Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PRIIT PIKAMÄE
presentate il 25 maggio 2023 [1]

Causa C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM
contro

Commissione europea

«Impugnazione – Aiuti di Stato – Nozione di aiuto – Vantaggio – Carattere selettivo – Trattamento fiscale degli operatori dei casinò pubblici in Germania – Rigetto di una denuncia da parte della Commissione»

1. «Simul stabunt aut simul cadent» («Insieme staranno o insieme cadranno») è una frase attribuita a papa Pio XI, pronunciata nel corso delle trattative avviate per disciplinare i rapporti tra la Chiesa di Roma e l'allora Regno d'Italia e sfociate nella firma, l'11 febbraio 1929, dei Patti Lateranensi e del Concordato. Tale frase esprime la ferma volontà del Sommo Pontefice di opporsi al riconoscimento di un carattere irrevocabile ai soli Patti e alla separazione dei destini di questi due strumenti.

2. Nella presente causa, la Corte è chiamata, in particolare, a pronunciarsi sulla questione se un siffatto legame esista tra il vantaggio e la selettività, condizioni costitutive nella nozione di «aiuto di Stato», nel settore fiscale. Se così fosse, ne conseguirebbe che un motivo dedotto dinanzi al Tribunale contro la valutazione della Commissione europea e vertente sul soddisfacimento di una di dette condizioni dovrebbe necessariamente essere considerato come riguardante anche l'altro.

3. Con la loro impugnazione, la Fachverband Spielhallen e.V. e LM (in prosieguo: le «ricorrenti») chiedono l'annullamento dell'ordinanza del Tribunale dell'Unione europea del 22 ottobre 2021, Fachverband Spielhallen e LM/Commissione (T-510/20; in prosieguo: l'«ordinanza impugnata», non pubblicata), con cui il Tribunale ha respinto il loro ricorso diretto all'annullamento della decisione C(2019) 8819 final della Commissione, del 9 dicembre 2019, relativa agli aiuti di Stato SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) – Trattamento fiscale degli operatori dei casinò pubblici in Germania e SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Presunta garanzia a favore degli operatori dei casinò pubblici in Germania (garanzia di redditività) (GU 2020, C 187, pag. 80; in prosieguo: la «decisione controversa»). In particolare, le ricorrenti contestano la decisione del Tribunale di non esaminare l'argomento da loro sollevato sulla base del rilievo che esso non concerneva l'accertamento della Commissione relativo all'assenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

[1] Lingua originale: il francese.

Fatti e decisione controversa

4. Il 22 marzo 2016 le ricorrenti, la Fachverband Spielhallen eV, un'associazione professionale che riunisce 88 gestori di macchine per il gioco d'azzardo, e LM, una gestrice di macchine per il gioco d'azzardo, hanno presentato alla Commissione tre denunce riguardanti il trattamento fiscale degli operatori dei casinò pubblici in Germania.

5. La terza di dette denunce riguardava, più precisamente, lo Spielbank-Gesetz NRW (legge sui casinò del Land Renania settentrionale-Vestfalia; in prosieguo: la «legge sui casinò»), che era stato in vigore nella Renania settentrionale-Vestfalia (Germania) sino alla sua sostituzione nel 2020. In forza di detta legge, la Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «WestSpiel») era il solo concessionario di casinò pubblici in detto Land.

6. In conformità della legge sui casinò, gli introiti da questi ultimi generati erano assoggettati a due regimi fiscali differenti. Da un lato, gli introiti derivanti dal gioco d'azzardo erano assoggettati a un regime fiscale particolare costituito da un'imposta sui casinò. Dall'altro, gli introiti non derivanti dal gioco, come gli introiti provenienti dalle attività di ristorazione, erano assoggettati al regime fiscale normale, costituito dall'imposta sul reddito o sulle società e dall'imposta sulle attività commerciali (in prosieguo: il «regime fiscale normale»).

7. Inoltre, l'articolo 14 della legge sui casinò prevedeva che l'utile annuo dichiarato dagli operatori dei casinò pubblici, che fosse o meno frutto del gioco d'azzardo, doveva essere riversato per il 75% al Land Renania settentrionale-Vestfalia. Se il quarto restante di detto utile superava il 7% del totale delle voci del capitale sociale delle riserve e del fondo di mutualizzazione, l'articolo di cui trattasi prevedeva che l'intero utile dovesse essere versato al suddetto Land (in prosieguo: il «prelievo sugli utili»).

8. Tuttavia, nella misura in cui derivava da redditi non generati dal gioco d'azzardo, il prelievo sugli utili era deducibile dalla base imponibile dell'imposta sulle attività commerciali e dell'imposta sul reddito o sulle società a titolo di «spese generate dalle operazioni commerciali». Nella loro terza denuncia le ricorrenti contestavano, per l'appunto, detta deducibilità (in prosieguo: la «deducibilità del prelievo sugli utili» o la «misura controversa») per il motivo che costituirebbe un aiuto di Stato.

