscale.

- 14 Il 4 aprile 2000 ha avuto luogo una riunione tra la Commissione e le autorità danesi, al termine della quale si è rivelata necessaria un'indagine complementare relativa alle ultime modifiche del progetto di legge fiscale.
- 15 Con lettera del 6 aprile 2000, il Regno di Danimarca ha segnalato che le modifiche al progetto di legge fiscale, introdotte in seguito alle discussioni con la Commissione in occasione della riunione del 4 aprile 2000, sarebbero state presentate al parlamento danese solo dopo che la Commissione avesse formalmente dichiarato che esse non erano contrarie al diritto comunitario, e ha chiesto alla Commissione una nota amministrativa in tal senso il prima possibile.
- 16 Con lettere del 18 aprile e 15 maggio 2000, il ricorrente ha inviato alla Commissione le sue osservazioni concernenti le modifiche apportate al progetto di legge fiscale.
- 17 Il 30 novembre 2000, la Commissione ha chiesto al Regno di Danimarca informazioni supplementari relative, in particolare, a questioni fiscali. Quest'ultimo ha dato seguito alla richiesta il 15 gennaio 2001.
- 18 Il ricorrente ha comunicato osservazioni alla Commissione con lettere del 1° febbraio, 29 giugno e 5 novembre 2001.
- 19 Il 27 maggio 2002 si è tenuta una riunione tra la Commissione e il ricorrente, nel corso della quale quest'ultimo ha accennato alla possibilità di proporre un ricorso per carenza.

Decisione impugnata

- 20 Il 13 novembre 2002 la Commissione ha adottato la decisione C (2002) 4370 def. (in prosieguo: la «decisione impugnata»), in base alla quale decideva di non sollevare obiezioni nei confronti delle misure fiscali applicate a partire dal 1° gennaio 1989 ai marittimi occupati a bordo di navi immatricolate in Danimarca, sia nel registro DAS che nel registro DIS, dato che, sebbene costituissero aiuti di Stato, erano compatibili con il mercato comune, ai sensi dell'art. 87, n. 3, lett. c), CE.
- 21 La Commissione ha anzitutto concluso nel senso dell'esistenza di un aiuto illegittimo in quanto non notificato. Essa ha esaminato il caso dei marittimi residenti nello Stato in cui l'imposta sul reddito è prelevata, per i quali l'esenzione fiscale costituisce un vantaggio. Ha poi analizzato il caso dei marittimi non residenti, sui quali si concentra in particolare la denuncia del ricorrente, e ha concluso nel senso dell'esistenza di un vantaggio anche per questi ultimi. Essa ha ritenuto che, trattandosi di risorse statali, il commercio tra Stati membri potesse essere influenzato e che il criterio di selettività fosse soddisfatto. La Commissione ha quindi accertato l'esistenza di un aiuto illegittimo ai sensi dell'art. 87 CE, indipendentemente dall'esistenza di una diversità di trattamento dei lavoratori residenti rispetto ai non residenti ad opera del regime fiscale di favore.
- 22 Essa ha inoltre considerato che le misure fiscali dovessero essere valutate alla luce dell'art. 87, n. 3, lett. c), CE, tenendo conto, da un lato, degli orientamenti del 1989, per il periodo compreso tra il 1° gennaio 1989 e il 31 dicembre 1997, e, dall'altro, degli orientamenti del 1997, a partire dal 1° gennaio 1998.
- 23 Essa ha poi reputato che il regime applicabile fosse compatibile con il mercato comune sia prima che dopo il 1° gennaio 1998.

