Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

16 settembre 2021 *

«Impugnazione – Aiuti di Stato – Regime di aiuti cui il Regno del Belgio ha dato esecuzione – Esenzione degli utili in eccesso – Decisione anticipata in materia fiscale (tax ruling) – Prassi amministrativa costante – Regolamento (UE) 2015/1589 – Articolo 1, lettera d) – Nozione di "regime di aiuti" – Nozione di "atto" – Nozione di " ulteriori misure di attuazione" – Definizione dei beneficiari "in linea generale e astratta" – Impugnazione incidentale – Ricevibilità – Autonomia fiscale degli Stati membri»

Nella causa C-337/19 P,

avente ad oggetto l'impugnazione, ai sensi dell'articolo 56 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, proposta il 24 aprile 2019,

Commissione europea, rappresentata da P.-J. Loewenthal e F. Tomat, in qualità di agenti,

ricorrente,

procedimento in cui le altre parti sono:

Regno del Belgio, rappresentato da J.-C. Halleux, C. Pochet e M. Jacobs, in qualità di agenti, assistiti da M. Segura e M. Clayton, avocates,

Magnetrol International, con sede a Zele (Belgio), rappresentata da H. Gilliams e L. Goossens, advocaten,

ricorrenti in primo grado,

Soudal NV, con sede a Turnhout (Belgio),

Esko-Graphics BVBA, con sede a Gand (Belgio),

rappresentate da H. Viaene, avocat,

Flir Systems Trading Belgium BVBA, con sede a Meer (Belgio), rappresentata da T. Verstraeten e C. Docclo, avocats, e da N. Reypens, advocaat,

Anheuser-Busch InBev SA/NV, con sede a Bruxelles (Belgio),

Ampar BVBA, con sede a Lovanio (Belgio),

* Lingua processuale: l'inglese.

Atlas Copco Airpower NV, con sede ad Anversa (Belgio),

Atlas Copco AB, con sede a Nacka (Svezia),

rappresentate da A. von Bonin, Rechtsanwalt, W.O. Brouwer e A. Pliego Selie, advocaten, e da A. Haelterman, avocat,

Wabco Europe BVBA, con sede a Bruxelles, rappresentata da E. Righini e L. Villani, avvocati, S. Völcker, Rechtsanwalt, e da A. Papadimitriou, avocat,

Celio International NV, con sede a Bruxelles, rappresentata da H. Gilliams e L. Goossens, advocaten,

intervenienti in sede d'impugnazione,

Irlanda,

interveniente in primo grado,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da M. Vilaras, presidente di sezione, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin e K. Jürimäe (relatrice), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Longar, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 24 settembre 2020,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 dicembre 2020,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con la sua impugnazione, la Commissione europea chiede l'annullamento della sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 14 febbraio 2019, Belgio e Magnetrol International/Commissione (T-131/16 e T-263/16; in prosieguo: la «sentenza impugnata», EU:T:2019:91), con la quale esso ha annullato la decisione (UE) 2016/1699 della Commissione, dell'11 gennaio 2016, relativa al regime di aiuti di Stato sulle esenzioni degli utili in eccesso SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) cui il Belgio ha dato esecuzione (GU 2016, L 260, pag. 61; in prosieguo: la «decisione controversa»).

2 Con la sua impugnazione incidentale, il Regno del Belgio chiede l'annullamento parziale della sentenza impugnata nella misura in cui, con la stessa, il Tribunale ha respinto il primo motivo di annullamento.

Contesto normativo

3 Ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 [TFUE] (GU 2015, L 248, pag. 9):

«Ai fini del presente regolamento, si applicano le seguenti definizioni:

(…)

d) "regime di aiuti": atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite nell'atto in linea generale e astratta e qualsiasi atto in base al quale l'aiuto, che non è legato a uno specifico progetto, può essere concesso a una o più imprese per un periodo di tempo indefinito e/o per un ammontare indefinito».

4 L'articolo 1, lettera e), del medesimo regolamento definisce gli «aiuti individuali» come «gli aiuti non concessi nel quadro di un regime di aiuti e gli aiuti soggetti a notifica concessi nel quadro di un regime».

Fatti e decisione controversa

5 I fatti all'origine della controversia sono stati esposti dal Tribunale ai punti da 1 a 28 della sentenza impugnata. Ai fini del presente procedimento, possono essere sintetizzati come segue.

Diritto belga

CIR 92

6 In Belgio, le norme in materia di imposte sui redditi sono codificate nel code des impôts sur les revenus 1992 (codice delle imposte sui redditi del 1992; in prosieguo: il «CIR 92»). L'articolo 1, paragrafo 1, del CIR 92 stabilisce a titolo di imposta sui redditi, in particolare, un'imposta sul reddito complessivo delle società residenti, denominata «imposta sulle società».

7 Per quanto concerne specificamente la base imponibile dell'imposta sulle società, l'articolo 185 del CIR 92 dispone che le società sono assoggettate a imposta sull'importo totale dei loro utili, inclusi i dividendi distribuiti.

Legge del 24 dicembre 2002

8 L'articolo 20 della loi du 24 décembre 2002, modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (legge del 24 dicembre 2002 che modifica il regime delle società in materia di imposte sui redditi e istituisce un sistema di decisione anticipata in materia fiscale) (*Moniteur belge* del 31 dicembre 2002, pag. 58815; in prosieguo: la «legge del 24 dicembre 2002»), prevede che il service public fédéral Finances (SPF Finances) (servizio pubblico federale delle Finanze) «si pronuncia mediante decisione anticipata su ogni domanda relativa all'applicazione delle leggi tributarie». Inoltre, la «decisione anticipata» è definita come l'atto giuridico attraverso il quale lo SPF Finances

determina, conformemente alle disposizioni in vigore, quali saranno le modalità di applicazione della legge a una situazione o a un'operazione particolare che non ha ancora prodotto effetti sul piano fiscale. È altresì precisato che la decisione anticipata non può comportare l'esenzione dall'imposta o la sua riduzione.

9 L'articolo 22 della legge del 24 dicembre 2002 prevede che una decisione anticipata non possa essere concessa, in particolare, quando la domanda riguarda situazioni od operazioni identiche a quelle che hanno già prodotto effetti sul piano fiscale per il richiedente.

10 Inoltre, l'articolo 23 della legge del 24 dicembre 2002 stabilisce che, salvo nei casi in cui l'oggetto della domanda lo giustifichi, la decisione anticipata è emessa per un termine non superiore a cinque anni.