9. Il 9 dicembre 2019, a seguito di uno scambio di corrispondenza con le ricorrenti, la Commissione ha ritenuto che la misura controversa non implicasse alcun vantaggio selettivo né, pertanto, alcun aiuto e ha deciso, con la decisione controversa, di non avviare, in relazione a detta misura, il procedimento d'indagine formale ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE.

10. Nella decisione controversa, la Commissione ha constatato che i redditi degli operatori dei casinò pubblici non provenienti dall'attività di gioco erano soggetti, da un lato, al regime fiscale normale e, dall'altro, al prelievo sugli utili, che essa ha qualificato come «imposta specifica».

11. La Commissione ha osservato che la deducibilità del prelievo dalla base imponibile dell'imposta sulle società e dell'imposta sulle attività commerciali derivava non da una disposizione specifica, ma dall'applicazione delle regole generali in materia di imposizione del regime fiscale normale, secondo cui le imposte sono calcolate sulla base degli utili netti, previa deduzione delle «spese generate dalle operazioni commerciali», come, nella specie, il prelievo sugli utili. A parere della Commissione, la deducibilità del prelievo sugli utili non conferiva pertanto alcun vantaggio selettivo.

12. Nella decisione controversa, la Commissione continuava poi l'analisi della misura controversa alla luce degli argomenti sollevati dalle ricorrenti nella fase di esame preliminare.

13. La Commissione ha osservato, in primo luogo, che, con i loro argomenti, le ricorrenti sostenevano implicitamente che il prelievo sugli utili era un'imposta equiparabile alle imposte sugli utili, che non erano deducibili secondo le regole generali in materia di imposizione del regime fiscale normale, segnatamente ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 5 ter, dell'Einkommensteuergesetz (legge sull'imposta sui redditi). Per contro, a parere della Commissione, il prelievo sugli utili poteva essere considerato come un'imposta speciale sugli utili. A tale riguardo, essa ha sostenuto che l'articolo 4, paragrafo 5 ter, della legge sull'imposta sui redditi impediva di qualificare come onere professionale deducibile unicamente l'imposta sulle attività commerciali e non tutte le imposte sull'utile. Infatti, secondo la Commissione, nessuna disposizione si opponeva, in termini generali, alla deducibilità di un'imposta specifica sugli utili.

14. In secondo luogo, la Commissione ha risposto a un argomento sollevato dalle ricorrenti sulla base dell'articolo 10, paragrafo 2, del Körperschaftsteuergesetz (legge sull'imposta sulle società), secondo cui l'imposta sul reddito e le altre imposte sulle persone fisiche non erano deducibili ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sulle società. Essa ha osservato, in particolare, che la disposizione di cui trattasi riguardava le imposte generali sugli utili e che nulla indicava che essa si applicasse anche a un'imposta aggiuntiva speciale, come il prelievo sugli utili, che nessun contribuente diverso dagli operatori dei casinò pubblici pagava e la cui base imponibile non corrispondeva esattamente ai redditi generati dall'attività di questi ultimi

15. In terzo luogo, e in risposta a un altro argomento delle ricorrenti, vertente sul fatto che i dividendi non erano deducibili dalla base imponibile dell'imposta sulle attività commerciali e dalla base imponibile dell'imposta sui redditi secondo le regole generali in materia di imposizione del regime fiscale normale, la Commissione ha sostenuto che il prelievo sugli utili non era un dividendo.

16. Alla luce di quanto precede, nella decisione controversa la Commissione ha considerato che la deducibilità del prelievo sugli utili era conforme alla regola generale della deducibilità quali spese generate dalle operazioni commerciali e che essa non presentava, quindi, un carattere selettivo.

17. Infine, al punto 159 della decisione controversa, la Commissione ha osservato che, per quanto attiene più specificamente al criterio del vantaggio, gli altri operatori economici e, in particolare, i gestori di macchine per il gioco d'azzardo, non erano soggetti al prelievo sugli utili. Pertanto, il fatto che l'ammontare di detta imposta specifica fosse dedotto dalla base imponibile di altre imposte non poteva conferire alla WestSpiel alcun vantaggio rispetto al regime fiscale normale.

18. A questo proposito, la Commissione ha sostenuto che, nel 2014, il prelievo sugli utili era pari a EUR 82,02 milioni e che le aliquote dell'imposta sulle attività commerciali e dell'imposta sulle società erano pari, rispettivamente, al 17,7% e al 15,6%. Essa ha quindi osservato che la deducibilità di detto prelievo nei limiti di cui all'articolo 14 della legge sui casinò, ha fatto sì che le aliquote di cui trattasi non si applicassero al suddetto importo. Di conseguenza, l'importo totale dovuto dalla WestSpiel a titolo di imposta sulle attività commerciali e di imposta sulle società si è ridotto di EUR 27,3 milioni. Tuttavia, l'onere fiscale complessivo che la WestSpiel ha dovuto sostenere è stato aumentato, nel contempo, di un importo molto più elevato, vale a dire precisamente dei suddetti EUR 82,02 milioni corrispondenti al prelievo sugli utili.

