CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

YVES BOT

presentate il 23 aprile 2009 [1]

1. In seguito ai lavori effettuati nel 1997 in seno al Consiglio dell'Unione europea sulla concorrenza fiscale tra gli Stati membri, la Commissione delle Comunità europee ha proceduto all'esame ed al riesame dei regimi fiscali adottati dagli Stati membri alla luce delle norme del Trattato CE in materia di aiuti di Stato.

2. La Commissione ha quindi riesaminato il regime fiscale attuato dal Regno del Belgio a favore dei centri di coordinamento [2]. Mentre nel 1984, nel 1987 e poi nel 1990 la Commissione aveva deciso che tale regime non costituiva un aiuto di Stato, il 17 febbraio 2003 essa ha adottato una decisione che dichiara tale regime incompatibile con il mercato comune [3]. Tale decisione è stata oggetto di un ricorso di annullamento dinanzi alla Corte, la cui sentenza è stata pronunciata il 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione [4].

3. In parallelo, la Commissione ha esaminato il regime fiscale istituito nel 1997 dal Regno dei Paesi Bassi riguardante le attività di finanziamento internazionale svolte da taluni gruppi d'impresa (in prosieguo: il «regime CFA»).

4. Tale regime consente alle imprese in possesso di un'autorizzazione individuale di durata decennale di costituire riserve per rischi legati all'esercizio di siffatte attività. Il detto regime non è stato notificato alla Commissione prima della sua attuazione e quest'ultima ha deciso, l'11 luglio 2001, di avviare un procedimento d'indagine formale in conformità dell'art. 88, n. 2, CE.

5. Con decisione 17 febbraio 2003 [5], la Commissione ha ritenuto che tale regime costituisse un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune. Essa ha tuttavia considerato che i beneficiari di tale regime alla data in cui è stato avviato il procedimento d'indagine formale potevano valersi di un legittimo affidamento sulla compatibilità del regime

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Un centro di coordinamento è un'impresa creata da un gruppo di società multinazionali, che ha lo scopo di fornire vari servizi a tali società, in particolare nel settore finanziario.

3 — Decisione della Commissione C(2003) 564 def., concernente il regime di aiuti attuato dal Belgio a favore dei centri di coordinamento stabiliti in Belgio, come rettificata dal corrigendum 23 aprile 2003.

4 — Cause C-182/03 e C-217/03, Racc. pag. I-5479.

5 — Decisione della Commissione 2003/515/CE, relativa alla misura d'aiuto alla quale i Paesi Bassi hanno dato esecuzione in favore di attività finanziarie internazionali (GU L 180, pag. 52; in prosieguo: la «decisione controversa»).

con le norme del Trattato, date le reiterate posizioni assunte nei confronti del regime fiscale belga nel 1984, nel 1987 e nel 1990. La Commissione ha quindi autorizzato tali imprese a beneficiare del regime CFA fino alla scadenza delle autorizzazioni in corso e, in ogni caso, non oltre il 31 dicembre 2010.

6. La Koninklijke Friesland Foods NV [6], impresa olandese, ha adito il Tribunale di primo grado delle Comunità europee con un ricorso di annullamento nei confronti della decisione controversa.

7. Con sentenza 12 settembre 2007, Koninklijke Friesland Foods/Commissione [7], il Tribunale ha annullato tale decisione in quanto esclude dal regime transitorio gli operatori economici come la KFF che, alla data dell'11 luglio 2001, avevano presentato una domanda di autorizzazione sulla quale l'amministrazione fiscale olandese non si era ancora pronunciata.

8. In questa causa, la Corte deve decidere dell'impugnazione proposta dalla Commissione nei confronti di tale sentenza. Questa impugnazione solleva, in sostanza, due questioni giuridiche connesse alla qualità di beneficiario potenziale del regime di aiuti della KFF e all'omessa notifica di tale regime alla Commissione.

9. La prima è collegata alla ricevibilità del ricorso di annullamento proposto da tale impresa avverso la decisione controversa. Si tratta di chiarire se la KFF possa contestare la legittimità di tale decisione dinanzi al giudice comunitario ancorché essa, il giorno della notifica di tale decisione, non beneficiasse di alcun diritto acquisito.

10. La seconda questione giuridica conduce la Corte ad esaminare la portata del principio della tutela del legittimo affidamento nel settore degli aiuti di Stato. Si tratta di chiarire se la KFF possa, allo stesso titolo delle imprese beneficiarie del regime, valersi del principio della tutela del legittimo affidamento e beneficiare di misure transitorie ancorché tale regime non sia stato oggetto di alcuna notifica alla Commissione prima di essere attuato. La Corte è quindi invitata ad esaminare se le condizioni da essa stabilite nella citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione per riconoscere l'esistenza di una violazione di tale principio siano nella fattispecie soddisfatte.

11. Nelle presenti conclusioni, proporrò alla Corte di dichiarare il ricorso fondato.

12. In via principale, sosterrò che il Tribunale, decidendo che la KFF è individualmente interessata dalla decisione controversa, ha commesso un errore di diritto nell'ambito della valutazione della ricevibilità del ricorso,

6 — In prosieguo: la «KFF».
7 — Causa T-348/03; in prosieguo: la «sentenza impugnata».

che giustifica l'annullamento della sentenza impugnata.

13. In subordine, farò valere che, pur supponendo ricevibile il ricorso della KFF, tale sentenza dev'essere annullata in quanto detta impresa non poteva valersi di una violazione del principio della tutela del legittimo affidamento.

14. Proporrò alla Corte di decidere essa stessa in via definitiva sull'eccezione di irricevibilità sollevata dalla Commissione e di accoglierla.

I — Contesto normativo comunitario

15. Nel Trattato CE, gli aiuti di Stato sono in linea di principio vietati, con talune eccezioni. L'art. 87, n. 1, CE recita:

«Salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

16. L'art. 87 CE elenca quindi, ai nn. 2 e 3, gli aiuti di Stato che giuridicamente sono pienamente compatibili con il mercato comune e quelli che possono essere considerati compatibili con esso.

17. L'art. 88 CE così recita:

«1. La Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in questi Stati. Essa propone a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato comune.

2. Qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato comune a norma dell'art. 87, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato.

(...)

3. Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato comune a norma dell'articolo 87, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale».

18. L'art. 89 CE autorizza, infine, il Consiglio ad adottare regolamenti per l'applicazione degli artt. 87 CE e 88 CE. Sulla base di tale autorizzazione, il Consiglio ha adottato, il 22 marzo 1999, il regolamento (CE) n. 659/1999 [8], che fissa norme precise circa le procedure da seguire per l'applicazione dell'art. 88 CE.

II — Il regime CFA

19. Il regime CFA è istituito dalla legge relativa all'imposta sulle società del 1969 [9]. Esso è stato modificato dalla legge 13 dicembre 1996 [10], che ha introdotto l'art. 15 b per contrastare la propensione delle imprese olandesi operanti a livello internazionale a collocare le proprie attività finanziarie di gruppo in società all'estero, in particolare nei paradisi fiscali. Tale regime, come modificato, è entrato in vigore il 1º gennaio 1997.

20. L'art. 15 b della legge del 1969 permette alle imprese beneficiarie di costituire una riserva di rischio legata alle loro attività finanziarie internazionali. Tale regime è aperto a tutte le società che sono soggetti passivi, siano esse olandesi o estere, a condizione che vengano soddisfatti i seguenti requisiti stabiliti dalla detta disposizione:

— l'impresa beneficiaria deve svolgere un'attività di finanziamento a favore di entità

8 — Regolamento del Consiglio recante modalità di applicazione dell'articolo [88 CE] (GU L 83, pag. 1).

9 — Wet op de vennootschasbelasting 1969.

10 — Legge recante modifiche alla legge relativa all'imposta sulle società del 1969 al fine di combattere l'erosione della base imponibile e di rafforzare l'infrastruttura tributaria (Wet van 13 december 1996 tot wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur) (Stb. 1996, n. 65; in prosieguo: la «legge del 1969»).

del gruppo stabilite in almeno quattro paesi o in almeno due continenti;

— essa deve svolgere un'attività regolare di prestito e di investimento di fondi e deve essere in grado di operare in maniera autonoma. Tale attività deve essere gestita unicamente dal Regno dei Paesi Bassi;

— le consociate nei quattro Stati devono contribuire per ciascun paese per almeno il 5 % del reddito imponibile connesso alle attività finanziarie. Ognuno dei due continenti deve contribuire per almeno il 10 % di tale reddito.