Legge del 21 giugno 2004

11 Con la loi du 21 juin 2004, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (legge del 21 giugno 2004 che modifica il codice delle imposte sui redditi del 1992 e la legge del 24 dicembre 2002 che modifica il regime delle società in materia di imposte sui redditi e istituisce un sistema di decisione anticipata in materia fiscale (*Moniteur belge* del 9 luglio 2004; in prosieguo: la «legge del 21 giugno 2004»), il Regno del Belgio ha introdotto nuove disposizioni fiscali riguardanti le transazioni transfrontaliere di entità collegate all'interno di un gruppo multinazionale, che prevedono in particolare una rettifica degli utili imponibili, denominata «rettifica corrispondente».

– *Preambolo*

12 Secondo il preambolo che figura nel progetto di legge presentato dal governo belga alla Camera dei deputati (Belgio), tale legge mira, da un lato, ad adeguare il CIR 92 al fine di includervi espressamente il principio di libera concorrenza, generalmente accettato a livello internazionale. Dall'altro, essa è intesa a modificare la legge del 24 dicembre 2002 al fine di attribuire al service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) (commissione di ruling) la competenza ad adottare decisioni anticipate. Il principio di libera concorrenza è introdotto nella legislazione fiscale belga attraverso l'aggiunta di un paragrafo 2 all'articolo 185 del CIR 92, il quale si basa sul testo dell'articolo 9 del modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio. L'obiettivo dell'articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92 consiste nel garantire che la base imponibile delle società assoggettate all'imposta in Belgio possa essere adeguata mediante rettifiche sugli utili risultanti da transazioni transfrontaliere infragruppo, qualora i prezzi di trasferimento applicati non riflettano i meccanismi di mercato e il principio di libera concorrenza. Inoltre, la nozione di «rettifica appropriata», introdotta all'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, è giustificata dalla finalità di evitare o eliminare una doppia imposizione. Si precisa altresì che tale rettifica deve essere effettuata caso per caso sulla base degli elementi disponibili forniti, in particolare, dal contribuente, e che si deve procedere a una rettifica corrispondente solo se le autorità fiscali belghe ritengono giustificata la rettifica primaria realizzata in un altro Stato sia in linea di principio sia per quanto riguarda il suo ammontare.

– *Articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92*

13 L'articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92 dispone quanto segue:

«(...) [P]er due imprese appartenenti a un gruppo multinazionale di imprese collegate e per quanto riguarda i loro reciproci rapporti transfrontalieri:

a) quando le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di tale impresa;

b) quando gli utili di un'impresa comprendono gli utili che sono inclusi anche in quelli di un'altra impresa e gli utili così inclusi corrispondono a quelli che sarebbero stati registrati da quest'altra impresa se le condizioni convenute tra le due imprese fossero state quelle che sarebbero state concordate tra imprese indipendenti, si procede a un aggiustamento appropriato degli utili della prima impresa».

Circolare amministrativa del 4 luglio 2006

14 La circulaire du 4 juillet 2006 sur l'application du principe de pleine concurrence (circolare del 4 luglio 2006 sull'applicazione del principio di libera concorrenza; in prosieguo: la «circolare amministrativa del 4 luglio 2006») è stata inviata ai funzionari dell'amministrazione finanziaria generale (Belgio), in nome del Ministro delle Finanze, al fine di commentare, in particolare, l'inserimento del paragrafo 2 nell'articolo 185 del CIR 92 e il corrispondente adeguamento di tale codice. La circolare amministrativa del 4 luglio 2006 sottolinea che tali modifiche, in vigore dal 19 luglio 2004, mirano a recepire nel diritto tributario belga il principio di libera concorrenza e costituiscono la base giuridica che consente, alla luce di tale principio, di rettificare l'utile imponibile risultante da relazioni transfrontaliere infragruppo tra società collegate facenti parte di un gruppo multinazionale.

15 In tal senso, da un lato, la circolare amministrativa del 4 luglio 2006 indica che la rettifica in aumento di cui all'articolo 185, paragrafo 2, lettera a), del CIR 92 consente un incremento degli utili della società residente facente parte di un gruppo multinazionale al fine di includervi utili che la società residente avrebbe dovuto realizzare a seguito di una determinata transazione in un contesto di libera concorrenza.

16 Dall'altro lato, la circolare amministrativa del 4 luglio 2006 indica che la rettifica corrispondente in diminuzione, di cui all'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, ha lo scopo di evitare o eliminare una doppia imposizione. Si precisa che nessun criterio può essere stabilito a tal fine, atteso che tale rettifica deve essere effettuata caso per caso sulla base degli elementi disponibili forniti, in particolare, dal contribuente. Inoltre, si segnala che si deve procedere a una rettifica corrispondente solo se le autorità fiscali belghe o lo SDA ritengono giustificata la rettifica sia in linea di principio sia per quanto riguarda il suo ammontare. Si specifica altresì che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 non si applica se l'utile realizzato nello Stato partner è aumentato, in misura tale da superare quello che sarebbe stato ottenuto in caso di applicazione del principio di libera concorrenza.

Risposte del Ministro delle Finanze a interrogazioni parlamentari relative all'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b) del CIR 92

17 Il 13 aprile 2005, in risposta ad alcune interrogazioni parlamentari sull'esenzione degli utili in eccesso, il Ministro delle Finanze ha anzitutto confermato che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 riguardava la situazione in cui era stata emessa una decisione anticipata su un metodo volto a stabilire un utile di libera concorrenza. Egli ha poi confermato che gli utili riportati nelle relazioni finanziarie belghe di un gruppo internazionale presente in Belgio e che superavano gli utili di libera concorrenza non dovevano essere presi in considerazione nella determinazione dell'utile imponibile belga. Infine, egli ha confermato la posizione secondo cui non spettava alle autorità fiscali belghe determinare quali imprese estere dovessero includere tale utile in eccesso nei loro utili.

18 L'11 aprile 2007, in risposta a una nuova serie di interrogazioni parlamentari relative all'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettere a) e b), del CIR 92, il Ministro delle Finanze ha dichiarato che fino a quel momento erano state ricevute solo richieste di rettifiche in diminuzione. Inoltre, egli ha precisato che, ai fini della determinazione del metodo diretto a stabilire l'utile di libera concorrenza dell'entità belga, nel contesto delle decisioni anticipate, si teneva conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati in attività che non avevano ancora avuto conseguenze fiscali in Belgio. Pertanto, l'utile registrato in Belgio nelle relazioni finanziarie belghe del gruppo multinazionale ed eccedente l'utile di libera concorrenza non avrebbe dovuto essere incluso nell'utile fiscale imponibile in Belgio. Infine, il Ministro delle Finanze ha affermato che, poiché non spettava alle autorità fiscali belghe determinare a quali società estere dovesse essere attribuito l'utile in eccesso, non era possibile scambiare informazioni al riguardo con amministrazioni finanziarie estere.