19. Nella decisione controversa, la Commissione ha così concluso che l'asserito vantaggio risultante dalla possibilità per un operatore, come la WestSpiel, di dedurre parzialmente il prelievo sugli utili dalle basi imponibili dell'imposta sulle società e dell'imposta sulle attività commerciali era in ogni caso superato dall'onere, ben più gravoso, legato al pagamento di detto prelievo, specifico per gli operatori dei casinò pubblici e sempre molto superiore alle suddette due imposte.

20. Alla nota 87 della decisione controversa, la Commissione ha precisato che, posto che l'imposta sulle società e l'imposta sulle attività commerciali sono proporzionali e che le imposte sui redditi delle persone fisiche sono progressive per scaglioni, il vantaggio risultante agli operatori dei casinò pubblici dalla riduzione della base imponibile sino alla concorrenza di una parte del prelievo sugli utili era inferiore allo svantaggio risultante dall'obbligo su di essi gravante di versare detto prelievo.

Procedimento dinanzi al Tribunale e ordinanza impugnata

21. Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 14 agosto 2020, le ricorrenti hanno proposto un ricorso diretto all'annullamento della decisione controversa.

22. A sostegno del loro ricorso, esse hanno dedotto un unico motivo, vertente sulla violazione dei loro diritti procedurali a seguito del rifiuto della Commissione di avviare il procedimento di indagine formale previsto all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, dal momento che, al termine della fase di esame preliminare, detta istituzione non era stata in grado di superare tutte le serie difficoltà che, a parere delle ricorrenti, essa aveva incontrato.

23. Secondo il Tribunale, detto motivo unico si componeva, sostanzialmente, di cinque parti.

24. In una prima parte, le ricorrenti sostenevano che la Commissione aveva erroneamente supposto che esse considerassero il prelievo sugli utili come un'imposta. In una seconda parte, esse sostenevano che la Commissione aveva qualificato il prelievo sugli utili come «imposta speciale» ritenendo, a torto, che non fosse determinante come il diritto interno qualifica una misura. In una terza parte, esse contestavano i criteri utilizzati dalla Commissione per qualificare il prelievo sugli utili come imposta. In una quarta parte, esse affermavano, con una serie di argomenti, che, anche ammettendo che il prelievo sugli utili avesse costituito un'imposta, esso non avrebbe potuto essere dedotto dalle basi imponibili dell'imposta sul reddito o sulle società e dell'imposta sulle attività commerciali. In una quinta parte, esse formulavano argomenti volti a contestare la comparazione, presente nella nota 77 della decisione controversa, tra il prelievo sugli utili e i pagamenti speciali imposti alle imprese, ad esempio per condotte anticoncorrenziali, deducibili ai sensi del diritto tedesco.

25. Ai punti 48 e 57 dell'ordinanza impugnata, il Tribunale ha considerato che le ricorrenti criticavano esclusivamente le asserite carenze della decisione controversa nella misura in cui essa aveva negato il carattere selettivo della misura controversa, e nella misura in cui, in tale decisione, la Commissione non aveva effettuato un esame complessivo dei criteri relativi all'esistenza di un vantaggio e di una selettività. Per contro, la Commissione si era premurata di dimostrare, da un lato, in risposta agli argomenti delle ricorrenti, che nella specie l'asserita selettività era assente e, dall'altro e separatamente, che non vi era alcun vantaggio economico, a prescindere da ogni questione di selettività.

26. Al punto 58 dell'ordinanza impugnata, il Tribunale ha osservato che le ricorrenti non avevano, in particolare, contestato l'accertamento compiuto al considerando 159 e alla nota 87 della decisione controversa, secondo cui la deducibilità del prelievo sugli utili non era idonea a conferire un qualsivoglia vantaggio a un operatore di casinò pubblico come la WestSpiel, poiché l'onere che grava su detto operatore a titolo di prelievo sugli utili è sempre e inevitabilmente molto più consistente dell'imposta che sarebbe stata dovuta sull'importo corrispondente a detto prelievo.

27. Cionondimeno, ai punti da 60 a 66 dell'ordinanza impugnata, il Tribunale ha esaminato la pertinenza, ai fini della dimostrazione dell'esistenza di un vantaggio derivante dalla deducibilità del prelievo sugli utili, dei documenti allegati alla replica che descrivono diverse «potenziali imposizioni» fondate su dati contabili degli esercizi 2014 e 2019. A questo proposito, esso ha stabilito che gli elementi risultanti da detti allegati non potevano essere presi in considerazione per provare l'esistenza di detto vantaggio e che essi erano, in ogni caso, tardivi e irricevibili.

28. Dopo aver ricordato, al punto 67 dell'ordinanza impugnata, che l'esistenza di un vantaggio deve essere valutata indipendentemente dalla condizione relativa alla selettività, il Tribunale ha considerato, al punto 68 di detta ordinanza, che, evidentemente, le ricorrenti non potevano sostenere che la decisione controversa avesse violato i loro diritti procedurali, poiché esse non avevano dimostrato che la valutazione delle informazioni e degli elementi di cui la Commissione disponeva nella fase di esame preliminare della misura controversa avrebbe dovuto suscitare dubbi e sollevare serie difficoltà quanto alla questione se la deducibilità del prelievo sugli utili costituisse un vantaggio a beneficio della WestSpiel.

