Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

18 luglio 2013 *

«Aiuti di Stato — Articoli 107 TFUE e 108 TFUE — Requisito della "selettività" — Regolamento (CE) n. 659/1999 — Articolo 1, lettera b), i) — Aiuto esistente — Normativa nazionale in materia d'imposta sul reddito delle società — Deducibilità delle perdite subite — Indeducibilità in caso di trasferimento della proprietà — Autorizzazione di deroghe — Potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria»

Nella causa C-6/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), con decisione del 30 dicembre 2011, pervenuta in cancelleria il 3 gennaio 2012, nel procedimento

P Oy

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, A. Rosas, E. Juhász (relatore), D. Šváby e C. Vajda, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 novembre 2012,

considerate le osservazioni presentate:

— per la P Oy, da O.A. Haapaniemi, asianajaja;

— per il governo finlandese, da J. Heliskoski e S. Hartikainen, in qualità di agenti;

— per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da I. Koskinen, R. Lyal e T. Maxian Rusche, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 febbraio 2013,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il finlandese.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle pertinenti disposizioni del diritto dell'Unione riguardanti gli aiuti di Stato.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la P Oy (in prosieguo: la «P») e le autorità nazionali competenti in materia d'imposta sui redditi delle società, in merito al diniego di tali autorità di concederle il beneficio della deducibilità delle perdite di esercizio da essa subite, beneficio previsto, in linea di principio, dalla normativa nazionale vigente, e il riporto di tali perdite agli esercizi successivi.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 1 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo [108 TFUE] (GU L 83, pag. 1), intitolato «Definizioni», così prevede:

«Ai fini del presente regolamento, si intende per:

(…)

b) "aiuti esistenti":

i) fatto salvo il disposto degli articoli 144 e 172 dell'atto [relativo alle condizioni di adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e agli adattamenti dei Trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 1994, C 241, pag. 21 e GU 1995, L 1, pag. 1; in prosieguo: l'"atto di adesione")], tutte le misure di aiuto esistenti in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del trattato, ossia tutti i regimi di aiuti e gli aiuti individuali ai quali è stata data esecuzione prima dell'entrata in vigore del trattato e che sono ancora applicabili dopo tale entrata in vigore;

(…)».

Il diritto finlandese

4 La legge n. 1535/1992, del 30 dicembre 1992, relativa alle imposte sui redditi (Tuloverolaki; in prosieguo: la «TVL»), all'articolo 117, intitolato «Perdite e deduzione delle perdite», così dispone:

«Le perdite accertate sono dedotte dal risultato degli esercizi successivi conformemente alle disposizioni del presente capo.

Le perdite sono dedotte nell'ordine in cui sono sopravvenute».

5 L'articolo 119 di tale legge, intitolato «Perdite derivanti da un'attività commerciale o agricola», così dispone:

«Le perdite dell'esercizio, derivanti da un'attività commerciale o agricola, sono dedotte dal risultato prodotto dall'attività commerciale o agricola sui dieci esercizi successivi, via via che tale risultato è prodotto.

Per perdite derivanti da un'attività commerciale s'intende l'importo delle perdite calcolato secondo la legge relativa all'imposta sui redditi di lavoro (laki elinkeinotulon verottamisesta), (…)».

6 L'articolo 122 della medesima legge, intitolato «Effetti del trasferimento della proprietà sulla deducibilità delle perdite», prevede, al primo comma, che le perdite subite da una società non siano deducibili qualora, nel corso dell'esercizio in perdita o successivamente, la proprietà di oltre la metà delle quote o delle azioni sia stata trasferita per cause diverse da eredità o testamento ovvero più della metà dei membri di tale società sia stata sostituita.

7 Detto articolo 122 della TVL dispone, al terzo comma, che, fatto salvo quanto disposto dal primo comma, l'ufficio delle imposte competente può, per ragioni particolari, qualora ciò si riveli necessario ai fini della continuazione dell'attività della società, autorizzare su richiesta la deduzione delle perdite.

8 Per chiarire il disposto del terzo comma dell'articolo 122 della TVL e armonizzare le prassi amministrative, la Direzione generale delle imposte finlandese ha pubblicato, il 14 febbraio 1996, la lettera di orientamento n. 634/348/96, che contiene le seguenti disposizioni pertinenti:

«2. Procedura di autorizzazione derogatoria

2.1 Condizioni di autorizzazione

Ai sensi dell'articolo 122 della TVL, una [società] può ottenere su richiesta, qualora ciò si riveli necessario ai fini della continuazione della sua attività, l'autorizzazione a dedurre le perdite accertate.