19 Infine, il 6 gennaio 2015, il Ministro delle Finanze ha confermato che il principio sotteso alle decisioni anticipate era quello di tassare l'utile corrispondente a un utile di libera concorrenza dell'impresa in questione e ha approvato le risposte fornite l'11 aprile 2007 dal suo predecessore in merito al fatto che le autorità fiscali belghe non erano tenute a determinare a quale società estera dovesse essere attribuito l'utile in eccesso non tassato in Belgio.

Decisione controversa

20 Con la decisione controversa, la Commissione ha constatato che le esenzioni concesse dal Regno del Belgio mediante decisioni anticipate, sulla base dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, costituivano un regime di aiuti, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, incompatibile con il mercato interno e cui era stata data esecuzione in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE. La Commissione ha disposto il recupero degli aiuti così concessi presso i beneficiari, il cui elenco definitivo doveva essere redatto successivamente dal Regno del Belgio.

21 In primo luogo, per quanto riguarda la valutazione della misura di aiuto (punti da 94 a 110 della decisione controversa), la Commissione ha ritenuto che la misura di cui trattasi costituisse un regime di aiuti basato sull'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, quale applicato dalle autorità fiscali belghe. Tale applicazione sarebbe stata illustrata nel preambolo della legge del 21 giugno 2004, nella circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e nelle risposte del Ministro delle Finanze a interrogazioni parlamentari relative all'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92. Secondo la Commissione, questi atti costituivano la base sulla quale erano state concesse le esenzioni in questione. Inoltre, la Commissione ha osservato che tali esenzioni erano state concesse senza che fosse stata necessaria l'adozione di misure di attuazione degli atti di

base, in quanto le decisioni anticipate costituivano semplicemente modalità tecniche di attuazione del regime in questione. Per di più, la Commissione ha rilevato che i beneficiari delle esenzioni in questione erano definiti «in linea generale e astratta» dagli atti alla base di tale regime. Questi ultimi si riferivano infatti alle entità facenti parte di un gruppo multinazionale di società.

22 In secondo luogo, per quanto riguarda le condizioni per l'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (punti da 111 a 117 della decisione controversa), sotto un primo profilo, la Commissione ha affermato che l'esenzione degli utili in eccesso costituiva un intervento dello Stato, imputabile a quest'ultimo, e determinava una perdita di risorse statali, poiché tale esenzione comportava una riduzione dell'imposta dovuta in Belgio dalle imprese che beneficiavano del regime in questione. Sotto un secondo profilo, essa ha ritenuto che tale regime fosse idoneo a incidere sugli scambi tra gli Stati membri, poiché di esso avevano beneficiato società multinazionali operanti in vari Stati membri. Sotto un terzo profilo, la Commissione ha sottolineato che il regime in parola sgravava le imprese beneficiarie di un onere che esse avrebbero normalmente dovuto sostenere e che, di conseguenza, il medesimo regime falsava o minacciava di falsare la concorrenza rafforzando la posizione finanziaria di tali imprese. Sotto un quarto profilo, la Commissione ha ritenuto che il regime di cui trattasi conferisse un vantaggio selettivo alle entità belghe, favorendo quindi unicamente i gruppi multinazionali di imprese ai quali tali entità appartenevano.

23 In terzo luogo, la Commissione ha ritenuto che le misure in questione costituissero aiuti al funzionamento e fossero pertanto incompatibili con il mercato interno. Inoltre, poiché tali misure non sono state notificate alla Commissione in forza dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, esse costituirebbero aiuti illegali (punti da 189 a 194 della decisione controversa).

24 Per quanto concerne il recupero degli aiuti (punti da 195 a 211 della decisione controversa), la Commissione ha osservato che il Regno del Belgio non può invocare né il principio di tutela del legittimo affidamento né il principio della certezza del diritto per sottrarsi all'obbligo di recuperare gli aiuti incompatibili illegittimamente concessi, e che gli importi da recuperare potevano essere calcolati, per ciascun beneficiario, sulla base della differenza tra l'imposta che sarebbe stata dovuta, in funzione dell'utile effettivamente registrato, e l'imposta effettivamente pagata in forza della decisione anticipata.

Procedimento dinanzi al Tribunale e sentenza impugnata

25 Con atti introduttivi depositati presso la cancelleria del Tribunale il 22 marzo e il 25 maggio 2016, il Regno del Belgio e la Magnetrol International hanno proposto ricorsi diretti all'annullamento della decisione controversa.

26 Il Tribunale ha deciso di riunire le cause T-131/16, Belgio/Commissione, e T-263/16, Magnetrol International/Commissione, ai fini della fase orale del procedimento e della decisione che definisce il giudizio, conformemente all'articolo 68, paragrafo 2, del suo regolamento di procedura.

27 A sostegno del ricorso di annullamento, il Regno del Belgio ha dedotto cinque motivi. Il primo verteva sulla violazione dell'articolo 2, paragrafo 6, TFUE e dell'articolo 5, paragrafi 1 e 2, TUE, in quanto la Commissione avrebbe interferito nella competenza fiscale del Regno del Belgio. Il secondo verteva su un errore di diritto e su un errore manifesto di valutazione, in quanto la Commissione avrebbe erroneamente qualificato le misure come regime di aiuti. Tale motivo di

ricorso era suddiviso in due parti tese a contestare, la prima, l'individuazione degli atti su cui si basa il regime in questione e, la seconda, la considerazione relativa all'assenza di ulteriori misure di attuazione. Il terzo verteva sulla violazione dell'articolo 107 TFUE, in quanto la Commissione ha ritenuto che il regime di esenzione degli utili in eccesso costituisse una misura di aiuto di Stato. Il quarto verteva sull'errore manifesto di valutazione commesso dalla Commissione nell'individuazione dei beneficiari del presunto aiuto. Il quinto, dedotto in subordine, verteva sulla violazione del principio generale di legalità e dell'articolo 16, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589, nella misura in cui la decisione controversa dispone il recupero presso i gruppi multinazionali ai quali appartengono le entità belghe che hanno ottenuto una decisione anticipata.

28 A sostegno del ricorso di annullamento, la Magnetrol International ha dedotto quattro motivi. Il primo verteva su un errore manifesto di valutazione, su un abuso di potere e sul difetto di motivazione, nella misura in cui, nella decisione controversa, la Commissione ha constatato l'esistenza di un regime di aiuti. Il secondo verteva sulla violazione dell'articolo 107 TFUE e dell'obbligo di motivazione nonché su un errore manifesto di valutazione, nella misura in cui, nella decisione controversa, la Commissione ha qualificato il regime in questione come misura selettiva. Il terzo verteva sulla violazione dell'articolo 107 TFUE e dell'obbligo di motivazione nonché su un errore manifesto di valutazione, nella misura in cui, nella decisione controversa, la Commissione ha ritenuto che tale regime conferisse un vantaggio. Il quarto, dedotto in subordine, verteva sulla violazione dell'articolo 107 TFUE, sulla violazione del principio di tutela del legittimo affidamento, su un errore manifesto di valutazione, su un abuso di potere e sul difetto di motivazione, per quanto concerne il recupero dell'aiuto disposto nella decisione controversa, l'individuazione dei beneficiari e l'importo da recuperare.