21. Ai sensi dell'art. 15 b, n. 10, della legge del 1969, l'ispettore del servizio delle imposte esamina le domande delle imprese che desiderano beneficiare delle disposizioni del regime CFA. Egli concede il beneficio di tale regime, precisando le condizioni di utilizzo riguardo alla situazione particolare dell'impresa, adottando una decisione che può essere impugnata (in prosieguo: l'«autorizzazione CFA») [11].

11 — V. decreto 2 ottobre 1997, DB 97/3951, che stabilisce la decisione tipo di cui all'articolo 15 bis della legge del 1969 (Besluit nr. DB 97/3951 van 2 oktober 1997 tot vaststelling van de modelbeschikking inzake artikel 15 b van de Wet op de venootschapsbelasting 1969).

III — Ambito fattuale e procedurale

A — *I fatti precedenti alla decisione controversa*

22. Il regime CFA non è stato notificato alla Commissione prima di essere attuato il 1° gennaio 1997.

23. In seguito ad una riflessione sulla concorrenza fiscale tra gli Stati membri, il Consiglio «Affari economici e finanziari» ha adottato un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese [12]. Esso ha costituito un gruppo ad hoc, incaricato di valutare le misure fiscali nazionali aventi conseguenze dannose per il mercato comune.

24. In seguito a tale iniziativa, la Commissione si è impegnata ad elaborare orientamenti relativi all'applicazione degli artt. 87 CE e 88 CE alle misure di tassazione diretta delle imprese. La Commissione ha così adottato, in data 11 novembre 1998, una comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese [13]. Sulla base di tale comunicazione,

12 — Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, 1° dicembre 1997, su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese (GU 1998, C 2, pag. 2).

13 — GU C 384, pag. 3.

la Commissione ha proceduto all'esame o al riesame dei regimi fiscali vigenti nei vari Stati membri.

25. Il 12 febbraio 1999 la Commissione ha quindi chiesto alle autorità olandesi informazioni sul regime CFA. Tali autorità hanno risposto l'8 marzo 1999.

26. Il 27 dicembre 2000 la KFF ha presentato una domanda presso l'amministrazione fiscale olandese al fine di poter costituire una riserva a titolo del regime CFA, a far data dal 1° gennaio 2000 (in prosieguo: la «domanda CFA»). Tale domanda è stata oggetto di discussioni con l'amministrazione tributaria il 24 aprile 2001.

27. Con lettera dell'11 luglio 2001, pubblicata nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* del 31 ottobre 2001, la Commissione ha notificato al Regno dei Paesi Bassi la decisione di avviare il procedimento d'indagine formale in conformità all'art. 88, n. 2, CE [14]. Nell'ambito della valutazione preliminare dell'aiuto, la Commissione ha espresso i propri dubbi circa la compatibilità del regime CFA con il mercato comune. Essa ha indicato che tale regime poteva costituire un aiuto di Stato, e che esso sembrava non poter beneficiare di nessuna delle eccezioni previste all'art. 87, nn. 2 e 3, CE. In conformità dell'art. 88, n. 2, CE, la Commissione ha invitato il Regno dei Paesi Bassi nonché le altre parti interessate a presentare le loro osservazioni nel termine di un mese.

28. Il 26 luglio 2001 l'amministrazione fiscale olandese ha informato la KFF dell'avvio del procedimento d'indagine formale da parte della Commissione.

29. In seguito all'avvio di tale procedimento, la domanda CFA della KFF è stata sospesa.

30. Con lettera del 3 ottobre 2002, il Regno dei Paesi Bassi ha fatto valere presso la Commissione che, considerato il legittimo affidamento e il rispetto dei diritti acquisiti, tale istituzione doveva permettere alle imprese già beneficiarie del regime CFA di continuare a beneficiarne fino alla scadenza delle autorizzazioni concesse.

31. Infine, il 5 dicembre 2002, il Segretario di Stato alle Finanze olandese ha adottato una decisione nella quale si indica che l'amministrazione cessava, a partire da tale data, il trattamento di ogni nuova domanda di applicazione del regime CFA.

14 — GU C 306, pag. 6.

B — *La decisione controversa*

32. Il 17 febbraio 2003 la Commissione ha adottato la decisione controversa.

33. Con tale decisione, la Commissione conferma i propri dubbi circa l'esistenza e la compatibilità del regime CFA con il diritto comunitario. Essa indica, anzitutto, che tale regime costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE ed espone i motivi per i quali ritiene che esso non possa beneficiare di nessuna delle eccezioni previste ai nn. 2 e 3 del medesimo articolo.

34. La Commissione esamina poi il legittimo affidamento dei beneficiari del regime CFA. Essa ne riconosce l'esistenza ed afferma che tale legittimo affidamento giustifica la sua rinuncia ad ordinare il recupero degli aiuti concessi.

35. I punti 111 e 112 della decisione controversa sono formulati come segue:

«(…)

Nel caso in questione la Commissione osserva che, benché il regime belga e quello olandese non siano del tutto identici, il regime CFA presenta comunque delle analogie con quello introdotto in Belgio col regio decreto n. 187 del 30 dicembre 1982 e relativo al trattamento fiscale dei centri di coordinamento. Entrambi i regimi riguardano infatti attività intragruppo, e un gran numero di beneficiari del regime CFA aveva in precedenza fatto ricorso al regime belga dei centri di coordinamento. Con decisione del 2 maggio 1984, la Commissione ha stabilito che il regime belga [dei centri di coordinamento] non costituiva un aiuto ai sensi dell'articolo [87, n. 1, CE]. Anche se tale decisione non è stata pubblicata va osservato, come del resto sottolineano [il Regno dei] Paesi Bassi e le parti interessate, che sia nella XIV relazione sulla concorrenza che in una risposta a un'interrogazione parlamentare [15] è stato dichiarato che la Commissione non aveva sollevato obiezioni riguardo al regime belga dei centri di coordinamento.

In questo contesto la Commissione osserva che la sua decisione riguardo al regime belga dei centri di coordinamento è stata presa prima dell'entrata in vigore del regime CFA. La Commissione osserva altresì che tutti i beneficiari del regime CFA sono stati autorizzati come tali prima della decisione della Commissione dell'11 luglio 2001 relativa all'avvio del procedimento formale di indagine. La Commissione accetta di conseguenza gli argomenti [del Regno] dei Paesi Bassi e degli interessati riguardanti l'esistenza di un legittimo affidamento da parte dei beneficiari del regime, e rinuncia a ordinare il recupero degli aiuti concessi».

15 — La Commissione rinvia alla sua nota a piè di pagina n. 16, che fa riferimento all'interrogazione scritta n. 1735/90 (GU 1991, C 63, pag. 37). Essa rinvia altresì alle precedenti interrogazioni dei deputati europei belgi sigg. Radoux, n. 2381/82, (GU 1983, C 170, pag. 9) e Van Rompuy, n. 1817/83 (GU 1984, C 148, pag. 14).

36. La Commissione, infine, esamina le ragioni per le quali ritiene necessario prevedere un periodo transitorio per l'estinzione degli effetti del regime CFA. Essa distingue quindi due situazioni.

37. Riguardo al trattamento delle riserve già costituite dalle imprese beneficiarie nell'ambito del regime CFA, la Commissione constata che tali riserve si inseriscono nell'ambito di una strategia a lungo termine e che i vantaggi legati ad esse sono stati acquisiti sulla base di un legittimo affidamento. Essa ritiene, pertanto, che tali imprese beneficiarie possano continuare ad utilizzare le loro riserve, conformemente alla legislazione olandese esistente [16].