Possono essere considerate ragioni particolari, segnatamente:

— le cessioni legate a un cambio generazionale;

— le vendite di imprese a collaboratori;

— l'acquisto di una nuova impresa che non eserciti ancora alcuna attività;

— i trasferimenti di proprietà infragruppo;

— i trasferimenti di proprietà legati a un piano di risanamento;

— conseguenze particolari sull'occupazione; e

— i trasferimenti di proprietà delle società quotate.

2.1.1.
Condizioni particolari

Le disposizioni dell'articolo 122 della TVL perseguono l'obiettivo di evitare che le imprese in perdita possano essere trasformate in merce. Se il cambiamento di proprietario dell'impresa non presenta le caratteristiche indicate, l'autorizzazione a dedurre le perdite può essere concessa.

(…)

2.1.2Continuazione dell'attività

L'autorizzazione a dedurre le perdite può essere concessa qualora tale deduzione sia necessaria per la continuazione dell'attività della [società]. Una condizione assoluta può essere che la [società] continui la sua attività dopo il cambiamento di proprietario. Se, nella pratica, la [società] ha cessato la propria attività e il suo valore risiede essenzialmente nelle perdite accertate, non occorre concedere l'autorizzazione derogatoria».

9 La circolare n. 2/1999, pubblicata dalla Direzione generale delle imposte finlandese il 17 febbraio 1999, menziona altresì, come ragione particolare, l'estensione dell'attività mediante il riscatto di imprese.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 Dagli atti presentati alla Corte risulta che la P, società fondata nel 1998, il 3 settembre 2008 ha chiesto all'amministrazione finanziaria competente di concederle, ai sensi dell'articolo 122, terzo comma, della TVL, il beneficio della deduzione delle perdite subite nel corso degli esercizi dal 1998 al 2004, nonostante il cambiamento di proprietario avvenuto nell'agosto del 2004. L'impresa ha continuato l'attività commerciale dopo tale trasferimento di proprietà, nonché dopo i trasferimenti di proprietà successivi. Tale domanda è stata respinta dall'amministrazione finanziaria competente il 24 ottobre 2008, in quanto la P non aveva dimostrato ragioni particolari sulla cui base la concessione di tale autorizzazione sarebbe stata giustificata, nonostante i trasferimenti di proprietà sopravvenuti.

11 Con decisione del 2 dicembre 2009, lo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki) ha respinto il ricorso della P per motivi coincidenti con quelli dedotti dall'amministrazione finanziaria competente. La P ha impugnato tale decisione dinanzi al Korkein hallinto-oikeus, il quale si chiede, in sostanza, se le disposizioni del diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato, in particolare il criterio di selettività interpretato sotto il profilo del potere discrezionale di cui dispone l'amministrazione finanziaria nella specie, ostino all'adozione di una decisione che autorizza la deducibilità delle perdite di una società, nonostante il cambiamento del suo proprietario, prima che tale misura sia stata debitamente notificata alla Commissione europea ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

12 Secondo il giudice del rinvio, per valutare la selettività di una misura occorre stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, tale misura costituisca un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovano in un'analoga situazione di fatto e di diritto. La determinazione dell'ambito di riferimento a tal fine assumerebbe un'importanza maggiore nel caso di misure fiscali, dal momento che l'esistenza stessa di un vantaggio potrebbe essere accertata solo con riferimento a un livello di tassazione definito «normale».

13 Il giudice del rinvio rileva che esistono due possibilità per quanto riguarda la determinazione di tale ambito di riferimento. Secondo la prima possibilità, detto ambito potrebbe essere costituito dalla regola generale del riporto delle perdite prevista dagli articoli 117 e 119 della TVL. In base a tale regola, l'autorizzazione alla deroga in caso di cambiamento di proprietario non comporterebbe, per la società beneficiaria, una situazione più vantaggiosa rispetto a quella prevista dalla regola generale. Conformemente alla seconda possibilità, l'ambito di riferimento sarebbe costituito dalla regola di cui all'articolo 122, primo comma, della TVL, ai sensi della quale le perdite non sono deducibili dopo un cambiamento di proprietario. Rispetto a tale ambito di riferimento, la disposizione derogatoria di cui all'articolo 122, terzo comma, della TVL riconoscerebbe all'amministrazione finanziaria un potere discrezionale che potrebbe collocare l'impresa beneficiaria in una situazione più vantaggiosa rispetto a quella di un'impresa alla quale il diritto alla deduzione non è stato concesso in sede di procedura di autorizzazione.