29. Al punto 71 dell'ordinanza impugnata, il Tribunale è infine giunto alla conclusione che il motivo unico e, quindi, il ricorso nel suo insieme dovevano essere respinti in quanto manifestamente infondati in diritto.

Conclusioni delle parti

30. Le ricorrenti chiedono che la Corte voglia:

– annullare l'ordinanza impugnata;

– annullare la decisione controversa e

– condannare la Commissione alle spese.

31. La Commissione chiede che la Corte voglia:

– respingere l'impugnazione e

– condannare le ricorrenti alle spese.

Sull'impugnazione

Sintesi degli argomenti delle parti

32. A sostegno della loro impugnazione, le ricorrenti deducono un motivo unico con cui affermano, sostanzialmente, che respingendo il loro ricorso in ragione del fatto che la misura controversa non è tale da conferire un vantaggio, il Tribunale ha commesso un errore di diritto nell'applicare le condizioni che devono essere soddisfatte affinché una misura possa essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Se non avesse commesso detto errore e avesse così riconosciuto l'esistenza di un vantaggio, il Tribunale avrebbe dovuto anche analizzare la questione se detto vantaggio sia selettivo dal punto di vista materiale e avrebbe così potuto concludere in senso affermativo.

33. Infatti, come il Tribunale ammetterebbe peraltro al punto 52 dell'ordinanza impugnata, le condizioni relative al vantaggio e alla selettività devono essere esaminate congiuntamente.

34. A tale riguardo, le ricorrenti ricordano che, secondo una giurisprudenza costante, una misura fiscale nazionale può essere qualificata come selettiva unicamente al termine di un esame in tre fasi, la cui prima fase richiede di identificare il regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato. Da detto metodo di esame in tre fasi della condizione della selettività risulterebbe che, per riconoscere l'assenza di un vantaggio, il Tribunale avrebbe dovuto necessariamente iniziare definendo il regime fiscale «normale».

35. Orbene, secondo le ricorrenti, un punto controverso nel corso della procedura di primo grado era precisamente se, come sostenuto dalla Commissione al punto 159 della decisione controversa, il prelievo sugli utili, previsto all'articolo 14 della legge sui casinò, sia un'«imposta specifica» che può essere dedotta dalle basi imponibili dell'imposta sulle attività commerciali e dell'imposta sul reddito o sulle società in forza delle regole generali in materia di imposizione del diritto tedesco.

36. Nell'ordinanza impugnata, il Tribunale non avrebbe affrontato, nella sua valutazione in punto di diritto, detto aspetto controverso e avrebbe quindi ripreso, di fatto, la definizione del regime fiscale «normale» di cui al punto 159 della decisione controversa.

37. Se la qualificazione come «imposta specifica» fosse inesatta e, come sostenuto dalle ricorrenti dinanzi al Tribunale, il prelievo sugli utili costituisse invece un trasferimento o una distribuzione di utili, la deducibilità di detto prelievo rappresenterebbe una deroga al regime fiscale «normale» e la misura controversa rivestirebbe così carattere selettivo.

38. Le ricorrenti ne concludono che, nell'ordinanza impugnata, il Tribunale ha applicato erroneamente la nozione di «aiuto di Stato» di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE negando l'esistenza di un vantaggio senza aver preliminarmente individuato il regime fiscale «normale» in modo indipendente dalla valutazione compiuta dalla Commissione nella decisione controversa, fermo restando che tale individuazione è una fase indispensabile per accertare l'esistenza o l'inesistenza di un vantaggio.

39. La Commissione replica che il motivo unico d'impugnazione è inoperante e, in ogni caso, del tutto destituito di fondamento.

Analisi

40. Occorre anzitutto affrontare brevemente l'argomento dedotto dalla Commissione secondo cui il motivo unico della presente impugnazione si fonda su un'errata comprensione dell'ordinanza impugnata.

41. A questo proposito, va osservato che il rigetto del ricorso da parte del Tribunale non è giustificato, come affermano le ricorrenti, dall'inesistenza di un vantaggio conferito dalla misura controversa accertata nella decisione controversa. In linea con quanto emerge, in particolare, dal punto 58 di detta ordinanza, tale rigetto è giustificato alla luce del fatto che le ricorrenti non hanno invocato, nel loro ricorso, nessun motivo vertente sull'esistenza di detto vantaggio. A parere del Tribunale, esse si sono limitate a rimettere in discussione l'accertamento relativo all'assenza di carattere selettivo di detta misura.

42. Il Tribunale ha considerato, sostanzialmente, che, anche ammettendo che la condizione della selettività sia soddisfatta, come sostenuto dalle ricorrenti dinanzi ad esso, la misura controversa non può costituire un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in mancanza di un vantaggio per detti beneficiari. Di conseguenza, le ricorrenti non erano riuscite a dimostrare che la conclusione negativa della Commissione quanto all'esistenza di un siffatto aiuto fosse errata.