29 Nella sentenza impugnata, in primo luogo, il Tribunale ha esaminato i motivi di ricorso dedotti dal Regno del Belgio e dalla Magnetrol International vertenti, in sostanza, sul travalicamento, da parte della Commissione, delle sue competenze in materia di aiuti di Stato e su un'ingerenza nelle competenze esclusive del Regno del Belgio in materia di imposizione diretta (primo motivo di ricorso nella causa T-131/16 e prima parte del terzo motivo di ricorso nella causa T-263/16). Al punto 74 della sentenza impugnata, il Tribunale ha respinto tali motivi in quanto infondati.

30 In secondo luogo, il Tribunale ha esaminato i motivi di ricorso dedotti dal Regno del Belgio e dalla Magnetrol International vertenti, in sostanza, sull'erronea conclusione della Commissione circa l'esistenza di un regime di aiuti, ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, in particolare in conseguenza dell'errata individuazione degli atti su cui si baserebbe il regime in questione e dell'erronea considerazione secondo la quale tale regime non richiede ulteriori misure di attuazione (secondo motivo di ricorso nella causa T-131/16 e primo motivo di ricorso nella causa T-263/16).

31 Ai punti da 86 a 88 della sentenza impugnata, anzitutto, il Tribunale ha ricordato gli elementi che definiscono la nozione di «regime di aiuti» di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Esso ha poi, in primo luogo, verificato, ai punti da 90 a 98 di tale sentenza, se gli elementi essenziali del regime in questione risultassero dagli atti che la Commissione ha identificato come il fondamento di tale regime, al fine di stabilire, in particolare, se gli aiuti individuali fossero concessi senza l'intervento di ulteriori misure di attuazione. In secondo luogo, ai punti da 99 a 113 della stessa sentenza, il Tribunale ha esaminato se, al momento dell'adozione delle decisioni anticipate che determinano la mancata imposizione degli utili in eccesso, le autorità fiscali belghe disponessero di un potere discrezionale che consentisse loro di influire sull'importo dell'esenzione degli utili in eccesso, sugli elementi essenziali di detto regime e sulle condizioni in

base alle quali era concessa tale esenzione. In terzo luogo, ai punti da 114 a 119 della medesima sentenza, il Tribunale ha valutato se gli atti su cui si fondava il medesimo regime definissero i beneficiari «in linea generale e astratta».

32 Al termine di tale analisi, il Tribunale ha constatato, al punto 120 della sentenza impugnata, che la Commissione aveva errato nel concludere che il regime di esenzione degli utili in eccesso, come definito nella decisione controversa, non richiedeva ulteriori misure di attuazione e che tale regime costituiva dunque un «regime di aiuti» ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Ai punti da 121 a 132 della stessa sentenza, il Tribunale ha inoltre respinto gli argomenti della Commissione relativi all'esistenza di un presunto «approccio sistematico» delle autorità fiscali belghe che essa avrebbe individuato attraverso l'esame di 22 decisioni anticipate sulle 66 decisioni esistenti relative all'esenzione degli utili in eccesso, e ha ritenuto che tali argomenti non rimettessero in discussione la conclusione formulata a tale punto 120.

33 Pertanto, al punto 136 della sentenza impugnata, il Tribunale ha accolto i motivi di ricorso dedotti dal Regno del Belgio e dalla Magnetrol International, relativi alla violazione dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Di conseguenza, non ritenendo necessario esaminare gli altri motivi di ricorso dedotti contro la decisione controversa, il Tribunale ha annullato tale decisione nel suo complesso.

Procedimento dinanzi alla Corte e conclusioni delle parti

34 Con la sua impugnazione, la Commissione chiede che la Corte voglia:

– annullare la sentenza impugnata nella misura in cui si dichiara che la decisione controversa ha erroneamente qualificato il sistema di esenzione degli utili in eccesso come «regime di aiuti» ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589;

– rinviare la causa dinanzi al Tribunale affinché esso statuisca sui motivi di ricorso che non sono stati esaminati, e

– riservare le spese relative al giudizio di primo grado e a quello d'impugnazione.

35 Il Regno del Belgio nonché la Magnetrol International e le intervenienti in sede d'impugnazione chiedono il rigetto dell'impugnazione e la condanna della Commissione alle spese.

36 L'Irlanda, interveniente in primo grado, ha scelto di non partecipare al procedimento dinanzi alla Corte.

37 Con ordinanze del presidente della Corte del 15 ottobre 2019, la Soudal NV, la Esko-Graphics BVBA, la Flir Systems Trading Belgium BVBA, la Anheuser-Busch InBev SA/NV, la Ampar BVBA, la Atlas Copco Airpower NV, la Atlas Copco AB, la Wabco Europe BVBA e la Celio International NV (in prosieguo, congiuntamente: le «intervenienti in sede d'impugnazione») sono state autorizzate a intervenire a sostegno delle conclusioni della Magnetrol International.

38 Con la sua impugnazione incidentale, il Regno del Belgio chiede che la Corte voglia:

– annullare in parte la sentenza impugnata nella misura in cui il Tribunale ha respinto il primo motivo di annullamento dedotto da tale Stato e statuire su tale motivo;

– confermare la sentenza impugnata nella parte in cui annulla la decisione controversa, e

– condannare la Commissione alle spese sostenute nell'ambito dell'impugnazione incidentale.

39 La Commissione chiede che l'impugnazione incidentale venga respinta.

Sull'impugnazione

Sulla ricevibilità

Argomenti delle parti

40 Il Regno del Belgio e la Magnetrol International, sostenuta dalle intervenienti in sede d'impugnazione, affermano, in sostanza, che l'impugnazione proposta dalla Commissione è irricevibile.

41 In primo luogo, la Magnetrol International, sostenuta a tale riguardo dalla Soudal, dalla Esko-Graphics e dalla Wabco Europe, ritiene che, come formulate, le conclusioni di tale impugnazione siano dirette a chiedere l'annullamento della sentenza impugnata unicamente nella parte in cui il Tribunale ha statuito che la Commissione aveva errato nel qualificare il sistema dell'esenzione degli utili in eccesso come «regime di aiuti» ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. La Commissione avrebbe quindi chiesto l'annullamento parziale di una parte indivisibile del dispositivo della sentenza impugnata, sicché tali conclusioni sarebbero irricevibili.