14 Il giudice del rinvio osserva altresì che, secondo costante giurisprudenza della Corte, le misure statali che introducono una differenziazione tra imprese e, pertanto, sono a priori selettive, possono essere giustificate qualora tale differenziazione risulti dalla natura o dall'economia del sistema nel quale esse si inseriscono. Egli rileva, in proposito, che il sistema fiscale predisposto dalla normativa di cui trattasi nel

procedimento principale è diretto a evitare che le perdite delle imprese diventino oggetto di commercio o di abuso. Tale rischio riguarderebbe, in particolare, le imprese inattive che hanno subito perdite, che altre imprese potrebbero, con svariati modi, tentare di acquisire per dedurre tali perdite dai propri utili. Il potere discrezionale di cui dispone nella fattispecie l'amministrazione finanziaria potrebbe essere considerato nell'ambito di tale sistema fiscale nel suo insieme, il cui obiettivo sarebbe quello di concedere il beneficio della deducibilità delle perdite in tutti i casi in cui non sia dimostrato un rischio di abusi.

15 Alla luce di tali considerazioni, il Korkein hallinto-oikeus ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, nell'ambito di un procedimento di autorizzazione come quello di cui all'articolo 122, terzo comma, della [TVL], il presupposto relativo alla selettività derivante dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE debba essere interpretato nel senso che osta alla concessione del diritto a dedurre le perdite in caso di trasferimento della proprietà, qualora il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 3, ultima frase, TFUE, non sia rispettato.

2) Se, nell'interpretazione del presupposto relativo alla selettività, si debba prendere in considerazione, in particolare per determinare il gruppo di riferimento, la regola generale sulla deducibilità delle perdite accertate, figurante agli articoli 117 e 119 della [TVL], o la normativa concernente i trasferimenti di proprietà.

3) Qualora si ritenga che il presupposto relativo alla selettività di cui all'articolo 107 TFUE sia soddisfatto a priori, se una disciplina del genere di quella dell'articolo 122, terzo comma, della [TVL] possa considerarsi giustificata per il fatto che si tratti di un meccanismo inerente alla natura del sistema tributario necessario, ad esempio, per impedire l'evasione fiscale;

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

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni dalla seconda alla quarta

16 Con le questioni seconda, terza e quarta, che occorre esaminare congiuntamente e in primis, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se un regime fiscale del tipo di quello derivante dall'articolo 122, primo e terzo comma, della TVL soddisfi il requisito della selettività in quanto elemento della nozione di «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, e, in caso di risposta affermativa, se l'eccezione prevista al terzo comma di tale articolo sia giustificata dal fatto che essa sia insita nella natura del regime fiscale. Il giudice del rinvio chiede inoltre alla Corte di precisare il significato da attribuirsi alla portata del potere discrezionale delle autorità competenti in sede di applicazione di tale regime.

17 In via preliminare si deve rammentare che l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE vieta, in linea di principio, gli aiuti che «favor[iscono] talune imprese o talune produzioni», ossia gli aiuti selettivi.

18 Pertanto, una misura mediante la quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un trattamento fiscale vantaggioso che, pur non implicando un trasferimento di risorse statali, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole rispetto agli altri contribuenti, costituisce aiuto

di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Al contrario, vantaggi risultanti da una misura generale applicabile senza distinzione a tutti gli operatori economici non costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE (sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, Racc. pag. I-11113, punti 72, 73 nonché la giurisprudenza citata).

19 Secondo la giurisprudenza della Corte, la qualificazione di una misura fiscale nazionale come «selettiva» presuppone, in un primo momento, l'identificazione e il previo esame del regime fiscale ordinario o «normale» applicabile nello Stato membro interessato. Successivamente, si deve valutare e accertare, a fronte di tale regime fiscale ordinario o «normale», l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata dimostrando che quest'ultima deroga a tale regime ordinario, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema fiscale di tale Stato membro, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile (v. sentenza dell'8 settembre 2011, Paint Graphos e a., da C-78/08 a C-80/08, Racc. pag. I-7611, punto 49 e la giurisprudenza citata).