38. Per quanto riguarda la costituzione di nuove riserve, la Commissione rileva che, dopo una decisione che dichiara un aiuto incompatibile con il mercato comune, le imprese non possono più invocare i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto. Al riguardo, essa indica che gli effetti del legittimo affidamento non possono perdurare al di là di un termine ragionevole che fornisce allo Stato membro e alle imprese interessate il tempo necessario per adattarsi alla nuova situazione. Nella fattispecie, la Commissione tiene conto del contesto in cui va situata la procedura in oggetto e in particolare dei progressi già compiuti a livello comunitario per contrastare la concorrenza fiscale dannosa. Essa tiene altresì conto dell'annunciata fine del regime CFA a decorrere dal mese di dicembre 2002 e quindi della diminuzione progressiva del numero di beneficiari fino al 2010 [17].

39. Al punto 118 della decisione controversa, la Commissione afferma quindi quanto segue:

«Date queste circostanze eccezionali la Commissione ritiene che le imprese che al momento dell'avvio di questo procedimento potevano beneficiare del regime CFA, possono continuare sia a costituire nuove riserve che a utilizzare quelle già esistenti conformemente alle disposizioni d'esecuzione del regime in vigore, e questo per la durata delle decisioni già adottate e al più tardi fino al 31 dicembre 2010».

40. Dalle considerazioni che precedono, la Commissione trae la conclusione seguente:

«(119) La Commissione constata che [il Regno dei] Paesi Bassi [ha] dato esecuzione illegalmente all'aiuto in oggetto in violazione dell'articolo 88, paragrafo 3, [CE]. La Commissione constata che il regime CFA è incompatibile con il mercato comune.

16 — V. punto 114 della decisione controversa.

17 — V. punti 115-117 di tale decisione.

Tuttavia, dati il legittimo affidamento dei beneficiari e le circostanze eccezionali sopra descritte, non vi è ragione per procedere al recupero degli aiuti versati e il regime può essere mantenuto fino al massimo al 31 dicembre 2010».

41. Il dispositivo della decisione controversa è redatto come segue:

«*Articolo 1*

L'aiuto di Stato al quale [il Regno dei] Paesi Bassi [ha] dato esecuzione nel quadro dell'articolo 15 [b] della legge relativa all'imposta sulle società del 1969, e che è stato introdotto con la legge del 13 dicembre 1996, è incompatibile con il mercato comune.

Articolo 2

[Il Regno dei] Paesi Bassi sopprim[e] il regime di aiuti di cui all'articolo 1. Le imprese rientranti in questo regime alla data dell'11 luglio 2001 possono continuare a beneficiarne fino alla fine del periodo di dieci anni concesso loro dall'amministrazione fiscale olandese. L'applicazione del regime cessa in ogni caso al più tardi il 31 dicembre 2010.

(…)».

C — *I fatti successivi alla decisione controversa*

42. Con lettera dell'11 aprile 2003, il Regno dei Paesi Bassi ha chiesto alla Commissione di confermare per iscritto che il regime transitorio previsto all'art. 2 della decisione controversa si applicava anche alle imprese che, pur non beneficiando di una decisione dell'amministrazione fiscale olandese che consentisse loro di fruire del regime CFA, avevano presentato una domanda in tal senso prima del 5 dicembre 2002, data a partire dalla quale ogni nuova domanda di applicazione del regime CFA sarebbe stata respinta, nei limiti in cui tali imprese soddisfacevano ai requisiti del regime alla data dell'11 luglio 2001.

43. In una lettera del 7 luglio 2003, la Commissione ha indicato che risultava chiaramente dal punto 118 della decisione controversa e dall'art. 2 di questa che il regime transitorio non si applicava a tali imprese. Essa ha altresì affermato che, se le

autorità olandesi avessero deciso di concedere un'autorizzazione CFA alle dette imprese, ciò sarebbe equivalso a concedere un nuovo aiuto contrario alla decisione controversa.

44. Il 21 agosto 2003 l'amministrazione fiscale olandese ha respinto la domanda CFA della KFF sulla base alla decisione controversa.

45. L'art. 15 b della legge del 1969 è stato abrogato dall'art. 1, sezione D, della legge 15 settembre 2005 [18].

46. L'art. 2 di quest'ultima legge afferma in sostanza che, per quanto riguarda il contribuente soggetto all'imposta sulle società il quale alla data dell'11 luglio 2001 soddisfaceva ai requisiti del regime dell'art. 15 b della legge del 1969, tale articolo e le disposizioni che ne conseguono restano applicabili. Esso prevede altresì che detta disposizione transitoria si applichi per un periodo di dieci anni a decorrere dalla data in cui il contribuente poteva costituire una riserva, e che tale periodo non può andare oltre il 31 dicembre 2010.

18 — Legge recante modifiche della legge del 1969 — soppressione del regime CFA (Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 — vervallen van concernfinancieringsregeling) (Stb. 2005, n. 468).

IV — Il ricorso dinanzi al Tribunale e la sentenza impugnata

47. In data 10 ottobre 2003, la KFF ha proposto un ricorso di annullamento della decisione controversa dinanzi al Tribunale.

48. Con atto depositato presso la cancelleria il 14 gennaio 2004, la Commissione ha sollevato un'eccezione di irricevibilità ai sensi dell'art. 114, n. 1, del regolamento di procedura del Tribunale. Il 29 marzo 2004 la KFF ha presentato osservazioni in merito a tale eccezione. Con ordinanza 28 febbraio 2005 il Tribunale ha deciso di riunire al merito la decisione sull'eccezione di irricevibilità, riservandosi sulle spese.

49. Nella sentenza impugnata, il Tribunale ha ritenuto ricevibile il ricorso proposto dalla KFF. Esso ha, inoltre, giudicato fondato tale ricorso ed ha annullato l'art. 2 della decisione controversa nella parte in cui escludeva dal regime transitorio previsto gli operatori che, alla data dell'11 luglio 2001, avevano proposto presso l'amministrazione fiscale olandese una domanda di applicazione del regime degli aiuti in questione su cui questa non aveva ancora deciso a tale data.

V — Il procedimento dinanzi alla Corte e le conclusioni delle parti

50. Ai sensi dell'art. 56 dello Statuto della Corte di giustizia, la Commissione ha proposto un ricorso contro la sentenza impugnata, con atto depositato presso la cancelleria della Corte il 22 novembre 2007.

51. In via principale, la Commissione chiede alla Corte di constatare la fondatezza della presente impugnazione e, conseguentemente, di annullare la sentenza impugnata, di respingere il ricorso di annullamento proposto dalla KFF e di condannare quest'ultima alle spese dei due procedimenti.

52. In subordine, la Commissione chiede alla Corte di annullare la sentenza impugnata nella parte in cui conferisce diritti ad operatori di mercato diversi dalla KFF, i quali l'11 luglio 2001 avevano presentato presso l'amministrazione fiscale olandese una domanda di applicazione del regime CFA, e di respingere il ricorso di annullamento della decisione controversa in quanto volto a conferire diritti ad imprese diverse dalla KFF.

53. La KFF chiede di respingere il ricorso e di condannare la Commissione alle spese.

VI — L'esame del ricorso

A — *Sul primo motivo, vertente sulla violazione della condizione relativa all'interesse individuale della KFF*

1. Argomenti delle parti

54. La Commissione ritiene che il Tribunale abbia deciso erroneamente che la KFF fosse individualmente interessata dalla decisione controversa ai sensi dell'art. 230, quarto comma, CE e della giurisprudenza della Corte.

55. Essa fa valere, a tale riguardo, che il Tribunale ha commesso un errore di diritto fondando la sua analisi sulla citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione, ed assimilando la situazione della KFF a quella degli operatori economici che, in tale causa, chiedevano il rinnovo della loro autorizzazione. Ebbene, secondo la Commissione, le due situazioni non sono equiparabili in quanto la KFF non ha mai beneficiato del regime CFA. Contrariamente a quanto sostiene il Tribunale al punto 100 della sentenza impugnata, tale impresa non sarebbe quindi pregiudicata «in modo speciale» dalla decisione controversa, bensì esattamente alla stessa maniera delle altre imprese olandesi che non hanno mai beneficiato di tale regime.

56. La KFF sostiene che tale motivo è irricevibile. Essa considera, infatti, che sapere se la differenza tra una prima domanda di autorizzazione e una domanda di rinnovo sia rilevante per stabilire se essa faccia parte di un gruppo ristretto è una questione di fatto che la Corte non può esaminare nell'ambito di un'impugnazione.