- 24 Essa ha quindi risposto alla questione sollevata nella denuncia, ossia se il fatto di esentare dall'imposta sul reddito i cittadini di paesi estranei all'Unione europea potesse essere considerato compatibile con gli orientamenti del 1997. A tale proposito essa ha sottolineato che, nei citati orientamenti, i marittimi comunitari erano definiti, ai fini dell'imposizione fiscale, come lavoratori «soggetti alle imposte e/o tenuti al versamento dei contributi di sicurezza sociale in uno Stato membro», senza altre precisazioni quanto alla localizzazione del loro domicilio fiscale. Essa ha osservato che tale definizione di marittimi comunitari, data al punto 3.2 degli orientamenti del 1997, non faceva alcun riferimento a condizioni di cittadinanza o di residenza e ha aggiunto che la nozione di «marittimi comunitari» era quindi definita in maniera piuttosto ampia a detto punto relativo alla tassazione dei marittimi.
- 25 Essa ha aggiunto che le riduzioni o esenzioni d'imposta generali erano altresì dirette a ridurre in generale l'onere fiscale sopportato dagli armatori comunitari, che diminuendo il costo della mano d'opera il Regno di Danimarca promuoveva l'applicazione delle disposizioni di sicurezza e delle norme di diritto del lavoro comunitarie a bordo di navi che, in caso contrario, avrebbero battuto bandiere di comodo di paesi terzi, nei quali tali norme sono spesso ignorate, e che mantenere navi con bandiera comunitaria contribuiva anche a conservare posti di lavoro a terra nel settore marittimo, obiettivo anch'esso rientrante tra quelli previsti dagli orientamenti del 1997. La Commissione ha quindi respinto l'argomento del ricorrente e ha concluso che il fatto che i cittadini di paesi estranei all'Unione europea avessero anch'essi accesso ai vantaggi fiscali in discorso fosse conforme agli orientamenti del 1997.
- 26 Essa ha inoltre rammentato che, per quanto concerne gli aiuti diretti a ridurre i costi dell'equipaggio, gli orientamenti del 1989 affermavano semplicemente che gli «aiuti concessi in materia di sicurezza sociale e d'imposta sul reddito dei marittimi al fine di ridurre, senza arrecare pregiudizio alla sicurezza sociale dei marittimi, i costi sopportati dalle compagnie marittime in ragione dell'esercizio di navi registrate in uno Stato membro possono essere considerati compatibili con il mercato comune». Essa ha ritenuto che le misure fiscali in questione soddisfacessero tali condizioni e che fossero quindi altresì conformi agli orientamenti del 1989.

- 27 La Commissione ha inoltre chiesto al Regno di Danimarca di presentare ogni anno una relazione, atta a consentire di valutare gli effetti del regime sulla competitività della flotta danese, e ha fatto presente che il regime fiscale in questione non incideva sul commercio tra Stati membri in misura contraria all'interesse comune nel settore dei trasporti marittimi, in quanto contribuiva al raggiungimento degli obiettivi principali degli orientamenti comunitari.
- 28 Essa ha da ultimo invitato il Regno di Danimarca a notificarle le modifiche apportate al regime esaminato e ha rammentato di poter decidere di adottare misure adeguate qualora l'andamento del mercato comune lo avesse richiesto.

Procedimento dinanzi al Tribunale e alla Corte di giustizia

- 29 Con atto introduttivo, depositato presso la cancelleria del Tribunale il 30 gennaio 2003, il ricorrente ha proposto un ricorso volto all'annullamento della decisione impugnata e alla condanna della Commissione alle spese.
- 30 Con atto separato, depositato presso la cancelleria del Tribunale il 17 marzo 2003, la Commissione ha sollevato un'eccezione di irricevibilità ai sensi dell'art. 114 del regolamento di procedura del Tribunale, chiedendogli di respingere il ricorso in quanto manifestamente irricevibile e di condannare il ricorrente alle spese.
- 31 Nelle sue osservazioni sull'eccezione di irricevibilità, presentate il 16 maggio 2003, il ricorrente ha concluso per il rigetto di tale eccezione e per la condanna della Commissione alle spese.

- 32 Con ordinanza 23 aprile 2007, causa T-30/03, SID/Commissione (non pubblicata nella Raccolta), il Tribunale ha dichiarato il ricorso irricevibile e ha condannato il ricorrente a sopportare le proprie spese e quelle della Commissione. Esso ha inoltre condannato ciascuna parte a sopportare le proprie spese relative agli interventi.
- 33 Con atto introduttivo, depositato presso la cancelleria della Corte il 9 luglio 2007, il ricorrente, in forza dell'art. 56 dello Statuto della Corte di giustizia, ha proposto ricorso avverso l'ordinanza SID/Commissione, citata nel precedente punto 32, con cui ha chiesto alla Corte di annullare detta ordinanza, di dichiarare ricevibile il ricorso proposto dinanzi al Tribunale e di condannare la Commissione alle spese dell'impugnazione.
- 34 Con sentenza 9 luglio 2009, causa C-319/07 P, 3F/Commissione (Racc. pag. I-5963), la Corte ha annullato l'ordinanza SID/Commissione, citata nel precedente punto 32, in quanto non rispondeva agli argomenti del ricorrente relativi, da un lato, alla posizione concorrenziale dello stesso rispetto ad altri sindacati nell'ambito della negoziazione di contratti collettivi applicabili ai marittimi e, dall'altro, agli aspetti sociali derivanti dalle misure fiscali concernenti i marittimi occupati a bordo di navi immatricolate nel registro DIS. La Corte ha respinto l'eccezione d'irricevibilità sollevata dalla Commissione dinanzi al Tribunale. Infine, essa ha rinviato la causa dinanzi a quest'ultimo, affinché si pronunciasse sulle conclusioni del ricorrente dirette all'annullamento della decisione impugnata, nonché sulle spese.
- 35 La causa è stata attribuita alla Prima Sezione ampliata del Tribunale.
- 36 Il 21 settembre 2009, su richiesta della cancelleria del Tribunale, il ricorrente ha presentato osservazioni scritte.
- 37 Conformemente all'art. 119, n. 2, del regolamento di procedura, la Commissione ha depositato il controricorso presso la cancelleria del Tribunale il 25 novembre 2009. Il ricorrente ha depositato la replica il 18 gennaio 2010. La Commissione ha depositato la controreplica il 16 marzo 2010.