20 In proposito si deve rilevare che tale qualificazione presuppone non soltanto la conoscenza del contenuto delle pertinenti norme di diritto, ma richiede altresì l'esame della loro portata, fondato sulla prassi amministrativa e giurisdizionale e sulle informazioni riguardanti l'ampiezza dell'ambito di applicazione ratione personae di tali norme.

21 Poiché il giudice del rinvio non ha comunicato tutte queste informazioni, la Corte non ritiene di essere in grado di prendere posizione in ordine a tale qualificazione.

22 Secondo la giurisprudenza della Corte, non soddisfa il requisito della selettività una misura che, sebbene costitutiva di un vantaggio per il suo beneficiario, sia giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inserisce (sentenza dell'8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Racc. pag. I-8365, punto 42 nonché la giurisprudenza citata). Pertanto, una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema fiscale generale può essere giustificata qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema fiscale (v. sentenza Paint Graphos e a., cit., punto 65 nonché la giurisprudenza citata).

23 Si deve osservare in proposito che l'esistenza di un sistema di autorizzazione non esclude di per sé una tale giustificazione.

24 Invero, la giustificazione è possibile nel caso in cui, nell'ambito della procedura di autorizzazione, il potere discrezionale dell'autorità competente sia limitato alla verifica delle condizioni stabilite per perseguire finalità fiscali identificabili e i criteri che tale autorità è chiamata ad applicare siano insiti nella natura del regime fiscale.

25 Per quanto attiene al potere dell'autorità competente, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte un potere discrezionale che consenta a tale autorità di determinare i beneficiari o le condizioni della misura concessa non può considerarsi avente carattere generale (v., in tal senso, sentenza del 29 giugno 1999, DM Transport, C-256/97, Racc. pag. I-3913, punto 27 e la giurisprudenza citata).

26 Pertanto, l'applicazione di un sistema di autorizzazione che consenta di riportare le perdite agli esercizi fiscali successivi, come quello in esame nella specie, non può in linea di principio considerarsi selettiva se le autorità competenti, nel decidere sull'esito da riservare alla domanda di autorizzazione, dispongono soltanto di un potere discrezionale delimitato da criteri oggettivi che non sono estranei al sistema fiscale predisposto dalla normativa di cui trattasi, quali l'obiettivo di evitare il commercio delle perdite.

27 Per contro, se le autorità competenti dispongono di un ampio potere discrezionale per determinare i beneficiari e le condizioni della misura concessa sulla base di criteri estranei al sistema fiscale, quali il mantenimento dell'occupazione, l'esercizio di tale potere deve allora essere considerato tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre, che si troverebbero, alla luce dell'obiettivo perseguito, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile (v., in tal senso, sentenza Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, cit., punto 75).

28 Orbene, a tale proposito, dalla decisione di rinvio emerge che la Direzione generale delle imposte finlandese ha emanato una lettera di orientamento, menzionata al punto 8 della presente sentenza, che indica, quale «ragione particolare» ai fini di un'autorizzazione in deroga al divieto di deduzione delle perdite, inter alia, conseguenze particolari sull'occupazione.

29 In tale contesto occorre ricordare che la Corte ha già avuto modo di dichiarare che l'applicazione di una politica di sviluppo regionale o di coesione sociale in quanto tale non può consentire che una misura adottata nell'ambito di tale politica sia considerata giustificata dalla natura e dall'economia di un sistema fiscale nazionale (v., in tal senso, sentenza del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione, C-88/03, Racc. pag. I-7115, punto 82).

30 Sebbene dalla decisione di rinvio emerga, a tale proposito, che la lettera di orientamento summenzionata non è giuridicamente vincolante, si deve rilevare che, se è pur vero che l'autorità competente doveva poter determinare i beneficiari della deduzione delle perdite sulla base di criteri estranei al sistema fiscale, quali il mantenimento dell'occupazione, un siffatto esercizio di detto potere dovrebbe allora essere considerato tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre, che si troverebbero, alla luce dell'obiettivo perseguito, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile.

31 La Corte non dispone, tuttavia, di elementi sufficienti per valutare la giustificazione dell'eventuale selettività del regime fiscale di cui trattasi nel procedimento principale.