2. Valutazione

57. La decisione controversa, ai sensi del suo art. 4, ha come unico destinatario il Regno dei Paesi Bassi. Le persone fisiche o le persone giuridiche, come la KFF, che desiderano proporre un ricorso di annullamento contro tale decisione devono quindi soddisfare ai requisiti stabiliti dall'art. 230, quarto comma, CE. Esse devono pertanto dimostrare che la detta decisione le riguarda direttamente ed individualmente.

58. Se esse non dimostrano di soddisfare a tali requisiti, il ricorso proposto contro la decisione controversa risulta irricevibile.

59. Nella fattispecie, la Corte è invitata ad esaminare se la KFF, la cui domanda di autorizzazione era pendente il giorno della notifica della decisione controversa, sia individualmente interessata da quest'ultima ai sensi dell'art. 230, quarto comma, CE e della giurisprudenza comunitaria.

60. Si tratta quindi di stabilire se, secondo i criteri enunciati dalla Corte nella sentenza Plaumann/Commissione [19] e confermati successivamente da una costante giurisprudenza, la KFF sia pregiudicata dalla decisione controversa a causa di determinate qualità ad essa peculiari o di una situazione di fatto che la caratterizzi rispetto a chiunque altro e la distingua in modo analogo ai destinatari della detta decisione [20].

61. Tale giurisprudenza è stata applicata e precisata dalla Corte nello specifico settore degli aiuti di Stato. La Corte ha infatti ripetutamente dichiarato che, in tale settore, un'impresa non può impugnare una decisione della Commissione che vieta un regime di aiuti settoriale se essa è interessata da detta decisione solo a causa della sua appartenenza al settore di cui trattasi e della sua qualità di beneficiario potenziale di tale regime [21].

19 — Sentenza 15 luglio 1963, causa 25/62 (Racc. pag. 197, in particolare pag. 223).

20 — V., segnatamente, sentenze 1º aprile 2004, causa C-263/02 P, Commissione/Jégo-Quéré (Racc. pag. I-3425, punto 45); 13 dicembre 2005, causa C-78/03 P, Commissione/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (Racc. pag. I-10737, punto 33), e 13 marzo 2008, causa C-125/06 P, Commissione/Infront WM (Racc. pag. I-1451, punto 70).

21 — V., segnatamente, sentenza 19 ottobre 2000, cause riunite C-15/98 e C-105/99, Italia e Sardegna Lines/Commissione (Racc. pag. I-8855, punto 33 e giurisprudenza citata).

62. In una situazione del genere, infatti, l'impresa non viene pregiudicata dalla decisione della Commissione alla stessa maniera di un'impresa che beneficia effettivamente del regime in esame e che potrebbe essere tenuta a rimborsare gli aiuti versati illegalmente dallo Stato membro.

63. Tale ragionamento si inserisce in una giurisprudenza consolidata secondo la quale un'impresa può contestare la legittimità di un atto comunitario quando tale atto modifica i diritti da essa acquisiti prima dell'adozione di quest'ultimo [22].

64. Infatti, anche se un'impresa appartiene ad un gruppo ristretto di operatori economici, come nel caso della KFF e di altre tredici imprese che hanno presentato la domanda di autorizzazione presso l'amministrazione fiscale olandese, questo non è sufficiente per affermare che essa sia individualmente interessata dall'atto impugnato. Inoltre occorre che tale impresa vanti un diritto giuridicamente tutelato che le consenta di essere distinta in modo analogo al destinatario dell'atto in conformità della giurisprudenza della citata sentenza Plaumann/Commissione.

65. Ebbene, si deve constatare che la KFF non vanta alcun diritto acquisito anteriormente all'adozione della decisione controversa. Essa non era beneficiaria del regime CFA il giorno dell'adozione di tale decisione e non le era stata data alcuna garanzia in tal senso dall'amministrazione fiscale olandese. Di conseguenza e pur appartenendo ad un gruppo ristretto di contribuenti, la KFF non può essere pregiudicata dalla decisione controversa allo stesso modo delle altre imprese beneficiarie del regime CFA, talune delle quali vedranno la scadenza della loro autorizzazione anticipata al 31 dicembre 2010.

66. La situazione della KFF è quindi molto diversa da quella dei centri di coordinamento belgi interessati dalla citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione, dato che essi erano già beneficiari del regime in esame e chiedevano il rinnovo dell'autorizzazione loro concessa. La decisione in esame in tale causa verteva quindi su una situazione pendente al momento della sua adozione e metteva in discussione il beneficio dei diritti acquisiti dai centri di coordinamento per future operazioni.

22 — V., segnatamente, sentenze 1º luglio 1965, cause riunite 106/63 e 107/63, Toepfer e Getreide-Import/Commissione (Racc. pag. 525, in particolare pag. 533); 23 novembre 1971, causa 62/70, Bock/Commissione (Racc. pag. 897); 18 novembre 1975, causa 100/74, CAM/CEE (Racc. pag. 1393); 27 novembre 1984, causa 232/81, Agricola commerciale olio e a./Commissione (Racc. pag. 3881) e causa 264/81, Savma/Commissione (Racc. pag. 3915); 18 maggio 1994, causa C-309/89, Codorniu/Consiglio (Racc. pag. I-1853), e Commissione/Infront WM, sopra citata (punto 72).

67. Per questo motivo ritengo che il Tribunale, decidendo che la KFF fosse individualmente interessata dalla decisione controversa, abbia commesso un errore di diritto nell'ambito della valutazione della ricevibilità del ricorso, che giustifica l'annullamento della sentenza impugnata.

68. Invito pertanto la Corte a dichiarare fondato il primo motivo sollevato dalla Commissione e ad annullare la sentenza impugnata in quanto il Tribunale ha dichiarato ricevibile il ricorso di annullamento della decisione controversa proposto dalla KFF.

69. Nel caso in cui la Corte non segua il mio suggerimento e consideri che la KFF sia individualmente interessata dalla decisione controversa ed abbia, altresì, un interesse ad agire, indicherò le ragioni per cui ritengo che il ricorso sia, in ogni caso, fondato.

70. Esaminerò due motivi che considero, al riguardo, dirimenti, vale a dire quello riguardante la violazione del principio della tutela del legittimo affidamento e quello riguardante la violazione del principio della parità di trattamento.

B — *In subordine, sul secondo motivo, riguardante la violazione del principio della tutela del legittimo affidamento*

71. L'art. 2 della decisione controversa concede un periodo transitorio alle imprese che beneficiavano del regime CFA al momento in cui la Commissione ha avviato il procedimento d'indagine formale, ossia l'11 luglio 2001. La Commissione si è basata sul legittimo affidamento sulla compatibilità di tale regime con le norme del Trattato da parte di tali imprese e sulle circostanze particolari della causa [23].

72. Nella sentenza impugnata, il Tribunale ha deciso che la Commissione ha, di conseguenza, violato il principio della tutela del legittimo affidamento non prevedendo alcuna misura transitoria per i contribuenti, come la KFF, la cui domanda di autorizzazione era ancora pendente al momento della notifica della decisione controversa.

73. Prima di affrontare l'analisi di tale motivo e al fine di valutare meglio la maniera in cui il Tribunale lo ha esaminato nella sentenza impugnata, sembra importante ricordare, in via preliminare, il contenuto di tale principio alla luce della giurisprudenza comunitaria.

23 — V. punti 111-118 della decisione controversa.

1. La giurisprudenza della Corte riguardante il principio della tutela del legittimo affidamento

74. Il principio della tutela del legittimo affidamento è un principio generale del diritto comunitario, in base al quale può essere valutata la legittimità degli atti delle istituzioni [24].

75. Come ha indicato l'avvocato generale Léger nelle conclusioni per la causa che ha dato luogo alla citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione [25], tale principio appare il corollario del principio della certezza del diritto, il quale impone che la normativa comunitaria sia certa e la sua applicazione prevedibile per i soggetti dell'ordinamento, in quanto ha lo scopo, in caso di cambiamento della norma, di assicurare la protezione delle posizioni legittimamente occupate da una o più persone fisiche o giuridiche in particolare [26].

76. Riguardo all'applicazione del principio della tutela del legittimo affidamento nella giurisprudenza della Corte, l'avvocato generale Léger ha ricordato che la violazione di tale principio è affermata qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti.