- 38 Il Regno di Danimarca ha depositato una memoria di intervento il 15 gennaio 2010. Il ricorrente ha formulato osservazioni in merito a tale memoria di intervento il 27 marzo 2010.
- 39 Con ordinanza del presidente del Tribunale 8 aprile 2010 (Prima Sezione ampliata), in seguito alla sua rinuncia il Regno di Norvegia è stato cancellato dal ruolo del Tribunale come interveniente. In applicazione dell'art. 87, nn. 4 e 5, del regolamento di procedura, il Regno di Norvegia è stato condannato a sopportare le proprie spese e ciascuna parte è stata condannata a sopportare le proprie spese relative all'intervento del Regno di Norvegia.
- 40 A seguito della modifica della composizione delle sezioni del Tribunale, il giudice relatore è stato assegnato alla Seconda Sezione e la presente causa è stata attribuita alla Seconda Sezione ampliata.
- 41 Le parti hanno svolto le loro difese orali e hanno risposto ai quesiti del Tribunale all'udienza del 19 gennaio 2011.

Conclusioni delle parti in sede di giudizio di rinvio

- 42 Il ricorrente chiede che il Tribunale voglia:
- annullare la decisione impugnata nella parte in cui stabilisce di non sollevare obiezioni contro le misure fiscali applicate a partire dal 1° gennaio 1989 ai marittimi occupati a bordo di navi immatricolate in Danimarca nel registro DAS o nel registro DIS;

— condannare la Commissione alle spese.

⁴³ La Commissione chiede che il Tribunale voglia:

— respingere il ricorso;

— condannare il ricorrente alle spese.

In diritto

⁴⁴ A sostegno del ricorso, il ricorrente deduce tre motivi di annullamento. Il primo verte sulla violazione dell'art. 88, n. 2, CE e del principio di buon andamento dell'amministrazione, in quanto la Commissione non ha avviato il procedimento d'indagine formale. Il secondo motivo ha ad oggetto la violazione dell'art. 87, n. 3, lett. c), CE, come interpretato alla luce degli orientamenti del 1989 e del 1997, nonché la violazione del principio di tutela del legittimo affidamento. Il terzo motivo riguarda l'esistenza di un errore manifesto di valutazione.

⁴⁵ In risposta a un quesito del Tribunale, il ricorrente ha affermato, in udienza, che avrebbe rinunciato al secondo e al terzo motivo, a condizione che gli elementi di fatto descritti nell'ambito di tali motivi fossero presi in considerazione dal Tribunale in sede di esame del primo motivo, come riportato nel processo verbale d'udienza.

⁴⁶ Il Tribunale procederà quindi all'esame del primo motivo, vertente sulla violazione dell'art. 88, n. 2, CE e del principio di buon andamento dell'amministrazione.

Argomenti delle parti

- 47 Il ricorrente sostiene che nella fattispecie si ponevano gravi difficoltà. A tale proposito sottolinea che la Commissione ha impiegato quattro anni per adottare la decisione impugnata, fatto che dimostrerebbe l'esistenza di difficoltà gravi. Esso aggiunge che il governo danese ha presentato un progetto di legge contenente una modifica del regime DIS, che aveva complicato la situazione. A suo parere, la Commissione avrebbe quindi dovuto avviare il procedimento d'indagine formale in forza dell'art. 88, n. 2, CE e del principio di buon andamento dell'amministrazione.
- 48 In risposta agli argomenti della Commissione, secondo i quali la durata del procedimento d'indagine preliminare sarebbe dovuta alle numerose osservazioni inviatele dal ricorrente, quest'ultimo sostiene che, con le sue osservazioni, intendeva assicurarsi che la Commissione si pronunciasse sulla questione che lo preoccupava, ossia la nozione di «marittimi comunitari», e altresì che essa prendesse in considerazione le modifiche del regime DIS previste dal governo danese. A suo avviso, pur essendo un fattore di complicazione, tali modifiche non risolvevano la questione sollevata e non liberavano la Commissione dall'obbligo di pronunciarsi sulla nozione di «marittimi comunitari».
- 49 Esso sottolinea inoltre che la questione pertinente nella fattispecie era quella dell'esistenza o meno di difficoltà gravi, e non quella dell'urgenza o del carattere ragionevole o meno della durata del procedimento d'indagine preliminare.
- 50 Il ricorrente aggiunge che la Commissione tenta di presentare come ovvia la risposta alla questione sollevata nella fattispecie riguardante la nozione di «marittimi comunitari», mentre non è questo il caso. Esso sottolinea che, prima dell'adozione della decisione impugnata, la Commissione non aveva fornito alcuna risposta chiara in proposito. Esso sostiene inoltre che si trattava di una questione sollevata almeno implicitamente in altre due cause relative ai regimi di esenzione fiscale francese e svedese, menzionate dalla Commissione, il che confermerebbe la necessità di avviare un