42 In secondo luogo, il Regno del Belgio, la Soudal, la Esko-Graphics e la Flir Systems Trading Belgium ritengono che, con l'impugnazione in questione, la Commissione chieda alla Corte di effettuare una nuova valutazione dei fatti, senza peraltro addurre elementi che dimostrino un qualsivoglia snaturamento di tali fatti. Inoltre, la linea argomentativa della Commissione si baserebbe su fatti nuovi, che sarebbero diretti, in particolare, a riscrivere a posteriori la decisione controversa.

43 In terzo luogo, il Regno del Belgio, la Soudal e la Esko-Graphics sostengono che la Commissione non ha indicato con sufficiente precisione in cosa consista l'errore commesso dal Tribunale nell'interpretazione dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

44 La Commissione contesta tali argomenti e sostiene che l'impugnazione è ricevibile.

Giudizio della Corte

45 Per quanto riguarda, in primo luogo, la censura relativa all'irricevibilità delle conclusioni dell'impugnazione, va ricordato che, ai sensi dell'articolo 169, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, «[l]e conclusioni dell'impugnazione tendono all'annullamento, totale o parziale, della decisione del Tribunale quale contenuta nel dispositivo della decisione stessa».

46 Tale disposizione riguarda il principio fondamentale in materia di impugnazione secondo cui questa deve essere diretta avverso il dispositivo della decisione del Tribunale e non può limitarsi a mirare alla modifica di parte della motivazione di tale decisione (v., in tal senso, sentenza del 14 novembre 2017, British Airways/Commissione, C-122/16 P, EU:C:2017:861, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

47 Nel caso di specie, contrariamente a quanto afferma, in sostanza, la Magnetrol International, le conclusioni della Commissione dinanzi alla Corte, quali riprodotte al punto 34, primo trattino, della presente sentenza, mirano all'annullamento integrale, e non parziale, della sentenza impugnata. Infatti, accogliendo i motivi di ricorso dedotti dal Regno del Belgio e dalla Magnetrol International, vertenti su un'erronea qualificazione del sistema degli utili in eccesso come «regime di aiuti», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, il Tribunale ha pronunciato l'annullamento della decisione controversa ed è il punto 2 del dispositivo della sentenza impugnata che la Commissione contesta nell'impugnazione.

48 Ciò posto, occorre respingere tale censura.

49 In secondo luogo, l'argomento secondo cui l'impugnazione della Commissione mira a chiedere alla Corte di riesaminare accertamenti di fatto compiuti dal Tribunale non può essere accolto.

50 Infatti, da un lato, con il suo motivo unico di impugnazione, la Commissione solleva questioni di diritto, relative all'interpretazione da parte del Tribunale dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, al fine di contestare la fondatezza della soluzione giuridica adottata dal Tribunale nella sentenza impugnata, in particolare nella parte in cui esso ha ritenuto che il sistema dell'esenzione degli utili in eccesso non soddisfacesse le condizioni per essere qualificato come «regime di aiuti», ai sensi di tale disposizione. Di conseguenza, la linea argomentativa da essa sviluppata a tale riguardo nell'ambito delle quattro parti di tale motivo unico di impugnazione è ricevibile.

51 Dall'altro lato, nell'ambito del suddetto motivo unico di impugnazione, la Commissione sostiene altresì che il Tribunale ha snaturato vari punti della decisione controversa, in particolare in quanto non avrebbe tenuto conto del fatto che la Commissione ha constatato in tale decisione che il sistema degli utili in eccesso era fondato su una prassi amministrativa costante delle autorità fiscali belghe, consistente in una sistematica applicazione contra legem dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92.

52 Orbene, una simile argomentazione, che verte in definitiva sull'interpretazione da parte del Tribunale della decisione controversa e che, oltretutto, si fonda su uno snaturamento da parte di quest'ultimo dei fatti e degli elementi di prova addotti dalla Commissione, deve essere considerata ricevibile.

53 Inoltre, la suddetta argomentazione riguarda parimenti i punti da 121 a 134 della sentenza impugnata, con i quali il Tribunale si è pronunciato sulla questione se la Commissione avesse adeguatamente dimostrato sotto il profilo giuridico l'esistenza della prassi amministrativa costante menzionata al punto 51 della presente sentenza e che, a suo avviso, consentiva di concludere che il sistema dell'esenzione degli utili in eccesso costituiva un «regime di aiuti» ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Orbene, l'esame di una simile questione, che verte sulla motivazione della decisione controversa nonché sui principi che disciplinano la prova, è ricevibile in sede di impugnazione.

54 In terzo luogo, occorre altresì respingere la censura relativa all'imprecisione dell'impugnazione.

55 Infatti, alla luce di quanto precede, è sufficiente constatare che dall'impugnazione emerge chiaramente che la Commissione sostiene che il Tribunale ha interpretato erroneamente le condizioni stabilite all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 e che esso ha snaturato taluni punti della decisione controversa. A tale proposito, essa indica precisamente non solo tali punti, ma anche i punti della sentenza impugnata che intende contestare, cosicché tale censura deve essere respinta.

56 Da quanto precede risulta che l'impugnazione è ricevibile.

57 Quanto al resto, in relazione alle allegazioni del Regno del Belgio e della Magnetrol International, sostenuta dalle intervenienti in sede d'impugnazione, secondo cui l'impugnazione di cui trattasi si baserebbe su fatti nuovi o che sarebbero diretti a riscrivere la decisione controversa, tali argomenti sono, ove necessario, esaminati nell'ambito della valutazione della fondatezza dell'impugnazione.

Nel merito

Osservazioni preliminari

58 Il motivo unico di impugnazione dedotto dalla Commissione verte su errori commessi dal Tribunale nell'interpretazione dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, il quale reca la definizione di «regime di aiuti».

59 Ai sensi della disposizione succitata, per «regime di aiuti» si intende, in particolare, un atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite nell'atto in linea generale e astratta.

60 Pertanto, la qualificazione di una misura statale come regime di aiuti presuppone che siano soddisfatte tre condizioni cumulative: in primo luogo, che sulla base di un atto possano essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese; in secondo luogo, che per la concessione di tali misure di aiuto non sia richiesta alcuna ulteriore misura di attuazione; e, in terzo luogo, che le imprese alle quali possono essere concessi gli aiuti individuali siano definite «in linea generale e astratta».

61 Il motivo unico di impugnazione della Commissione è suddiviso in quattro parti. In sostanza, le prime tre parti riguardano rispettivamente le tre condizioni che definiscono un «regime di aiuti» ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. La quarta parte verte sulla mancata considerazione da parte del Tribunale della ratio legis di tale disposizione.