77. In primo luogo, deve esistere un atto o un comportamento dell'amministrazione comunitaria che possa aver ingenerato tale affidamento e fatto sorgere speranze fondate. Infatti, secondo la giurisprudenza, il principio della tutela del legittimo affidamento può essere invocato contro un atto comunitario soltanto qualora la Comunità abbia prima creato una situazione in grado di far sorgere tale affidamento [27]. Inoltre, l'amministrazione comunitaria deve fornire assicurazioni precise [28].

78. In secondo luogo, il detto affidamento deve essere legittimo, vale a dire che l'interessato non doveva essere in grado di prevedere il cambiamento della linea di condotta in precedenza seguita dall'amministrazione. Infatti, secondo la giurisprudenza, qualora un operatore economico prudente ed accorto sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento comunitario idoneo a ledere i suoi interessi, egli non può invocare il

24 — V., segnatamente, sentenze 14 maggio 1975, causa 74/74, CNTA/Commissione (Racc. pag. 533, punto 44); 26 giugno 1990, causa C-152/88, Sofrimport/Commissione (Racc. pag. I-2477, punto 26); 19 maggio 1992, cause riunite C-104/89 e C-37/90, Mulder e a./Consiglio e Commissione (Racc. pag. I-3061, punto 15); 14 ottobre 1999, causa C-104/97 P, Atlanta/Comunità europea (Racc. pag. I-6983, punto 52); 4 ottobre 2001, causa C-403/99, Italia/Commissione (Racc. pag. I-6883, punto 35), e 7 giugno 2005, causa C-17/03, VEMW e a. (Racc. pag. I-4983, punto 73).

25 — Rinvio ai paragrafi 365-433 delle sue conclusioni.

26 — V., in tal senso, sentenze 15 febbraio 1996, causa C-63/93, Duff e a. (Racc. pag. I-569, punto 20), e 18 maggio 2000, causa C-107/97, Rombi e Arkopharma (Racc. pag. I-3367, punto 66).

27 — Sentenze 19 maggio 1983, causa 289/81, Mavridis/Parlamento (Racc. pag. 1731, punto 21); 10 gennaio 1992, causa C-177/90, Kühn (Racc. pag. I-35, punto 14); Rombi e Arkopharma, già citata (punto 67); 15 luglio 2004, causa C-459/02, Gerekens e Procola (Racc. pag. I-7315, punto 29), nonché Belgio e Forum 187/Commissione, già citata (punto 147 e giurisprudenza citata).

28 — Sentenze 25 maggio 2000, causa C-82/98 P, Kögler/Corte di giustizia (Racc. pag. I-3855, punto 33); 6 marzo 2001, causa C-274/99 P, Connolly/Commissione (Racc. pag. I-1611, punto 113), nonché Belgio e Forum 187/Commissione, già citata (punto 147 e giurisprudenza citata), e ordinanza 13 dicembre 2000, causa C-44/00 P, Sodima/Commissione (Racc. pag. I-11231, punti 50-52).

principio della tutela del legittimo affidamento nel caso in cui il provvedimento venga adottato [29]. L'affidamento generato dall'atto o dal comportamento dell'amministrazione comunitaria è quindi «legittimo», e deve di conseguenza essere protetto, se l'interessato poteva ragionevolmente confidare nel mantenimento o nella stabilità della situazione così creata, come avrebbe potuto fare un operatore economico «prudente e accorto».

79. In terzo luogo, l'interesse comunitario perseguito dall'atto impugnato non deve impedire l'adozione di provvedimenti transitori necessari per tutelare il legittimo affidamento dell'interessato. Tale ultima condizione è soddisfatta allorché la ponderazione degli interessi in gioco dimostra che, nelle circostanze del caso, l'interesse comunitario non prevale su quello dell'interessato alla conservazione della situazione che tale persona poteva legittimamente ritenere acquisita [30].

80. Occorre altresì precisare che tali tre condizioni sono cumulative.

29 — V., a tale riguardo, sentenze 15 aprile 1997, causa C-22/94, Irish Farmers Association e a. (Racc. pag. I-1809, punto 25); 15 luglio 2004, cause riunite C-37/02 e C-38/02, Di Lenardo e Dilexport (Racc. pag. I-6911, punto 70), nonché Belgio e Forum 187/Commissione, già citata (punto 147 e giurisprudenza citata).

30 — V., per degli esempi di tale ponderazione degli interessi in gioco, sentenze 17 aprile 1997, causa C-90/95 P, de Compte/Parlamento (Racc. pag. I-1999, punto 39), e 17 luglio 1997, causa C-183/95, Affish (Racc. pag. I-4315, punto 57).

81. Alla luce delle tre condizioni in discorso, il Tribunale ha esaminato e confermato che la KFF poteva giustamente valersi del principio della tutela del legittimo affidamento.

2. Argomenti delle parti

82. A sostegno di questo motivo, la Commissione adduce diversi argomenti.

83. In primo luogo, la Commissione addebita al Tribunale di aver statuito, ai punti 125 e 126 della sentenza impugnata, che non era rilevante sapere se la KFF fosse o meno beneficiaria del regime CFA o se essa soddisfacesse ai requisiti per la concessione di tale regime per valutare l'esistenza di un legittimo affidamento in capo ad essa.

84. In secondo luogo, la Commissione pone in discussione la valutazione del Tribunale riguardante l'esame delle tre condizioni necessarie per riconoscere l'esistenza di un legittimo affidamento in capo alla KFF.

85. Per quanto riguarda la prima condizione relativa all'esistenza di un affidamento, la Commissione ricorda di non avere mai

fornito, nei confronti della KFF, assicurazioni precise circa la compatibilità del regime CFA con il mercato comune.

86. Essa riconosce che le sue reiterate prese di posizione riguardo al regime fiscale belga effettivamente hanno potuto generare un «certo affidamento». Tuttavia, non si è trattato di un impegno specifico nei confronti della KFF, bensì soltanto di una decisione relativa ad un altro regime di aiuti, in certa misura paragonabile. Inoltre, la Commissione rileva che essa ignorava la stessa esistenza di tale impresa, in quanto la KFF non si era manifestata nei sui confronti nell'ambito del procedimento previsto all'art. 88, n. 2, CE.

87. Per quanto riguarda la seconda condizione relativa alla legittimità di tale affidamento, la Commissione sostiene che la KFF non si è comportata come un operatore prudente ed accorto.

88. Da un lato, tale impresa non avrebbe mai ottenuto l'autorizzazione, diversamente da taluni dei centri di coordinamento interessati dalla causa che ha dato luogo alla citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione.

89. Dall'altro lato, e ammettendo che la KFF abbia effettivamente realizzato notevoli investimenti per soddisfare le condizioni di concessione del regime CFA, tale impresa ha presentato la domanda di autorizzazione soltanto il 27 dicembre 2000. Ebbene, secondo la Commissione, un operatore prudente e accorto avrebbe dovuto sapere, ben prima del 1º gennaio 2000, che la Commissione poteva qualificare il regime CFA di aiuti di Stato incompatibile con il mercato comune. A tale riguardo, la Commissione fa riferimento alla risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri del 1º dicembre 1997 su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese. Essa si riferisce altresì alla sua comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese dell'11 novembre 1998. Essa indica inoltre un comunicato stampa del 23 febbraio 2000 che riportava una dichiarazione del Commissario europeo alla concorrenza, sig. Monti [31].

90. Infine, la Commissione contesta il punto 134 della sentenza impugnata secondo il quale la Commissione avrebbe invitato gli interessati a formulare osservazioni su un eventuale legittimo affidamento che osterebbe al recupero delle somme versate. Essa rileva, infatti, che tale argomento non riguarda un'impresa come la KFF che non ha mai ottenuto aiuti in forza del regime CFA.

91. Riguardo alla terza condizione relativa alla ponderazione degli interessi, ad abundantiam la Commissione contesta il ragiona-

31 — Dichiarazione del Commissario Monti riguardante la vigilanza sugli aiuti di Stato di natura fiscale (IP/00/182).

mento del Tribunale. Secondo essa, il punto 139 della sentenza impugnata è viziato da una carenza di motivazione e da un errore di fatto.