32 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alle questioni seconda, terza e quarta dichiarando che un regime fiscale, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, può soddisfare il requisito della selettività in quanto elemento della nozione di «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, qualora sia dimostrato che il sistema di riferimento, ossia il sistema «normale», consiste nel divieto di dedurre perdite nell'ipotesi di cambiamento di proprietario ai sensi dell'articolo 122, primo comma, della TVL, rispetto al quale il sistema di autorizzazione previsto al terzo comma di tale articolo costituirebbe un'eccezione. Un regime di questo genere può giustificarsi con la natura o con l'economia generale del sistema nel quale esso s'inserisce, e tale giustificazione esclude che l'autorità nazionale competente, per quanto concerne l'autorizzazione a derogare al divieto di deduzione delle perdite, possa disporre di un potere discrezionale che le consenta di fondare le proprie decisioni di autorizzazione su criteri estranei a tale regime fiscale. La Corte non dispone tuttavia di elementi sufficienti per pronunciarsi in via definitiva su tali qualificazioni.

33 Si rammenta peraltro che la selettività è soltanto uno degli elementi dell'aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno. In assenza d'informazioni in merito, nemmeno la questione relativa ad altri elementi rientra nell'esame della Corte.

Sulla prima questione

34 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il divieto di dare esecuzione ai progetti di aiuto, sancito dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, osti all'applicazione del regime fiscale previsto dall'articolo 122, primo e terzo comma, della TVL.

35 Per quanto riguarda il controllo del rispetto, da parte degli Stati membri, degli obblighi posti a loro carico dagli articoli 107 TFUE e 108 TFUE, si devono rammentare l'articolazione delle disposizioni di quest'ultimo articolo, nonché i poteri e le competenze che tali disposizioni conferiscono, da un lato, alla Commissione e, dall'altro, agli Stati membri.

36 L'articolo 108 TFUE istituisce procedure distinte a seconda che gli aiuti siano esistenti o nuovi. Mentre gli aiuti nuovi, conformemente all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, devono essere preventivamente notificati alla Commissione e non possono essere attuati prima che la procedura sia conclusa con una decisione definitiva, gli aiuti esistenti possono, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, TFUE, essere regolarmente attuati fintantoché la Commissione non abbia constatato la loro incompatibilità (sentenza del 29 novembre 2012, Kremikovtzi, C-262/11, punto 49 e la giurisprudenza citata).

37 Nell'ambito di tale sistema di controllo, la Commissione e i giudici nazionali esercitano competenze e poteri distinti (sentenza del 9 agosto 1994, Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, Racc. pag. I-3829, punto 14).

38 A detti giudici possono essere sottoposte controversie nelle quali sono tenuti a interpretare e applicare la nozione di aiuto di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in particolare al fine di stabilire se una misura statale, adottata senza seguire il procedimento di controllo preventivo di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, debba o meno esservi soggetta. Al contrario, essi non sono competenti a statuire sulla compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato interno (sentenza del 18 luglio 2007, Lucchini, C-119/05, Racc. pag. I-6199, punti 50 e 51 nonché la giurisprudenza citata).

39 Mentre la Commissione è chiamata a esaminare la compatibilità dell'aiuto progettato con il mercato interno, anche nei casi in cui lo Stato membro trasgredisca il divieto di attuare le misure di aiuto, sancito dall'articolo 108, paragrafo 3, ultima frase, TFUE, in una tale situazione i giudici nazionali si limitano a salvaguardare, fino alla decisione finale della Commissione, i diritti dei singoli rispetto a un'eventuale inosservanza, da parte delle autorità statali, di tale divieto (v., in tal senso, sentenza del 12 febbraio 2008, CELF e Ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, Racc. pag. I-469, punto 38 nonché la giurisprudenza citata).

40 Per quanto riguarda gli aiuti esistenti, si deve rammentare che l'articolo 108, paragrafo 1, TFUE attribuisce alla Commissione la competenza a procedere, con gli Stati membri, al loro esame permanente. Tale esame può indurre la Commissione a proporre allo Stato membro interessato le misure utili richieste dallo sviluppo progressivo o dal funzionamento del mercato comune e, se del caso, a decidere la soppressione o la modifica di un aiuto che essa reputi incompatibile con il mercato interno.