procedimento d'indagine formale. Inoltre, il fatto che le decisioni della Commissione relative a tali altri due regimi fossero state più rapide dimostrerebbe l'esistenza di difficoltà gravi nella fattispecie.

- 51 Da ultimo, il ricorrente ritiene che il criterio corretto non sia quello di stabilire se la Commissione nutrisse dubbi alla data di adozione della decisione impugnata, bensì se, dopo la scadenza di un termine ragionevole, essa avesse riscontrato gravi difficoltà.
- 52 La Commissione e il Regno di Danimarca, interveniente a suo sostegno, contestano l'argomentazione del ricorrente.

Giudizio del Tribunale

- 53 Occorre rammentare che, secondo una giurisprudenza costante, il procedimento previsto all'art. 88, n. 2, CE si dimostra indispensabile non appena la Commissione si trovi in gravi difficoltà nel valutare se un aiuto sia compatibile con il mercato comune. La Commissione, quindi, può limitarsi alla fase preliminare di cui all'art. 88, n. 3, per decidere a favore di un aiuto solo nel caso in cui sia in grado di acquisire la convinzione, in esito ad un primo esame, che tale aiuto è compatibile con il mercato comune. Per contro, qualora questo primo esame abbia convinto la Commissione del contrario, oppure non le abbia consentito di superare tutte le difficoltà inerenti alla valutazione della compatibilità di detto aiuto col mercato comune, essa è tenuta a chiedere tutti i pareri necessari e ad avviare, a tale scopo, il procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE (sentenze della Corte 15 giugno 1993, causa C-225/91, *Matra/Commissione*, Racc. pag. I-3203, punto 33; 2 aprile 1998, causa C-367/95 P, *Commissione/Sytraval e Brink's France*, Racc. pag. I-1719, punto 39; 17 luglio 2008, causa C-521/06 P, *Athinaïki Techniki/Commissione*, Racc. pag. I-5829, punto 34, e 2 aprile 2009, causa

C-431/07 P, Bouygues et Bouygues Télécom/Commissione, Racc. pag. I-2665, punto 61; sentenza del Tribunale 9 settembre 2010, causa T-359/04, British Aggregates e a./Commissione, Racc. pag. II-4227, punto 55).

- 54 Pur non disponendo di alcun potere discrezionale quanto alla decisione di avviare il procedimento d'indagine formale, allorquando constatata l'esistenza di tali difficoltà, la Commissione gode tuttavia di una certa discrezionalità nella ricerca e nell'esame delle circostanze del caso di specie al fine di stabilire se queste sollevino gravi difficoltà. Conformemente allo scopo di cui all'art. 88, n. 3, CE e al dovere di buon andamento dell'amministrazione cui è tenuta, la Commissione può, in particolare, avviare un dialogo con lo Stato notificante o con terzi onde superare, nel corso del procedimento preliminare, le difficoltà eventualmente incontrate (sentenze del Tribunale 15 marzo 2001, causa T-73/98, Prayon-Rupel/Commissione, Racc. pag. II-867, punto 45 e 3 marzo 2010, causa T-36/06, Bundesverband deutscher Banken/Commissione, Racc. pag. II-537, punto 126). Orbene, tale facoltà presuppone che la Commissione possa adattare la sua posizione in funzione dei risultati del dialogo avviato, senza che tale adattamento debba essere a priori interpretato come esistenza di gravi difficoltà (sentenza del Tribunale 12 dicembre 2006, causa T-95/03, Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid et Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Commissione, Racc. pag. II-4739, punto 139).
- 55 Si deve parimenti ricordare che, conformemente alla giurisprudenza, la nozione di gravi difficoltà riveste natura oggettiva. L'esistenza di tali difficoltà deve essere ricercata tanto nelle circostanze di adozione dell'atto impugnato quanto nel suo contenuto, in termini oggettivi, correlando la motivazione della decisione con gli elementi di cui la Commissione disponeva al momento della pronuncia sulla compatibilità degli aiuti controversi con il mercato comune. Ne discende che il controllo di legalità effettuato dal Tribunale sull'esistenza di gravi difficoltà, per sua stessa natura, va oltre la ricerca del manifesto errore di valutazione. Grava sul ricorrente l'onere della prova dell'esistenza di difficoltà gravi, prova che questi può fornire sulla base di un complesso di elementi concordanti, attinenti, da un lato, alle circostanze e alla durata del