43. Tuttavia, dall'impugnazione emerge che le ricorrenti contestano al Tribunale la mancata analisi dei loro argomenti relativi al carattere selettivo della misura di cui trattasi. Se avesse esaminato e necessariamente accolto tali argomenti, il Tribunale avrebbe dovuto anche constatare l'esistenza di un vantaggio a favore dei beneficiari della misura in questione. Infatti, la condizione relativa al vantaggio e quella relativa alla selettività in materia fiscale dipendono entrambe, secondo le ricorrenti, dal fatto che l'effettiva imposizione deriva da una deroga al regime fiscale «normale» e devono così essere esaminate in maniera congiunta.

44. La questione se dette due condizioni debbano fare oggetto di una siffatta valutazione congiunta quando la misura di cui trattasi ha natura fiscale è centrale per la definizione della presente controversia.

45. A tal fine, occorre tener conto della premessa al ragionamento del Tribunale illustrata ai punti da 49 a 53 dell'ordinanza impugnata.

46. Il Tribunale ha affermato, anzitutto, che il requisito della selettività risultante dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE «deve essere chiaramente distinto dall'individuazione concomitante di un vantaggio economico», nella misura in cui, quando la Commissione rileva la presenza di un vantaggio, essa è tenuta a dimostrare, inoltre, che tale vantaggio va a favore specificamente di una o più imprese.

47. Inoltre, il Tribunale ha riconosciuto che, in materia fiscale, le condizioni del vantaggio e della selettività «possono essere esaminate insieme» posto che entrambe «implicano la dimostrazione che la misura fiscale contestata genera una riduzione dell'importo dell'imposta che il beneficiario della misura avrebbe dovuto normalmente versare ai sensi del regime fiscale ordinario», come nel caso della sentenza del 12 maggio 2021, Lussemburgo e a./Commissione (T-516/18 e T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Il Tribunale ha considerato, da un lato, che detta circostanza non significa, tuttavia, che l'esistenza di un vantaggio «possa essere ignorata» e, dall'altro, che il contesto di fatto della presente causa si discosta da quello della causa che ha dato luogo alla sentenza Lussemburgo/Commissione [2].

49. A mio avviso, il ragionamento seguito dal Tribunale in detto passaggio dell'ordinanza impugnata può essere sintetizzato come segue. In primo luogo, il Tribunale sembra considerare che, *secondo una regola generale applicabile anche in materia fiscale*, l'esame relativo all'esistenza di un vantaggio non può coincidere con quello del carattere selettivo. *In secondo luogo, esso sembra indicare che, in taluni casi rientranti nel settore fiscale*, queste due condizioni possono fare oggetto di un solo e medesimo esame poiché entrambe impongono di verificare se la misura interessata abbia l'effetto di alleggerire l'onere fiscale che i beneficiari dovrebbero di norma sopportare.

50. Questa lettura del rapporto tra l'esame del vantaggio e quello della selettività nel settore fiscale è, a mio avviso, errata.

51. Anzitutto, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza consolidata, per poter qualificare una siffatta misura come selettiva, la Commissione deve procedere a un'analisi in tre fasi. In particolare, la Commissione è tenuta a individuare, in un primo tempo, il sistema di riferimento, ossia il regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato, e a verificare, in un secondo tempo, se la misura fiscale introduca differenziazioni tra operatori economici che si trovano in una situazione materiale e giuridica comparabile sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema di riferimento. In caso di risposta affermativa, lo Stato membro interessato può unicamente dimostrare, in un terzo tempo, che detta misura è giustificata in quanto deriva dalla natura o dalla struttura del sistema di riferimento. In altre parole, la questione se la misura fiscale esaminata rivesta carattere selettivo dipende dalla determinazione preliminare del sistema di riferimento, il che implica che un errore commesso durante tale determinazione inficia necessariamente tutta l'analisi della selettività [3].

52. Nel contesto della causa che ci occupa, occorre constatare che, secondo la giurisprudenza, la determinazione dell'ambito di riferimento ai fini dell'applicazione della selettività «assume un'importanza maggiore nel caso di misure fiscali [nazionali], dato che l'esistenza di un vantaggio economico, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, può essere accertata solo con riferimento a un livello di tassazione definito "normale"» [4].

53. Posto che la Corte effettua dunque chiaramente un collegamento tra la nozione di «vantaggio» e quella di «selettività» [5], tale determinazione costituisce un presupposto indispensabile, al fine di valutare non solo il carattere selettivo di una misura fiscale, ma anche se esista un vantaggio. In linea con la valutazione compiuta per individuare un'eventuale disparità di trattamento ingiustificata ai fini della selettività in materia fiscale, quella, di carattere controfattuale, diretta a individuare l'esistenza di un qualsiasi vantaggio è compiuta alla luce del

2 Sentenza del 12 maggio 2021 (T-516/18 e T-525/18, EU:T:2021:251).

3 Sentenza dell'8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione (C-885/19 P e C-898/19 P; in prosieguo: la «sentenza Fiat Chrysler Finance Europe», EU:C:2022:859, punto 71 e giurisprudenza citata).