Sulla prima parte

– *Argomenti delle parti*

62 Con la prima parte del suo motivo unico di impugnazione, la Commissione sostiene che il Tribunale ha interpretato e applicato erroneamente la prima condizione prevista all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Tale interpretazione l'avrebbe portato a snaturare i punti da 94 a 110 della decisione controversa statuendo, ai punti 84, da 90 a 120 e 125 della sentenza impugnata, che la Commissione aveva ritenuto che solo gli atti normativi di cui al punto 99 di tale decisione costituissero la base del regime in questione.

63 Secondo la Commissione, dai punti da 94 a 110 della decisione in parola si evince che essa ha ritenuto che tale regime si basasse sulla prassi amministrativa costante delle autorità fiscali belghe consistente nell'applicare sistematicamente, e contra legem, l'articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92.

64 Per quanto riguarda il termine «atto», impiegato all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, la Commissione ritiene, in primo luogo, che, nonostante le discrepanze esistenti tra le diverse versioni linguistiche di tale regolamento, tale termine consenta di ricomprendere una prassi amministrativa costante delle autorità di uno Stato membro. La giurisprudenza della Corte, derivante dalla sentenza del 13 aprile 1994, Germania e Pleuger Worthington/Commissione (C-324/90 e C-342/90, EU:C:1994:129, punti 14 e 15), deporrebbe a favore di un'interpretazione del genere.

65 Nella sentenza impugnata, il Tribunale avrebbe accolto un'interpretazione restrittiva del termine summenzionato, che lo avrebbe portato a esaminare il sistema dell'esenzione degli utili in eccesso operando una distinzione errata tra, da un lato, la prassi amministrativa costitutiva di tale regime e, dall'altro, gli atti normativi che ne costituiscono il fondamento. Orbene, esso avrebbe dovuto verificare se tale sistema costituisse un «regime di aiuti», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, in quanto fondato sulla prassi amministrativa costante delle autorità fiscali belghe consistente in una sistematica applicazione contra legem dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92.

66 In secondo luogo, dai punti da 94 a 110 della decisione controversa risulterebbe, in modo giuridicamente adeguato, che la Commissione ha considerato il sistema dell'esenzione degli utili in eccesso come basato su una simile prassi amministrativa costante. Per tale ragione, la Commissione avrebbe operato più volte una distinzione tra, da un lato, le decisioni anticipate relative agli utili in eccesso fondate, conformemente a tale prassi amministrativa costante, su una sistematica applicazione contra legem dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 e che danno luogo a un regime di aiuti di Stato e, dall'altro, le decisioni anticipate concesse nel rispetto di tale disposizione e che non danno luogo ad alcun aiuto di Stato.

67 In terzo luogo, la motivazione esposta ai punti da 94 a 110 della decisione controversa dovrebbe essere valutata alla luce del contesto nel quale tale decisione è stata adottata, ossia la decisione della Commissione del 3 febbraio 2015 nella causa SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) relativa al sistema di ruling fiscale applicato agli utili in eccesso in Belgio – Articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 – Invito a presentare osservazioni a norma dell'articolo [108, paragrafo 2, TFUE] (GU 2015, C 188, pag. 24; in prosieguo: la «decisione di avvio»). Dalla decisione di avvio risulterebbe chiaramente che la Commissione avrebbe sempre ritenuto che il sistema di esenzione degli utili in eccesso si basasse su una prassi amministrativa costante consistente in un'errata applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 e delle norme giuridiche che disciplinano la materia di cui trattasi.

68 Il Regno del Belgio sostiene che la prima parte del motivo unico di impugnazione sia infondata.

69 La Magnetrol International, sostenuta dalle intervenienti in sede d'impugnazione, ritiene che, con questa prima parte, la Commissione miri a modificare a posteriori la motivazione della decisione controversa e interpreti erroneamente la sentenza impugnata.

70 In subordine, le parti summenzionate sostengono che, per dimostrare l'esistenza di un «regime di aiuti» ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, la Commissione può invocare un «approccio sistematico» delle autorità di uno Stato membro solo laddove non individui alcun atto giuridico idoneo a fondare il regime in questione. Una simile interpretazione sarebbe corroborata dalla giurisprudenza della Corte richiamata ai punti 79 e 122 della sentenza impugnata. Orbene, nel caso di specie, ai punti da 97 a 99 della decisione controversa verrebbero individuati atti giuridici di questo tipo come fondamento del regime in questione. Pertanto, la Commissione non potrebbe basarsi su un «approccio sistematico» per ravvisare l'esistenza di un simile regime.

– *Giudizio della Corte*

71 Quanto alla censura della Commissione per cui il Tribunale avrebbe erroneamente interpretato la prima condizione prevista all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, occorre stabilire, in primo luogo, se, come essa sostiene, una disposizione fiscale di uno Stato membro debba essere considerata un «atto», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, allorché essa è oggetto di una sistematica applicazione contra legem da parte delle autorità fiscali di tale Stato membro e, nell'ipotesi in cui si verifichi una simile applicazione, se si debba tener conto della prassi amministrativa costante di tali autorità nell'ambito dell'individuazione degli atti costitutivi del regime di aiuti che si basa su tale disposizione fiscale.

72 Per quanto riguarda, sotto un primo profilo, la portata del termine «atto», di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, si deve rilevare che, conformemente al tenore letterale di tale articolo 1, tale termine rinvia a un atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese.

73 A questo proposito, occorre sottolineare che l'interpretazione letterale del suddetto articolo non consente di stabilire se il termine «atto» possa ricomprendere un regime caratterizzato, secondo la Commissione, da una sistematica applicazione contra legem di una disposizione fiscale di uno Stato membro da parte delle autorità fiscali dello stesso Stato membro nell'ambito di una prassi amministrativa costante. Invero, come sostiene la Commissione, le diverse versioni linguistiche dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 impiegano termini divergenti, i quali, a seconda dei casi, possono o no ricomprendere una simile prassi amministrativa.

74 Orbene, sulla scorta di una giurisprudenza costante della Corte, al fine di garantire un'interpretazione e un'applicazione uniformi di uno stesso testo la cui versione in una lingua dell'Unione diverge da quelle redatte nelle altre lingue, la disposizione di cui trattasi deve essere intesa in funzione del contesto e della finalità della normativa di cui essa fa parte (sentenza del 12 settembre 2019, Commissione/Kolachi Raj Industrial, C-709/17 P, EU:C:2019:717, punto 88 e giurisprudenza ivi citata).