procedimento di esame preliminare e, dall'altro, al contenuto della decisione impugnata (v., in tal senso, sentenze *Prayon-Rupel/Commissione*, punto 54 supra, punto 47, e *Bundesverband deutscher Banken/Commissione*, punto 54 supra, punto 127).

- 56 A sostegno del motivo secondo cui esistevano, nella fattispecie, difficoltà gravi, il ricorrente deduce, in primo luogo, la durata del procedimento d'indagine preliminare e, in secondo luogo, argomenti attinenti alle circostanze di detto procedimento.
- 57 Per quanto concerne, in primo luogo, l'argomento avente ad oggetto la durata del procedimento d'indagine preliminare, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza, quando le misure statali controverse non sono state notificate dallo Stato membro interessato, la Commissione non è tenuta a svolgere un esame preliminare di tali provvedimenti entro un preciso termine. Tuttavia, se terzi interessati hanno presentato alla Commissione denunce relative a misure statali non notificate, l'istituzione, nell'ambito della fase preliminare prevista dall'art. 88, n. 3, CE, deve procedere a un esame diligente e imparziale delle denunce, per applicare correttamente le norme fondamentali del Trattato CE in materia di aiuti di Stato. Ne consegue, in particolare, che la Commissione non può protrarre all'infinito l'esame preliminare di misure statali denunciate, posto che detto esame ha il solo scopo di consentire alla Commissione di formarsi una prima opinione sulla qualificazione dei provvedimenti sottoposti alla sua valutazione e sulla loro compatibilità con il mercato comune (sentenze del Tribunale 10 maggio 2000, causa T-46/97, *SIC/Commissione*, Racc. pag. II-2125, punti 103, 105 e 107, e *Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid et Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Commissione*, punto 54 supra, punto 121).
- 58 Il carattere ragionevole della durata del procedimento d'indagine preliminare dev'essere valutato sulla scorta delle circostanze specifiche di ciascuna pratica e, in particolare, del contesto della stessa, delle varie fasi procedurali che la Commissione deve espletare e della complessità della pratica (sentenze del Tribunale 10 maggio 2006, causa T-395/04, *Air One/Commissione*, Racc. pag. II-1343, punto 61, e 11 luglio 2007, causa T-167/04, *Asklepios Kliniken/Commissione*, Racc. pag. II-2379, punto 81).

- 59 Nel caso di specie si deve rilevare che, tra il 2 settembre 1998, data della ricezione della denuncia, e il 13 novembre 2002, data della decisione impugnata, sono trascorsi più di quattro anni. Onde spiegare tale durata, la Commissione sostiene che la denuncia era voluminosa, che essa si è premurata di trattarne tutti gli aspetti, anche dal punto di vista degli accordi fiscali bilaterali, e che il comportamento del ricorrente, che le ha inviato dieci lettere, avrebbe contribuito a prolungare la durata del procedimento d'indagine preliminare.
- 60 A tale proposito occorre rilevare che, nella denuncia iniziale, il ricorrente ha esposto il proprio argomento secondo cui, in sostanza, l'esenzione fiscale prevista dal regime DIS era contraria alle disposizioni applicabili in materia di aiuti di Stato e, segnatamente, agli orientamenti del 1989 e del 1997, in quanto essa andava a vantaggio dei marittimi che non avevano né la cittadinanza di uno Stato membro, né la residenza in uno Stato membro. Il ricorrente richiamava inoltre tale questione relativamente alle convenzioni fiscali per la prevenzione della doppia imposizione concluse tra il Regno di Danimarca, da un lato, e la Repubblica delle Filippine e la Repubblica di Singapore, dall'altro, e alla previdenza sociale di cui godevano i marittimi di tali paesi terzi.
- 61 Inoltre, dalla cronologia dei fatti emerge che, in seguito alla denuncia del 28 agosto 1998, il ricorrente ha inviato a più riprese osservazioni sostanziali concernenti la nozione di «marittimi comunitari» e il regime DIS (lettere del 18 marzo 1999, 10 gennaio 2000, 1° febbraio 2001), a volte accompagnate da informazioni statistiche come nella lettera del 10 gennaio 2000. Il 5 novembre 2001 esso ha altresì trasmesso commenti sulle risposte del Regno di Danimarca alle domande supplementari della Commissione.
- 62 Parimenti, con lettera del 4 giugno 1999, il ricorrente ha attirato l'attenzione della Commissione sulla possibilità di modificare il regime DIS. Gli scambi successivi, in particolare con il Regno di Danimarca, hanno pertanto riguardato tali modifiche legislative. Le autorità danesi hanno inviato alla Commissione la bozza di progetto di legge il 6 dicembre 1999, e in seguito le modifiche apportate a tale bozza di progetto