4 Sentenza Fiat Chrysler Finance Europe (punto 69 e giurisprudenza citata).

5 Come ho illustrato al paragrafo 54 delle mie conclusioni nella causa Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

regime fiscale «normale». Così, l'esistenza di un alleggerimento dell'onere fiscale a carico delle imprese beneficiarie della misura fiscale di cui trattasi implica necessariamente il soddisfacimento sia della condizione della selettività, sia di quella del vantaggio.

54. Ne consegue che, in ambito fiscale, l'esame di queste due condizioni deve essere compiuto in maniera congiunta, *con la sola eccezione* del caso in cui un regime di aiuti conferisce un vantaggio la cui concessione dipende dall'esercizio di un ampio potere discrezionale dell'amministrazione fiscale quanto ai suoi beneficiari e alle relative condizioni di concessione. Infatti, in tal caso, la Corte ha recentemente confermato che la determinazione del sistema di riferimento non è necessaria per valutarne la selettività, dal momento che l'esercizio di tale potere discrezionale favorisce necessariamente i beneficiari del regime rispetto a tutte le altre imprese che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga [6]. È evidente che l'applicazione del regime di aiuti di cui trattasi non è in alcun modo condizionata all'esercizio di detto potere discrezionale.

55. Inoltre, la Corte ha precisato che la determinazione del sistema di riferimento deve risultare da un esame obiettivo del contenuto, dell'articolazione e degli effetti concreti delle norme applicabili in forza del diritto nazionale di ciascuno Stato membro. Infatti, al di fuori dei settori in cui il diritto tributario dell'Unione è oggetto di armonizzazione, la determinazione delle caratteristiche costitutive dell'imposta, le quali definiscono, in linea di principio, il sistema di riferimento, rientra nel potere discrezionale di detti Stati [7].

56. Nel caso di specie, è pacifico che, come sostanzialmente osservato dal Tribunale ai punti 47 e 48 dell'ordinanza impugnata, le ricorrenti hanno espressamente contestato nelle loro memorie di primo grado la correttezza della valutazione della Commissione, secondo cui la misura controversa non ha carattere selettivo, e si sono richiamate a più riprese al regime fiscale «normale» per dimostrare che detta misura deroga alle regole generali in materia di imposizione del regime fiscale normale applicabili nello Stato membro interessato, che costituiscono il fondamento dell'esame di selettività.

57. Sostanzialmente, le ricorrenti hanno ribadito dinanzi al Tribunale la tesi, già illustrata nel corso della fase di esame preliminare e respinta dalla Commissione nella decisione controversa, secondo cui la deducibilità del prelievo sugli utili dalla base imponibile dell'imposta sui redditi o sulle società e dell'imposta sulle attività commerciali deroga al regime fiscale «normale» applicabile in Germania. Più in particolare, dette ricorrenti hanno sostenuto che, secondo le regole generali di imposizione del regime fiscale «normale», detto prelievo non sarebbe deducibile dalla base imponibile delle imposte succitate per il motivo che costituirebbe un trasferimento o una distribuzione di utili e non un'«imposta speciale», come lo qualifica la decisione controversa, e che, anche ammettendo che il suddetto prelievo rappresenti un'imposta, esso non potrebbe essere dedotto a titolo di «spese generate dalle operazioni commerciali».

58. Ai punti da 10 a 12 dell'ordinanza impugnata, il Tribunale ha riportato il ragionamento con cui, nella decisione controversa, la Commissione aveva respinto detta tesi sulla base di un'interpretazione del diritto tedesco, segnatamente dell'articolo 4, paragrafo 5 ter, della legge sull'imposta sui redditi e dell'articolo 10, paragrafo 2, della legge sull'imposta sulle società [8]. Tuttavia, esso non ha esaminato l'argomentazione delle ricorrenti volta a contestare l'esattezza di

6 V., in particolare, sentenza del 2 febbraio 2023, Spagna e a./Commissione (C-649/20 P, C-658/20 P e C-662/20 P, EU:C:2023:60, punti 48 e 68).

7 Sentenza Fiat Chrysler Finance Europe (punti 72 e 73 e giurisprudenza citata).

8 V. punti da 155 a 157 della decisione controversa.

una siffatta interpretazione alla luce di determinati principi e disposizioni del diritto tributario tedesco in ragione del fatto che tale argomentazione si riferirebbe unicamente al carattere selettivo della misura controversa.

59. Più precisamente, il Tribunale ha osservato, al punto 48 dell'ordinanza impugnata, che le ricorrenti avevano criticato la decisione controversa *esclusivamente* nella parte in cui detta decisione aveva negato il carattere selettivo della misura controversa e, al punto 58 di detta ordinanza, che dette ricorrenti non avevano rimesso in discussione la constatazione, presente al punto 159 e alla nota 87 della decisione controversa, secondo cui la misura controversa non era tale da conferire un vantaggio.