92. Anzitutto, il Tribunale non spiega in che termini non vi sia alcun interesse di ordine pubblico che impedisce alla KFF di invocare il principio della tutela del legittimo affidamento. Secondo la Commissione, il fatto che essa abbia concesso un regime transitorio agli effettivi beneficiari del regime CFA non suffraga il ragionamento del Tribunale dato che tale regime si basava sulla progressiva diminuzione del numero dei richiedenti.

93. La Commissione sostiene, poi, che l'analisi del Tribunale pone in discussione l'effetto utile del procedimento d'indagine formale previsto dall'art. 88, n. 2, CE. Secondo il Tribunale, infatti, i beneficiari potenziali del regime CFA potrebbero chiedere il beneficio di misure transitorie per il solo motivo che essi hanno presentato una domanda di autorizzazione, pur non essendosi manifestati nell'ambito del procedimento d'indagine formale dell'aiuto.

94. La Commissione contesta, infine, il riferimento alla citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione, e segnatamente al punto 165 di essa, in quanto in tale causa si trattava del rinnovo di un'autorizzazione.

95. In terzo luogo, la Commissione sostiene che il Tribunale ha commesso un errore di fatto affermando, al punto 139 della sentenza impugnata, che i beneficiari effettivi del regime CFA possono continuare a beneficiarne «fino al 2010». La Commissione rinvia, a tale riguardo, all'esatto tenore dell'art. 2 della decisione controversa.

96. In quarto luogo, la Commissione censura il Tribunale per aver considerato, ai punti 141-143 della sentenza impugnata, che era irrilevante sapere se la Commissione era effettivamente a conoscenza della situazione concreta della KFF alla data dell'11 luglio 2001, ai fini della valutazione della violazione del principio della tutela del legittimo affidamento.

97. A parere della Commissione, un tale ragionamento è contrario alla giurisprudenza comunitaria ai sensi della quale la legittimità di una decisione in materia di aiuti di Stato può essere valutata soltanto in funzione degli elementi d'informazione di cui poteva disporre la Commissione al momento in cui ha adottato tale decisione. Ebbene, nella presente causa, la Commissione sostiene di non aver mai avuto conoscenza della situazione concreta in cui si trovava la KFF, dato che essa non ha mai presentato osservazioni alla Commissione. Secondo quest'ultima, il Tribunale avrebbe quindi dovuto verificare se essa era effettivamente in possesso di tale elemento d'informazione e, in caso negativo, dichiarare irricevibile ogni motivo o argomento fondato su tale elemento.

98. La Commissione aggiunge che, nel sistema di vigilanza sugli aiuti di Stato, un beneficiario potenziale non può sollevare argomenti vertenti su una situazione di fatto che la Commissione ha ignorato, se egli non si è manifestato ad essa nell'ambito del procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE.

99. La KFF sostiene, anzitutto, che nella giurisprudenza nulla induce a pensare che la tutela del legittimo affidamento debba fondarsi soltanto su impegni concreti di un'istituzione comunitaria. La KFF rileva inoltre contraddizioni nella difesa della Commissione: a suo avviso, mentre nella decisione controversa la Commissione afferma che la decisione di compatibilità adottata nei confronti del regime fiscale belga ha fatto sorgere in capo ai beneficiari del regime CFA un legittimo affidamento, nel ricorso essa sostiene che tale decisione riguarda un regime «in certa misura paragonabile» e che non si trattava di un impegno specifico nei confronti della KFF.

100. La KFF contesta poi gli argomenti della Commissione secondo i quali essa non sarebbe stata un operatore economico prudente ed accorto. Essa paragona la sua situazione a quella dei beneficiari del regime fiscale belga nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione. Essa non comprende perché tali beneficiari, in attesa di una risposta alla loro domanda di rinnovo dell'autorizzazione, sarebbero operatori prudenti ed accorti mentre essa, in attesa di una risposta alla sua domanda di autorizzazione CFA, non lo sarebbe. La KFF sostiene, inoltre, che l'avvio del procedimento d'indagine formale dell'11 luglio 2001 non comporta la scomparsa, in tale data, del legittimo affidamento. Del resto, riguardo alla ponderazione degli interessi, il fatto che il legittimo affidamento sia di «natura molto generale» è privo di rilievo. Infatti, quando il legittimo affidamento è accertato, qualunque sia il modo in cui la Commissione l'ha fatto sorgere, l'interesse delle imprese in esame dovrebbe essere ponderato con l'interesse comunitario. In ogni caso, la KFF sostiene che la Commissione non presenta alcun argomento in grado di ostare alla concessione di un regime transitorio ad altre quattordici imprese.

101. La KFF aggiunge, infine, che non era necessario che la Commissione disponesse di informazioni individuali riguardanti le imprese che, come la KFF, erano «beneficiarie del regime CFA». Secondo la KFF, la Commissione avrebbe dovuto rendersi conto che potevano essere ancora pendenti domande di autorizzazione, data la portata medesima del regime. Di conseguenza, sapere se la KFF ha presentato osservazioni presso la Commissione ai sensi del procedimento previsto dall'art. 88, n. 2, CE è irrilevante ai fini dell'esame del presente motivo.

3. Valutazione

102. Penso che il secondo motivo sollevato dalla Commissione sia fondato. Mi sembra, infatti, che il Tribunale abbia commesso un errore di diritto riconoscendo, in capo alla KFF, l'esistenza di un legittimo affidamento

sulla compatibilità del regime CFA con le norme del Trattato.

a) Sull'esistenza di un affidamento

103. Nella sentenza impugnata, il Tribunale ha ammesso che il comportamento della Commissione nei confronti del regime fiscale belga ha creato un affidamento sulla compatibilità del regime CFA con il mercato comune.

104. Il Tribunale si è basato sulla motivazione della Commissione esposta ai punti 111 e 112 della decisione controversa, nei quali essa riconosce l'esistenza di un legittimo affidamento in capo ai beneficiari del regime CFA date le posizioni da essa assunte nei confronti del regime fiscale belga.

105. La valutazione effettuata dal Tribunale su tale prima condizione sembra errata. Penso, infatti, che non esista alcun atto né alcun comportamento della Commissione che possa aver generato tale affidamento in una situazione come quella in esame, in cui il regime CFA non è stato oggetto di alcuna notifica preliminare, e questo in violazione delle norme di procedura previste all'art. 88, n. 3, CE.

106. Risulta da una costante giurisprudenza che un operatore economico può avere e valersi di un legittimo affidamento sulla regolarità di un aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista a tal fine e, in particolare, delle competenze attribuite alla Commissione [32]. La Corte giudica, a tale riguardo, che un operatore economico diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata [33].

107. Tale giurisprudenza si fonda sul carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti di Stato e sulla necessità di garantire l'efficacia dell'esame preliminare attuato dalla Commissione. Questo esame si basa sull'obbligo di notifica di tali aiuti, che la Corte definisce «elemento centrale» [34]. L'obbligo in parola consente alla Commissione di garantire la vigilanza sul mercato comune in conformità agli obiettivi perseguiti dal Trattato. Il detto obbligo ha in particolare lo scopo di fugare eventuali dubbi circa il fatto che una misura nazionale costituisca o meno un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE. È dunque evidente che l'obbligo di notifica degli aiuti di Stato ha per finalità la certezza del diritto e dev'essere quindi rigorosamente rispettato [35].

32 — Sentenza 22 aprile 2008, causa C-408/04 P, Commissione/Salzgitter (Racc. pag. I-2767, punto 104 e giurisprudenza citata).

33 — V., segnatamente, sentenza 20 marzo 1997, causa C-24/95, Alcan Deutschland (Racc. pag. I-1591, punto 25 e giurisprudenza citata).

34 — Sentenza Commissione/Salzgitter, sopra citata (punto 104 e giurisprudenza citata). Indico altresì che in un'ordinanza del 3 maggio 1996, causa C-399/95 R, Germania/Commissione (Racc. pag. I-2441), il presidente della Corte ha ugualmente deciso che la violazione dell'obbligo di notifica costituisce una «violazione particolarmente grave, in quanto [essa] contravviene (…) ad un sistema essenziale per la salvaguardia del mercato comune» (punto 54 e giurisprudenza citata).

35 — Sentenza 15 febbraio 2001, causa C-99/98, Austria/Commissione (Racc. pag. I-1101, punto 73).