di legge il 3 aprile 2000 (v. punti 10-16 supra). Il ricorrente ha poi trasmesso i suoi commenti su tale bozza di progetto di legge con lettere del 18 aprile e 15 maggio 2000.

- ⁶³ In tale contesto, la Commissione ha ritenuto necessario, anche nell'ambito dell'esame preliminare delle misure in questione, analizzare tutti gli elementi di fatto e di diritto portati a sua conoscenza con la denuncia iniziale e con le varie lettere. Essa ha quindi effettuato un'indagine complementare in proposito e con lettera del 30 novembre 2000 ha chiesto al Regno di Danimarca informazioni supplementari anche relativamente alla questione delle convenzioni fiscali bilaterali.
- ⁶⁴ Ne consegue che tali scambi hanno, di fatto, contribuito a prolungare la durata dell'indagine preliminare.
- ⁶⁵ Parimenti, in seguito alla lettera delle autorità danesi del 15 gennaio 2001 in risposta alle richieste d'informazioni supplementari della Commissione, il ricorrente inviava a quest'ultima una lettera in data 1° febbraio 2001, rammentando in particolare l'oggetto iniziale della sua denuncia, nonché una lettera in data 29 giugno 2010, che riassumeva in una pagina i suoi argomenti e annunciava osservazioni sulla risposta del Regno di Danimarca del 15 gennaio 2001. Orbene, tali osservazioni del ricorrente sono state poi trasmesse alla Commissione solo il 5 novembre 2001.
- ⁶⁶ Da ultimo, nel corso del procedimento d'indagine preliminare, la Commissione ha organizzato varie riunioni, il 19 marzo 1999, il 4 aprile 2000 e il 27 maggio 2002.
- ⁶⁷ Ne consegue che tali circostanze sono tali da spiegare, in ampia misura, la durata dell'indagine preliminare nel caso di specie.

- 68 Da quanto precede emerge che, anche se, considerata complessivamente, la durata dell'indagine preliminare può sembrare eccessiva rispetto a quella normalmente richiesta da un primo esame, tale durata è giustificata in gran parte dalle circostanze e dal contesto del procedimento.
- 69 Tuttavia, come sottolineato dal ricorrente nella replica, la questione nel caso di specie non verte sul carattere ragionevole o meno della durata dell'indagine preliminare, ma sull'esistenza di difficoltà gravi.
- 70 Orbene, se la durata dell'indagine preliminare può costituire un indizio dell'esistenza di gravi difficoltà, essa non è di per sé sufficiente a dimostrare l'esistenza di tali difficoltà.
- 71 In particolare, il semplice fatto che siano sorte discussioni tra la Commissione e lo Stato membro interessato nel corso della fase d'indagine preliminare e che, in tale contesto, la Commissione abbia potuto richiedere informazioni supplementari sulle misure soggette al suo controllo non si può considerare, di per sé, una prova del fatto che detta istituzione si trovasse di fronte a gravi difficoltà di valutazione (v. sentenza SIC/Commissione, punto 57 supra, punto 89, e giurisprudenza ivi citata).
- 72 Inoltre, solo se corroborato da altri elementi, il fatto che sia trascorso un lasso di tempo anche di gran lunga superiore al tempo normalmente necessario per un primo esame operato in base all'art. 88, n. 3, CE può indurre ad ammettere che la Commissione abbia incontrato gravi difficoltà di valutazione che imponevano l'avvio del procedimento ex art. 88, n. 2, CE (v., in tal senso, sentenza Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid et Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Commission, punto 54 supra, punto 135, e giurisprudenza ivi citata).