60. L'approccio del Tribunale non è, a mio avviso, in linea con la giurisprudenza ricordata ai paragrafi da 51 a 55 delle presenti conclusioni. In base a detta giurisprudenza, l'esame che la Commissione deve compiere per accertare la selettività di un regime di aiuti di natura fiscale *coincide*, per quanto attiene alla determinazione del sistema di riferimento (o regime fiscale «normale»), con quello che deve essere effettuato per verificare se la misura controversa abbia l'effetto di conferire vantaggi ai suoi beneficiari.

61. Questa lettura non può essere inficiata dagli argomenti sviluppati dalla Commissione nelle sue memorie, che evocano una differenza concettuale tra le condizioni del vantaggio e della selettività [9] senza adoperarsi per spiegare, in particolare con riferimento alla giurisprudenza della Corte, per quale ragione tali condizioni debbano essere oggetto, in un caso come quello di cui alla presente causa, di un'analisi separata.

62. Aggiungo, d'altronde, che, se il Tribunale avesse analizzato l'argomentazione delle ricorrenti volta a contestare l'interpretazione del diritto tributario tedesco fornita dalla Commissione nella decisione controversa, esso avrebbe potuto considerare, se del caso, che la determinazione del sistema di riferimento integrante il regime fiscale «normale», come risultante da detta decisione, era errata. Orbene, un siffatto errore avrebbe necessariamente viziato non solo l'intera analisi della selettività, ma anche quella del vantaggio, poiché, come indicato in precedenza, il regime fiscale «normale» costituisce il termine di confronto utilizzato nell'ambito della valutazione controfattuale diretta a verificare l'esistenza di un vantaggio economico. Non sarebbe stata così giustificata la conclusione tratta dal Tribunale, al punto 68 dell'ordinanza impugnata, secondo cui le ricorrenti non erano riuscite a dimostrare che la valutazione delle informazioni e degli elementi di cui la Commissione disponeva avrebbe dovuto sollevare dubbi e difficoltà serie quanto al fatto che la deducibilità del prelievo sugli utili integrava un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, e che esse non potevano, quindi, manifestamente, sostenere che la decisione controversa aveva violato i loro diritti procedurali.

63. Tenuto conto delle considerazioni che precedono, ritengo che il Tribunale abbia commesso un errore di diritto dichiarando il ricorso proposto dalle ricorrenti manifestamente infondato.

64. Questa conclusione non contrasta, come sostiene in sostanza la Commissione nelle sue memorie, con il limite tratto dal principio del ne ultra petita, secondo cui il potere decisionale del Tribunale è circoscritto alle questioni che gli sono sottoposte dalle parti. Secondo la

[9] A tal fine, la Commissione cita, in via esemplificativa, una misura individuale che si presume essere selettiva senza che essa implichi necessariamente la concessione di un vantaggio, e una misura giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema di riferimento che non è selettiva, ma ben può conferire un vantaggio al suo beneficiario. A questo proposito, basti osservare, da un lato, che la misura controversa è un regime di aiuti e, dall'altro, che la prova della giustificazione alla luce della natura o della struttura del sistema di riferimento grava sugli Stati membri e non rappresenta, quindi, una parte necessaria dell'esame della selettività effettuato dalla Commissione [v. sentenza del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 38 e giurisprudenza citata)].

Commissione, il Tribunale non poteva esaminare la questione relativa all'esistenza di un vantaggio senza disconoscere detto principio, poiché le censure sollevate dalle ricorrenti dinanzi al Tribunale avverso la determinazione del sistema di riferimento si concentravano formalmente sul *solo* accertamento dell'assenza di selettività della misura controversa.

65. Sono convinto che questo argomento equivalga a confondere l'obbligo del Tribunale di attenersi all'oggetto della domanda (petitum) con quello, sempre gravante sul Tribunale, di prendere posizione sui motivi invocati dinanzi ad esso applicando tutte le regole di diritto pertinenti. Infatti, da una giurisprudenza costante risulta che, pur dovendo limitarsi a statuire sulla domanda delle parti, cui spetta delimitare il quadro della lite, il giudice dell'Unione deve, al di là degli argomenti da esse dedotti, applicare le norme di diritto pertinenti per la definizione della controversia ai fatti che gli sono sottoposti. Se così non fosse, potrebbe vedersi costretto a basare la propria decisione su considerazioni giuridiche erronee [10].

66. Indipendentemente dal fatto che le censure delle ricorrenti si riferivano unicamente alla valutazione della selettività nella decisione controversa, il Tribunale era, quindi, tenuto a considerare, applicando la giurisprudenza sancita dalla sentenza Fiat Chrysler Finance Europe, che la contestazione della determinazione del sistema di riferimento riguarda necessariamente l'esame relativo all'esistenza di un vantaggio, oltre a quello del carattere selettivo della misura controversa.

67. Da tali considerazioni deriva altresì che il Tribunale avrebbe dovuto pronunciarsi sull'argomentazione sviluppata dalle ricorrenti anche se queste ultime non avevano nemmeno rimesso in discussione l'accertamento, compiuto al punto 159 e alla nota 87 della decisione controversa, secondo cui la misura controversa non era tale da conferire un vantaggio ai suoi beneficiari, come osservato dal Tribunale al punto 48 dell'ordinanza impugnata.