41 Tali aiuti devono essere considerati legali fintantoché la Commissione non ne abbia accertato l'incompatibilità con il mercato interno (sentenza del 18 novembre 2010, NDSHT/Commissione, C-322/09 P, Racc. pag. I-11911, punto 52 e la giurisprudenza citata). Pertanto, in tali circostanze, l'articolo 108, paragrafo 3, TFUE non conferisce ai giudici nazionali la competenza a vietare l'esecuzione di un aiuto esistente.

42 Ai sensi dell'articolo 1, lettera b), i), del regolamento n. 659/1999, costituiscono «aiuti esistenti», fatti salvi gli articoli 144 e 172 dell'atto di adesione dell'Austria, della Finlandia e della Svezia, tutte le misure di aiuto esistenti prima dell'entrata in vigore del Trattato nello Stato membro di cui trattasi, ossia tutti i regimi di aiuti e gli aiuti individuali ai quali è stata data esecuzione prima di tale entrata in vigore, e che sono ancora applicabili dopo la stessa.

43 Alla luce delle informazioni contenute negli atti presentati alla Corte, e come rilevato tanto dal governo finlandese quanto dalla Commissione, il regime previsto dall'articolo 122, primo e terzo comma, della TVL, è stato attuato prima dell'entrata in vigore, il 1º gennaio 1994, dell'accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3), e continua ad applicarsi da quella data. La Repubblica di Finlandia ha aderito all'Unione europea il 1º gennaio 1995.

44 Inoltre, conformemente a quanto osservato dalla Commissione, le circostanze, previste dagli articoli 144 e 172 dell'atto di adesione, nelle quali l'articolo 1, lettera b), i), del regolamento n. 659/1999, concernente la definizione della nozione di «aiuto esistente», non sarebbe applicabile, non sono pertinenti nella presente causa.

45 Va rammentato che la modifica delle modalità d'applicazione di un regime di aiuti può condurre, in presenza di determinate condizioni, alla qualificazione di tale regime come aiuto nuovo.

46 Spetta al giudice del rinvio verificare se le modalità di applicazione del regime di cui trattasi nel procedimento principale non siano state modificate.

47 Qualora risulti che eventuali modifiche hanno avuto l'effetto di ampliare la portata del regime, potrebbe essere necessario considerare che si tratta di un aiuto nuovo comportante l'applicabilità della procedura di notifica prevista dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

48 Si deve di conseguenza rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 108, paragrafo 3, TFUE non osta a che un regime fiscale, come quello previsto dall'articolo 122, primo e terzo comma, della TVL, nel caso in cui dovesse essere qualificato come «aiuto di Stato», continui, poiché considerato «esistente», a essere applicato nello Stato membro che ha predisposto tale regime fiscale, fatta salva la competenza della Commissione prevista dal richiamato articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

Sulle spese

49 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

1) **Un regime fiscale, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, può soddisfare il requisito della selettività in quanto elemento della nozione di «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, qualora sia dimostrato che il sistema di riferimento, ossia il sistema «normale», consiste nel divieto di dedurre perdite nell'ipotesi di cambiamento di proprietario ai sensi dell'articolo 122, primo comma, della legge n. 1535/1992, del 30 dicembre 1992, relativa all'imposta sul reddito (Tuloverolaki), rispetto al quale il sistema di autorizzazione previsto al terzo comma di tale articolo costituirebbe un'eccezione. Un regime di questo genere può giustificarsi con la natura o con l'economia generale del sistema nel quale esso s'inserisce, e tale giustificazione esclude che l'autorità nazionale competente, per quanto concerne l'autorizzazione a derogare al divieto di deduzione delle perdite, possa disporre di un potere discrezionale che le consenta di fondare le proprie decisioni di autorizzazione su criteri estranei a tale regime fiscale. La Corte non dispone tuttavia di elementi sufficienti per pronunciarsi in via definitiva su tali qualificazioni.**

2) **L'articolo 108, paragrafo 3, TFUE non osta a che un regime fiscale, come quello previsto dall'articolo 122, primo e terzo comma, della legge n. 1535/1992, nel caso in cui dovesse essere qualificato come «aiuto di Stato», continui, poiché considerato «esistente», a essere**

applicato nello Stato membro che ha predisposto tale regime fiscale, fatta salva la competenza della Commissione europea prevista dal richiamato articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

Firme