75 In tal senso, per quanto riguarda, sotto un secondo profilo, il contesto nel quale si inserisce l'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, si deve rilevare che la nozione di «regime di aiuti» si distingue dalla nozione di «aiuti individuali» di cui all'articolo 1, lettera e), del medesimo regolamento.

76 A differenza di un aiuto individuale, che riguarda una misura di aiuto di Stato che richiede un esame individuale in base ai criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, il ricorso alla nozione di «regime di aiuti» consente alla Commissione di esaminare, alla luce di tale disposizione, un insieme di singole misure di aiuto adottate a favore di imprese sulla base di un atto comune che ne costituisce, in linea di principio, la base giuridica.

77 A tale riguardo, il Tribunale ha giustamente ricordato, al punto 78 della sentenza impugnata, che, nel caso di un regime di aiuti, la Commissione può limitarsi a studiare le sue caratteristiche per valutare, nella motivazione della decisione in questione, se, in base alle modalità previste da tale regime, esso assicuri un vantaggio sensibile ai beneficiari rispetto ai loro concorrenti e sia tale da giovare essenzialmente a imprese che partecipano agli scambi tra Stati membri. Dunque, in una decisione riguardante un simile regime, la Commissione non è tenuta a compiere un'analisi dell'aiuto concesso in ogni singolo caso sul fondamento di un regime del genere. È solo nella fase di recupero degli aiuti che si rende necessario verificare la situazione individuale di ciascuna impresa interessata.

78 Ne consegue che il termine «atto», di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, designa gli atti costitutivi di un regime di aiuti a partire dai quali è possibile individuare le caratteristiche essenziali necessarie per la sua qualificazione come misura di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

79 Sebbene, in linea generale, tale termine sia idoneo a designare gli atti che costituiscono la base giuridica del regime di aiuti, non si può escludere, come ha del resto rilevato il Tribunale, che esso possa, in talune circostanze, rinviare anche a una prassi amministrativa costante delle autorità di uno Stato membro, qualora tale prassi riveli un «approccio sistematico», le cui caratteristiche soddisfino i requisiti di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

80 A tale riguardo, al punto 79 della sentenza impugnata, il Tribunale ha giustamente richiamato i punti 14 e 15 della sentenza del 13 aprile 1994, Germania e Pleuger Worthington/Commissione (C-324/90 e C-342/90, EU:C:1994:129), per sottolineare che la Corte ha dichiarato che, nell'ambito dell'esame di un regime di aiuti, e in mancanza di una base giuridica che istituisca un simile regime di aiuti, la Commissione può basarsi su un complesso di circostanze atto a rivelare l'esistenza, di fatto, di un regime di aiuti.

81 Contrariamente a quanto afferma in particolare la Magnetrol International, sostenuta, a tale titolo, dalle intervenienti in sede d'impugnazione, dalla succitata sentenza della Corte non risulta affatto che la possibilità per la Commissione di ravvisare l'esistenza, di fatto, di un regime di aiuti sia limitata all'ipotesi in cui non esista alcuna disposizione di legge a fondamento di tale regime. Al contrario, gli insegnamenti risultanti da detta sentenza della Corte consentono di concludere che, a fortiori, una simile possibilità è offerta qualora il regime di aiuti risulti, come afferma la Commissione nel caso di specie, dalla sistematica applicazione contra legem di una disposizione fiscale di uno Stato membro da parte delle autorità fiscali dello stesso Stato membro nell'ambito di una prassi amministrativa costante.

82 Prendere in considerazione una tale prassi amministrativa, nell'ambito della determinazione dell'«atto» costitutivo di un regime di aiuti, ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, consente infatti di rivelare la portata effettiva di tale disposizione fiscale, che non potrebbe altrimenti essere intesa sulla sola base di detta disposizione.

83 Sotto un terzo profilo, una simile interpretazione del termine «atto» è suffragata dall'obiettivo perseguito dal regolamento 2015/1589, diretto a definire le modalità del controllo relativo agli aiuti di Stato di cui all'articolo 108 TFUE.

84 L'effetto utile delle norme in materia di aiuti di Stato sarebbe infatti considerevolmente ridotto se il termine «atto», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, dovesse limitarsi a designare gli atti formali costitutivi di un regime di aiuti.

85 Da un lato, occorre rilevare che l'ampiezza e le modalità di tale controllo dipenderebbero necessariamente, in un'ipotesi del genere, dalla forma che gli Stati membri conferiscono alle misure di aiuto di Stato. Dall'altro lato, come sostiene la Commissione, alcune di tali misure di aiuti che si basano su un'applicazione contra legem di una disposizione del diritto nazionale sarebbero necessariamente escluse dalla nozione di «regime di aiuti», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, quand'anche un insieme di circostanze permettesse di rivelare l'esistenza, di fatto, di un simile regime.

86 Pertanto, la Commissione può ravvisare l'esistenza di un regime di aiuti qualora riesca a dimostrare, in modo giuridicamente adeguato, che esso si basa sull'applicazione di una disposizione di uno Stato membro, secondo un «approccio sistematico» delle autorità dello stesso Stato membro, e che le caratteristiche di tale approccio soddisfano i requisiti di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

87 In secondo luogo, occorre stabilire se, come sostiene la Commissione, il Tribunale abbia applicato erroneamente il termine «atto», di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, e snaturato la decisione controversa ritenendo che solo gli atti elencati al punto 99 della decisione controversa costituissero la base del regime in questione, come identificato dalla Commissione.

88 A tale riguardo, occorre osservare che, al punto 80 della sentenza impugnata, il Tribunale ha esaminato, in un primo momento, gli atti elencati ai punti da 97 a 99 della decisione controversa. Esso ha così rilevato che gli atti menzionati al punto 99 di tale decisione, vale a dire sia l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 sia il preambolo della legge del 21 giugno 2004, la circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e le risposte del Ministro delle Finanze alle interrogazioni parlamentari relative all'applicazione di tale disposizione da parte delle autorità fiscali belghe, costituivano gli atti sulla base dei quali è stata concessa l'esenzione degli utili in eccesso in questione.

89 Ai punti 81 e 82 della sentenza impugnata, il Tribunale ha rilevato che il ragionamento della Commissione era caratterizzato da una certa ambivalenza, in quanto essa avrebbe tuttavia riconosciuto che né l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 né, d'altronde, nessun'altra disposizione del CIR 92 prescrivevano tale esenzione degli utili in eccesso.

90 Il Tribunale ha nondimeno statuito, al punto 83 della sentenza impugnata, che, al termine di un'analisi complessiva della decisione controversa, si dovesse ritenere che la base del regime in questione fosse costituita dall'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, quale applicato dalle autorità fiscali belghe, e che una simile applicazione poteva essere dedotta dagli atti di cui al punto 88 della presente sentenza. Ai punti da 84 a 88 della sentenza impugnata, esso ne ha dedotto, in sostanza, che l'esame della sussistenza delle condizioni previste all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 doveva, di conseguenza, essere effettuato alla luce del contenuto di tali atti.