108. Quindi, se uno Stato membro non ha avuto l'accortezza di notificare alla Commissione un aiuto che intendeva attuare, esso non può fare affidamento, al pari delle imprese beneficiarie di tale aiuto, sulla compatibilità di quest'ultimo con il diritto comunitario. L'affidamento di cui potrebbe valersi un operatore economico come la KFF non si basa quindi su alcuna assicurazione precisa.

109. Di conseguenza, e dato che l'attuazione del regime CFA non è stata oggetto di alcuna notifica, sotto qualsiasi forma, alla Commissione, nonostante la natura chiara e incondizionata di tale obbligo, ritengo che la KFF non possa legittimamente lamentare la violazione del principio della tutela del legittimo affidamento.

110. Ammettere il contrario equivarrebbe, a mio parere, a porre in discussione il principio medesimo dell'obbligo di notifica previsto all'art. 88, n. 3, CE.

111. A tale riguardo, sembra importante ricordare che il principio della tutela del legittimo affidamento, per quanto importante, non può applicarsi in modo assoluto e la sua applicazione deve essere combinata con quella del principio di legalità. Se il rispetto del principio della tutela del legittimo affidamento pone a carico delle istituzioni comunitarie taluni obblighi, esso implica altresì il rispetto, da parte degli Stati membri, degli obblighi stabiliti dal Trattato nonché una certa diligenza da parte degli operatori economici interessati. Non è stato così nella presente causa.

112. Tale affidamento non può basarsi nemmeno su una decisione di compatibilità adottata dalla Commissione nei confronti di un diverso regime fiscale attuato da un altro Stato membro.

113. La Commissione nel 1984 ha considerato che il regime fiscale belga non costituisse un aiuto di Stato, ma tale decisione può riguardare solamente il regime dei centri di coordinamento belgi, posto che è indirizzata esclusivamente al Regno del Belgio. Inoltre, sebbene tale regime presenti affinità con quello in esame nella presente causa, ciò non toglie che, alla lettura della decisione controversa, la loro somiglianza resti discutibile. Infatti, mentre la Commissione rileva al punto 111 di tale decisione che «il regime CFA presenta comunque delle analogie con quello introdotto in Belgio», essa indica al punto 101 della detta decisione che «è innegabile che non siano identici, in particolare per le tecniche utilizzate e per la forma che assumono i vantaggi concessi».

114. Di conseguenza, sembra difficile ammettere che la Commissione abbia fornito assicurazioni precise alla KFF che potessero fondare un affidamento sulla compatibilità del regime CFA con la normativa comunitaria. Basare tale affidamento su una decisione adottata dalla Commissione nei confronti di un altro regime fiscale nazionale

pregiudica, ancora una volta, l'obbligo di notifica previsto dal Trattato nonché l'insieme del sistema di esame preliminare attuato dalla Commissione nell'ambito della vigilanza sugli aiuti di Stato.

115. Alla luce di tutti questi elementi, ritengo che, contrariamente a quanto deciso dal Tribunale, non esista alcun fondamento dell'affidamento di cui si vale la KFF nella presente causa.

116. Aggiungo che un tale affidamento, se dovesse esistere, non sarebbe in ogni caso legittimo.

b) Sulla legittimità dell'affidamento

117. Contrariamente a quanto sostiene il Tribunale ai punti 132-138 delle sentenza impugnata, penso che neanche la seconda condizione richiesta dalla giurisprudenza per riconoscere una violazione del principio della tutela del legittimo affidamento sia soddisfatta, e questo per due ragioni.

118. In primo luogo, ricordo che la KFF non gode di alcun diritto acquisito dato che non è un'impresa beneficiaria del regime CFA. Tale impresa non ha dimostrato di soddisfare ai requisiti per la concessione di tale regime e il Regno dei Paesi Bassi non le ha dato alcuna garanzia circa il conseguimento dell'autorizzazione CFA.

119. In secondo luogo, penso che la KFF, se fosse stata un operatore economico prudente ed accorto, sarebbe stata in grado di prevedere l'adozione di un atto comunitario idoneo a pregiudicare i suoi interessi.

120. Infatti, ricordo che l'11 luglio 2001 la Commissione ha adottato una decisione con la quale ha avviato il procedimento formale di esame sull'aiuto. Come rileva il Tribunale al punto 133 della sentenza impugnata, l'avvio di tale procedimento indica che la Commissione nutre seri dubbi circa la compatibilità del regime CFA con le norme del Trattato. Effettivamente, come esso indica, tali seri dubbi non determinano nessuna qualifica definitiva di tale regime. Tuttavia, in un caso come quello in esame, in cui il regime CFA non è stato oggetto di alcuna notifica alla Commissione, penso che l'esistenza di seri dubbi circa la compatibilità di tale regime sia sufficiente per negare la legittimità dell'affidamento di cui si vale la KFF.

121. Mi sembra inoltre che i motivi esposti nella decisione 11 luglio 2001 potessero indurre la KFF a pensare che con buona

probabilità la Commissione avrebbe potuto dichiarare il regime CFA costitutivo di un aiuto incompatibile con il Trattato [36]. Infatti, dopo un primo esame degli elementi di tale regime, la Commissione ha affermato che esso poteva costituire un aiuto di Stato che non appariva idoneo a beneficiare di nessuna delle eccezioni previste dall'art. 87, nn. 2 e 3, CE.

122. In più, desidero aggiungere che la presente causa può difficilmente essere comparata con quella che ha dato luogo alla citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione. Esistono, infatti, due differenze principali tra le due cause, riguardanti l'una la qualifica di beneficiario potenziale della KFF e l'altra l'omessa notifica del regime CFA alla Commissione.

123. Da un lato, come ho già indicato, la KFF non ha mai beneficiato di un'autorizzazione CFA, contrariamente ai centri di coordinamento belgi interessati dalla citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione, che chiedevano il rinnovo della loro autorizzazione. In questa fattispecie, l'autorità tributaria olandese non ha mai confermato che la KFF soddisfacesse ai requisiti per la concessione di tale autorizzazione e potesse quindi essere considerata un beneficiario del regime CFA.

124. Dall'altro lato, ricordo che il Regno dei Paesi Bassi non ha avuto l'accortezza di notificare alla Commissione il regime fiscale che intendeva attuare. La Commissione non si è quindi mai espressa sulla compatibilità di tale regime con le norme del Trattato, a differenza di quanto accaduto per il regime fiscale attuato dalle autorità belghe. In tale ultimo caso, infatti, il regime in esame era stato oggetto di una regolare notifica da parte del Regno del Belgio, in conformità dell'art. 88, n. 3, CE. La Commissione aveva allora affermato nelle decisioni del 1984 e del 1987 nonché nella risposta data il 24 settembre 1990 dal sig. Brittan, Commissario alla concorrenza, in nome della Commissione, all'interrogazione scritta n. 1735/90 del sig. Gijs de Vries, parlamentare europeo [37], che tale regime non rientrava nell'ambito di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE.

125. Infine, è importante indicare che nella causa che ha dato luogo alla citata sentenza Belgio e Forum 187/Commissione, il legittimo affidamento dei centri di coordinamento è stato ammesso soltanto a condizioni molto restrittive e alla luce delle circostanze della causa. Mi pare pertanto molto difficile riconoscere alla KFF un legittimo affidamento sulla compatibilità del regime CFA con le norme del Trattato allorché essa non è un'impresa beneficiaria di tale regime e quest'ultimo non è stato oggetto di alcuna notifica preliminare alla Commissione.

36 — V. le valutazioni della Commissione contenute in tale decisione.

37 — GU 1991, C 63, pag. 37.

126. Tali elementi sembrano sufficienti per constatare che l'affidamento di cui si vale la KFF, qualora esista, non è in ogni caso legittimo.

127. Di conseguenza, e dato che le tre condizioni elaborate dalla giurisprudenza per riconoscere la violazione del principio della tutela del legittimo affidamento sono cumulative, ritengo che la KFF non possa legittimamente valersi di tale principio.