- 73 Occorre quindi esaminare, in secondo luogo, gli altri argomenti avanzati dal ricorrente a sostegno del suo primo motivo, attinenti in sostanza alle circostanze del procedimento d'indagine preliminare.
- 74 Il ricorrente sostiene, in primo luogo, che le modifiche apportate al regime DIS con la bozza di progetto di legge inviata dal Regno di Danimarca risultavano essere un fattore di complicazione del fascicolo, sebbene la decisione impugnata non si sia pronunciata su tali modifiche.
- 75 Occorre osservare che le modifiche legislative del regime DIS, cui si è fatto riferimento durante il procedimento d'indagine preliminare, consistevano nell'estensione dell'esenzione fiscale specifica prevista dal regime DIS in questione a tutti i non residenti di norma soggetti all'imposta sul reddito ed erano dirette, in sostanza, a esentare dall'imposta sul reddito tutti i non residenti occupati a bordo di navi e di aerei danesi rientranti nel traffico internazionale.
- 76 Tali modifiche legislative, che costituivano all'epoca un elemento nuovo, sono state oggetto del dialogo tra la Commissione e le autorità danesi. Da questo punto di vista, esse hanno rappresentato una causa di ritardo nell'ambito dell'esame preliminare della denuncia, come constatato in precedenza (v. punti 62-67 supra), tanto più che la bozza di progetto di legge trasmessa dal Regno di Danimarca alla Commissione il 6 dicembre 1999 è stata successivamente modificata, circostanza di cui la Commissione è stata informata il 3 aprile 2000.
- 77 Il ricorrente non determina tuttavia sotto quale profilo tali modifiche legislative avrebbero costituito un indizio dell'esistenza di gravi difficoltà di valutazione delle misure in questione nella fattispecie, in particolare per quanto concerne la nozione di «marittimi comunitari», pur gravando su di esso l'onere della prova in proposito (v. punto 55 supra).

- 78 Occorre rammentare che, pur non disponendo di alcun potere discrezionale quanto alla decisione di avviare il procedimento d'indagine formale allorquando constata l'esistenza di tali difficoltà, la Commissione gode tuttavia di una certa discrezionalità nella ricerca e nell'esame delle circostanze del caso di specie al fine di stabilire se queste sollevino gravi difficoltà (v. la giurisprudenza citata al punto 54 supra).
- 79 Nella fattispecie, dopo essere venuta a conoscenza del fatto che fossero in corso modifiche legislative del regime DIS, la Commissione ha effettuato un'indagine complementare. Essa ha organizzato una riunione con le autorità danesi il 4 aprile 2000 e ha chiesto informazioni supplementari al Regno di Danimarca in ordine alle ultime modifiche del progetto di legge. Per parte sua, il ricorrente ha inviato esso stesso le proprie osservazioni riguardanti le modifiche di detto progetto di legge.
- 80 Un'azione di questo tipo da parte della Commissione rientra nel suo margine di discrezionalità in vista di determinare se tali modifiche sollevassero gravi difficoltà, senza che ciò consenta di per sé di accertare che la Commissione avesse riscontrato tali difficoltà nel caso di specie.
- 81 Inoltre, nella replica il ricorrente rileva che, sebbene fossero un fattore di complicazione, tali modifiche non risolvevano la questione sollevata e non liberavano la Commissione dall'obbligo di pronunciarsi sulla nozione di «marittimi comunitari». Ciononostante, esso non dimostra che, in considerazione delle modifiche legislative in corso, la Commissione avrebbe dovuto nutrire dubbi in merito alla compatibilità delle misure fiscali in questione nella fattispecie.
- 82 Ne discende che il ricorrente non dimostra affatto che le modifiche legislative del regime DIS, non ancora in vigore alla data della decisione impugnata, proverebbero l'esistenza di difficoltà gravi quanto alla valutazione della compatibilità del regime DIS con il mercato comune.

- 83 In secondo luogo, il ricorrente sostiene che, prima dell'adozione della decisione impugnata, la Commissione non ha fornito nessuna risposta chiara sulla nozione di «marittimi comunitari».
- 84 Tuttavia, tale constatazione non significa necessariamente che detta nozione sollevasse gravi difficoltà. La fase d'indagine preliminare non ha natura contraddittoria nei confronti del denunciante (sentenza Commissione/Sytraval e Brink's France, punto 53 supra, punti 58 e 59) e la Commissione non era tenuta a rendere nota al ricorrente la sua posizione sul tema prima dell'adozione della decisione impugnata.
- 85 Di conseguenza, la sola assenza di tale presa di posizione formale prima dell'adozione della decisione impugnata non implica che la Commissione abbia riscontrato gravi difficoltà.
- 86 In terzo luogo, il ricorrente sostiene che le due decisioni citate dalla Commissione, relative ai regimi fiscali francese e svedese, sollevavano almeno implicitamente la stessa questione, il che confermerebbe la necessità di avviare un procedimento d'indagine formale.
- 87 Tuttavia, il fatto che la medesima questione sia stata sollevata in altre cause non giustifica, di per sé stessa, l'avvio di un procedimento d'indagine formale. Invero, una stessa questione può ricorrere in più fascicoli senza necessariamente sollevare difficoltà gravi, tanto più che, come sottolinea il ricorrente, i regimi francese e svedese presentavano differenze rispetto al regime danese in questione.
- 88 Inoltre, l'argomento secondo cui il fatto che l'esame preliminare di questi altri due regimi sia stato più rapido dimostrerebbe l'esistenza di gravi difficoltà nella fattispecie dev'essere anch'esso respinto. Invero, le circostanze in cui si è svolto il procedimento