68. In un'ottica di completezza, mi sembra utile formulare ancora una precisazione.

69. Preciso che, al succitato punto 159 e alla suddetta nota 87, la Commissione aveva sostenuto che la deducibilità del prelievo sugli utili non è idonea ad accordare un vantaggio a un operatore di casinò pubblico come la WestSpiel. Essa aveva infatti paragonato l'importo pagato nel 2014 a titolo di prelievo sugli utili (EUR 82,02 milioni) con l'importo di tale prelievo dedotto dalla base imponibile dell'imposta sul reddito o sulle società e dell'imposta sulle attività commerciali (EUR 27,3 milioni), e aveva pertanto concluso che il beneficio economico risultante da tale deducibilità era superato dall'onere, sempre maggiore, legato al pagamento di detto prelievo e specifico dei gestori di casinò pubblici.

70. Tale interpretazione si fonda sulla lettura proposta dalla Commissione, e implicitamente condivisa dal Tribunale, della sentenza Commissione/Fútbol Club Barcelona [11]. Secondo il punto 63 di detta sentenza, la Commissione deve, ai fini dell'esame dei diversi elementi di una misura che può costituire un aiuto di Stato, prendere in considerazione tutti gli aspetti di diritto o di fatto della misura stessa, in particolare, i benefici e gli oneri da essa derivanti.

[10] V. sentenza del 20 gennaio 2021, Commissione/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, punto 58 e giurisprudenza citata).

[11] Sentenza del 4 marzo 2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

71. A mio avviso, tale principio è, nel caso di specie, manifestamente irrilevante. Mi sembra che da detta sentenza emerga che, per verificare il soddisfacimento delle condizioni costitutive nella nozione di «aiuto di Stato», compreso il vantaggio, i benefici e gli oneri derivanti da una misura fiscale nazionale debbano essere presi in considerazione *come conseguenze necessarie della misura fiscale in questione*.

72. In altri termini, tali benefici e tali oneri devono derivare dalla misura il cui effetto di alleggerimento dell'onere fiscale a carico dei beneficiari rispetto all'«imposizione normale» è oggetto di discussione, e non dalla combinazione di detta misura e delle regole in materia di imposizione integranti il regime fiscale «normale».

73. Nel caso di specie, nell'ambito dell'esame dell'esistenza di un vantaggio devono essere presi in considerazioni i benefici e gli oneri risultanti dalla deducibilità del prelievo sugli utili e non la combinazione di detta misura e del prelievo stesso sugli utili, fermo restando che è indubbio che quest'ultimo rientra nel regime fiscale «normale».

74. Sono pertanto convinto che, se dovesse essere confermata, l'interpretazione esposta al paragrafo 69 delle presenti conclusioni sarebbe idonea a invertire la logica alla base del controllo degli aiuti di Stato nel settore fiscale, nella misura in cui essa consentirebbe agli Stati membri di sottrarre ogni misura fiscale alla qualificazione di aiuto di Stato dimostrando che l'onere fiscale cui è assoggettata l'impresa interessata è superiore al beneficio economico che detta impresa ottiene quale conseguenza dell'applicazione della suddetta misura.

75. Occorre ricordare, a questo punto, che, in forza dell'articolo 61, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, quando la Corte annulla la decisione del Tribunale, come proposto nelle presenti conclusioni, essa può statuire definitivamente sulla controversia qualora lo stato degli atti lo consenta, oppure rinviare la causa al Tribunale affinché sia decisa da quest'ultimo.

76. Ritengo che, nella specie, la Corte debba rinviare la presente causa al Tribunale affinché esso esamini il motivo unico che era stato presentato dinanzi ad esso dalle ricorrenti.

77. Come già menzionato in precedenza, detto motivo era, infatti, diretto a contestare, alla luce di determinati principi e disposizioni del diritto fiscale tedesco, l'esattezza dell'interpretazione del diritto nazionale fornita dalla Commissione nell'ambito della determinazione del sistema di riferimento integrante il regime fiscale «normale». Orbene, dalla giurisprudenza della Corte risulta che il controllo dell'interpretazione del diritto nazionale applicabile compiuto dalla Commissione in tale contesto costituisce una *valutazione dei fatti* e può, quindi, essere oggetto di un esame da parte della Corte nell'ambito di un'impugnazione solo al fine di verificare se vi sia stato uno snaturamento di tale diritto [12]. Orbene, osservo che, nell'ambito della presente impugnazione, le ricorrenti non hanno sollevato alcun argomento volto ad ottenere l'accertamento di un siffatto snaturamento.

[12] Sentenza Fiat Chrysler Finance Europe (punto 82 e giurisprudenza citata).

Conclusione

78. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di annullare l'ordinanza del Tribunale dell'Unione europea del 22 ottobre 2021, Fachverband Spielhallen e LM/Commissione (T-510/20) e di rinviare la causa al Tribunale affinché si pronunci sul motivo unico che era stato sollevato dinanzi ad esso dalla Fachverband Spielhallen e.V. e da LM.