128. Alla luce di tutti questi elementi, ritengo che il Tribunale abbia commesso un errore di diritto anche decidendo che la KFF poteva far valere il principio della tutela del legittimo affidamento. Se la Corte dovesse giudicare ricevibile il ricorso proposto dalla KFF, il secondo motivo sollevato dalla Commissione dovrebbe allora, a mio parere, essere dichiarato fondato e portare all'annullamento della sentenza impugnata.

C — *In subordine, sul terzo motivo, riguardante la violazione del principio della parità di trattamento*

129. L'art. 2 della decisione controversa concede un periodo transitorio alle imprese beneficiarie del regime CFA alla data dell'11 luglio 2001 dato il legittimo affidamento di queste ultime sulla compatibilità di tale regime con le norme del Trattato e le circostanze particolari della causa [38].

130. Nella sentenza impugnata il Tribunale ha dichiarato che, così facendo, la Commissione ha violato il principio generale della parità di trattamento dato che non ha previsto alcuna misura transitoria per i contribuenti come la KFF la cui domanda di autorizzazione era ancora pendente al momento della notifica della decisione controversa. Il Tribunale è partito dal principio che tali contribuenti potevano, come tutte le imprese che alla data dell'11 luglio 2001 beneficiavano di un'autorizzazione CFA, avere un legittimo affidamento sulla concessione di un ragionevole periodo transitorio.

1. Argomenti delle parti

131. A sostegno del terzo motivo, la Commissione fa valere che la valutazione del Tribunale relativa alla violazione del principio della parità di trattamento è errata [39]. Essa sostiene, in sostanza, che la KFF non può essere assimilata ad imprese che non solo hanno effettivamente beneficiato del regime CFA, ma hanno altresì formulato osservazioni nell'ambito del procedimento previsto all'art. 88, n. 2, CE, e per le quali le autorità olandesi hanno domandato un regime transitorio.

38 — V. punti 111-118 della decisione controversa.
39 — Punti 149 e 150 della sentenza impugnata.

132. La KFF sostiene che tale motivo è irricevibile in quanto verte su questioni di fatto che non possono essere verificate dalla Corte nell'ambito di un'impugnazione.

133. Essa fa valere che detto motivo, in ogni caso, non è fondato. L'unico problema rilevante nella fattispecie consisterebbe nel chiarire se esistano significative differenze oggettive che giustifichino un diverso trattamento tra la KFF e le imprese che, alla data dell'11 luglio 2001, già beneficiavano di un'autorizzazione CFA. Ebbene, essa constata che nessuna delle presunte differenze, sostenute dalla Commissione, è idonea a giustificare detto diverso trattamento.

2. Valutazione

134. Contrariamente a quanto sostiene la KFF, propongo alla Corte di giudicare il terzo motivo ricevibile. Pur essendo vero che il Tribunale è effettivamente il solo competente ad accertare e valutare i fatti, risulta da una costante giurisprudenza che la Corte è competente ad effettuare il controllo sulla qualificazione giuridica di tali fatti e sulle conseguenze di diritto che il Tribunale ne ha tratto [40].

135. Ebbene, sollevando tale motivo, la Commissione invita la Corte a controllare le conseguenze giuridiche che il Tribunale ha tratto sulla comparabilità delle situazioni in cui si trovano le varie imprese e sul rispetto del principio della parità di trattamento.

136. Alla luce di quanto precede, il detto motivo sembra anch'esso fondato.

137. Infatti, in conformità ad una costante giurisprudenza, il principio generale della parità di trattamento impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, a meno che tale trattamento non sia obiettivamente giustificato [41].

138. Ebbene, pare evidente che la KFF non possa essere trattata alla stessa maniera delle imprese che, alla data dell'11 luglio 2001, beneficiavano già del regime CFA. Infatti, come ho indicato, la KFF, in quanto beneficiaria potenziale di tale regime, non gode di alcun diritto acquisito e non può valersi di alcun legittimo affidamento, contrariamente a tale gruppo di imprese. Come evidenzia la

40 — V., segnatamente, sentenze 21 settembre 2006, causa C-167/04 P, JCB Service/Commissione (Racc. pag. I-8935, punto 106 e giurisprudenza citata), e 10 maggio 2007, causa C-328/05 P, SGL Carbon/Commissione (Racc. pag. I-3921, punto 41 e giurisprudenza citata).

41 — V., segnatamente, sentenza 16 dicembre 2008, causa C-127/07, Arcelor Atlantique et Lorraine e a. (Racc. pag. I-9895, punto 23 e giurisprudenza citata).

Commissione, tale elemento pone dunque la KFF in una situazione molto particolare.

139. La valutazione del Tribunale, che si basa sulla premessa opposta secondo la quale la KFF poteva legittimamente valersi del principio del legittimo affidamento, mi sembra quindi errata.

140. Pertanto, se la Corte dovesse giudicare ricevibile il ricorso proposto dalla KFF, il terzo motivo vertente sulla violazione del principio della parità di trattamento dovrebbe essere dichiarato, a mio parere, fondato e dovrebbe portare all'annullamento della sentenza impugnata.

141. Alla luce di tutti questi elementi, invito in subordine la Corte a dichiarare fondato il ricorso proposto dalla Commissione e ad annullare la sentenza impugnata in quanto il Tribunale ha deciso che tale istituzione ha violato i principi della tutela del legittimo affidamento e della parità di trattamento, non avendo previsto misure transitorie riguardo ai contribuenti la cui domanda era sempre pendente al momento della notifica della decisione controversa [42].

42 — Ritengo che non occorra analizzare il quinto motivo sollevato in subordine dalla Commissione. Infatti, dal momento che considero che la sentenza impugnata debba essere annullata, non è necessario esaminare se il Tribunale abbia effettivamente commesso un errore di diritto conferendo, nel dispositivo di tale sentenza, dei diritti a tutti gli operatori che si trovavano nella stessa situazione della KFF.

VII — Sulle conseguenze dell'annullamento della sentenza impugnata

142. Come ho indicato, propongo alla Corte, in via principale, di annullare la sentenza impugnata nei limiti in cui il Tribunale ha dichiarato ricevibile il ricorso di annullamento proposto dalla KFF.

143. Dato che, a mio parere, lo stato degli atti consente di decidere la controversia, invito altresì la Corte a decidere essa stessa definitivamente, in conformità dell'art. 61, primo comma, del suo Statuto, sull'eccezione di irricevibilità sollevata dalla Commissione.

144. Per le ragioni già esposte ai paragrafi 57-68 delle presenti conclusioni, sono del parere che il ricorso proposto dalla KFF debba essere dichiarato irricevibile per mancanza di interesse individuale della KFF.

VIII — Sulle spese

145. Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, reso applicabile al procedi-

mento d'impugnazione in forza dell'art. 118 del medesimo regolamento, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché nella presente causa la Commissione ne ha fatto domanda, ritengo che la KFF, rimasta soccombente, debba essere condannata alle spese esposte nel presente procedimento d'impugnazione.

146. Inoltre, l'art. 122 del regolamento di procedura prevede che, quando l'impugnazione è accolta e la controversia viene definitivamente decisa dalla Corte, quest'ultima statuisce sulle spese. Nella presente causa, l'esame dell'eccezione di irricevibilità sollevata dalla Commissione dinanzi al Tribunale ha rivelato che il ricorso di annullamento proposto dalla KFF è irricevibile.

147. Pertanto, la KFF va condannata alle spese riguardanti sia la presente istanza che quella sostenuta dinanzi al Tribunale.

IX — Conclusione

148. Alla luce delle considerazioni che precedono, suggerisco alla Corte di dichiarare:

«1) La sentenza del Tribunale di primo grado delle Comunità europee 12 settembre 2007, causa T-348/03, Koninklijke Friesland Foods/Commissione, è annullata nei limiti in cui il Tribunale di primo grado ha giudicato ricevibile il ricorso.

2) Il ricorso di annullamento proposto dinanzi al Tribunale di primo grado delle Comunità europee, volto all'annullamento della decisione della Commissione 17 febbraio 2003, 2003/515/CE, relativa alla misura d'aiuto alla quale i Paesi Bassi hanno dato esecuzione in favore di attività finanziarie internazionali, è irricevibile.

3) La Koninklijke Friesland Foods NV è condannata alle spese riguardanti sia il presente procedimento che quello sostenuto dinanzi al Tribunale di primo grado delle Comunità europee».