d'indagine preliminare nel caso di specie differivano ampiamente da quelle dei casi francese e svedese. Da un lato, tali regimi erano stati notificati. Dall'altro, si trattava sostanzialmente di proseguire il regime già in vigore in Svezia e di prorogare il regime francese.

- 89 Dalle considerazioni che precedono emerge che nessuno degli elementi addotti dal ricorrente permette di stabilire che, in esito al procedimento d'indagine preliminare, la Commissione avesse riscontrato nel caso di specie difficoltà gravi tali da rendere necessario l'avvio di un procedimento d'indagine formale.
- 90 Infine, in ultimo luogo, il ricorrente ha affermato, in udienza, di rinunciare al secondo e al terzo motivo, a condizione che gli elementi di fatto illustrati nell'ambito di tali motivi fossero presi in considerazione dal Tribunale nel quadro dell'esame del primo motivo (v. punto 45 supra).
- 91 Nella replica, il ricorrente ha affermato che gli argomenti della Commissione, concernenti il secondo e il terzo motivo, dimostrano che durante il procedimento d'indagine preliminare si è svolto un dibattito serio e complesso in merito alla nozione di «marittimi comunitari» che potevano beneficiare dell'esenzione fiscale in discorso.
- 92 Si deve constatare che, in tal modo, il ricorrente non solo non indica nessun elemento di fatto in particolare, ma rimanda in realtà non a elementi di fatto, bensì a un argomento giuridico sviluppato a sostegno del secondo e terzo motivo. Orbene, esso ha rinunciato a tali motivi in udienza. Tale argomentazione non può quindi essere presa in considerazione nell'ambito del presente ricorso.
- 93 In via ultronea, il Tribunale non individua nessun elemento, sviluppato a sostegno del secondo e del terzo motivo, atto a dimostrare l'esistenza di una difficoltà grave nel caso di specie.

- ⁹⁴ Pertanto, dalle considerazioni che precedono emerge che il ricorrente non ha dimostrato che la Commissione abbia riscontrato gravi difficoltà di valutazione per qualificare le misure in discorso rispetto alla nozione di aiuto, e per stabilire la loro compatibilità con il mercato comune.
- ⁹⁵ Ne discende che il motivo vertente sulla violazione dell'art. 88, n. 2, CE, e del principio di buon andamento dell'amministrazione, in ragione del fatto che la Commissione avrebbe dovuto avviare il procedimento d'indagine formale, è infondato.
- ⁹⁶ Di conseguenza, il presente motivo dev'essere respinto e, quindi, il ricorso in toto.

Sulle spese

- ⁹⁷ Nella sentenza pronunciata su impugnazione la Corte ha rinviato al Tribunale la pronuncia sulle spese. Spetta quindi al Tribunale statuire, nella presente sentenza, sull'insieme delle spese afferenti ai diversi procedimenti, in conformità all'art. 121 del regolamento di procedura.
- ⁹⁸ Ai sensi dell'art. 87, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, il ricorrente, rimasto soccombente, va condannato a sopportare le proprie spese nonché quelle sostenute dalla Commissione dinanzi alla Corte e al Tribunale.

- ⁹⁹ Ai sensi dell'art. 87, n. 4, primo comma, del regolamento di procedura, gli Stati membri intervenuti nella causa sopportano le proprie spese. Nella fattispecie, il Regno di Danimarca, intervenuto a sostegno della Commissione, sopporterà le proprie spese sostenute dinanzi alla Corte e al Tribunale.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Seconda Sezione ampliata)

dichiara e statuisce:

- 1) **Il ricorso è respinto.**
- 2) **Il 3F, già Specialarbejderforbundet i Danmark (SID), è condannato a sopportare le proprie spese nonché quelle sostenute dalla Commissione europea dinanzi alla Corte e al Tribunale.**
- 3) **Il Regno di Danimarca sopporterà le proprie spese sostenute dinanzi alla Corte e al Tribunale.**

Forwood

Dehousse

Wiszniewska-Białecka

Prek

Szwarcz

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 27 settembre 2011.

Firme