91 In un secondo momento, ai punti da 90 a 98 della sentenza impugnata, il Tribunale ha così verificato, in particolare, se gli elementi essenziali del regime in questione, che la Commissione ha individuato al punto 102 della decisione controversa, risultassero dagli atti elencati ai punti da 97 a 99 della medesima decisione.

92 A tale riguardo, al punto 92 della sentenza impugnata, il Tribunale ha rilevato, anzitutto, che, tenuto conto dell'analisi di cui ai punti 101 e 139 della decisione controversa, tali elementi essenziali non risultavano da tali atti, ma piuttosto dal campione di decisioni anticipate analizzato dalla Commissione. Al punto 93 della medesima sentenza, pur riconoscendo che taluni di detti elementi essenziali emergevano effettivamente da tali atti, esso ha tuttavia ritenuto che ciò non valesse per l'insieme degli stessi elementi essenziali, e in particolare per il metodo di calcolo in due fasi degli utili in eccesso soggetti all'esenzione controversa, nonché per il requisito della creazione di posti di lavoro, della centralizzazione o dell'aumento delle attività in Belgio.

93 Tale ragionamento è viziato da errori di diritto.

94 Infatti, come rilevato al punto 90 della presente sentenza, benché il Tribunale abbia constatato che la base giuridica del regime in questione risultava non soltanto dall'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, ma dall'applicazione di tale disposizione da parte delle autorità fiscali belghe, esso non ha tuttavia tratto tutte le conseguenze da tale constatazione. In particolare, esso non ha tenuto conto dei punti della decisione controversa dai quali risultava chiaramente che la Commissione ha dedotto tale applicazione non soltanto dagli atti di cui al punto 99 della stessa decisione, ma anche da un approccio sistematico di tali autorità che essa ha constatato a partire dall'analisi di un campione di decisioni anticipate dalla medesima esaminato.

95 Pertanto, nell'ambito della lettura complessiva della decisione controversa effettuata al punto 83 della sentenza impugnata, il Tribunale avrebbe dovuto tener conto delle considerazioni svolte ai punti da 100 a 108 e 110 di tale decisione, da cui risulta, in sostanza, che la Commissione ha ritenuto che una delle caratteristiche essenziali del regime in questione fosse che dette autorità hanno sistematicamente adottato decisioni che concedevano l'esenzione degli utili in eccesso secondo le condizioni elencate al punto 102 della stessa decisione.

96 Ciò premesso, come risulta in particolare dal punto 98 della sentenza impugnata, il Tribunale si è basato, invece, sull'erronea premessa che la circostanza che alcuni degli elementi essenziali del regime in questione non risultavano dagli atti di cui al punto 99 della decisione controversa, bensì dalle decisioni anticipate stesse, implicasse che tali atti dovevano necessariamente essere oggetto di ulteriori misure di attuazione.

97 Di conseguenza, avendo limitato la sua analisi delle condizioni previste all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 ai soli atti di cui al punto 99 della decisione controversa, il Tribunale ha applicato erroneamente il termine «atto», contenuto in tale articolo 1.

98 Tale errore lo ha indotto, da un lato, a escludere, per principio, che un «regime di aiuti», ai sensi di detto articolo 1, possa, come rilevato ai punti 80 e 86 della presente sentenza, basarsi su un complesso di circostanze atto a rivelare la sua esistenza di fatto e, dall'altro, a interpretare erroneamente la decisione in questione in relazione all'esame della prima di tali condizioni.

99 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve concludere che la prima parte dell'unico motivo di impugnazione è fondata.

Sulla seconda parte

– *Argomenti delle parti*

100 Con la seconda parte del suo motivo unico di impugnazione, la Commissione sostiene che il Tribunale ha interpretato erroneamente la seconda condizione prevista all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 e ha snaturato i punti da 100 a 108 della decisione controversa concludendo, ai punti 94, 96, 98, da 103 a 113, 119, 120 e da 129 a 133 della sentenza impugnata, che la concessione dell'esenzione degli utili in eccesso richiedeva l'adozione di ulteriori misure di attuazione.

101 Il Tribunale si sarebbe limitato a ribadire l'affermazione secondo cui, se gli elementi essenziali del regime in questione elencati al punto 102 della decisione controversa non erano menzionati negli atti normativi di cui al punto 99 della stessa decisione, essi dovevano necessariamente essere oggetto di ulteriori misure di attuazione. Secondo la Commissione, il Tribunale non avrebbe verificato se, per quanto riguarda l'esenzione degli utili in eccesso, le autorità fiscali belghe fossero effettivamente in grado di influire sull'importo dell'esenzione degli utili in eccesso, sugli elementi essenziali del regime in questione e sulle condizioni per la concessione di tale esenzione in casi singoli. Inoltre, il Tribunale avrebbe confuso il margine discrezionale di cui tali autorità disponevano per verificare l'osservanza delle condizioni per la concessione dell'esenzione degli utili in eccesso e la capacità di dette autorità di influire sull'importo di tale esenzione, sugli elementi essenziali del regime in questione e sulle condizioni per la concessione di detta esenzione in casi singoli. Se il Tribunale avesse correttamente interpretato e applicato la nozione di «ulteriori misure di attuazione», esso avrebbe dovuto concludere che le medesime autorità non erano in grado di influire su simili elementi.

102 Il Regno del Belgio ritiene che il ragionamento del Tribunale relativo alla seconda condizione prevista all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 sia esente da errori di diritto.

103 La Magnetrol International, sostenuta dalle intervenienti in sede d'impugnazione, afferma, in sostanza, che, per ravvisare l'esistenza di un regime di aiuti, la Commissione avrebbe dovuto dimostrare nella decisione controversa, in primo luogo, che gli atti elencati ai punti da 97 a 99 della medesima decisione imponevano metodi di calcolo che le autorità fiscali belghe dovevano applicare e, in secondo luogo, che l'importo dell'esenzione degli utili in eccesso in ciascun caso individuale poteva essere determinato mediante tali metodi. In terzo luogo, per quanto riguarda le condizioni per la concessione dell'aiuto, la Commissione avrebbe dovuto dimostrare, da un lato, che tali atti fissavano le condizioni alle quali le autorità fiscali belghe potevano accettare le domande di aiuti individuali e, dall'altro, che era possibile decidere sulla base di tali condizioni se l'operazione proposta dal richiedente la decisione anticipata soddisfacesse la condizione di «nuova situazione».

– *Giudizio della Corte*

104 La seconda parte del motivo unico di impugnazione verte sulla seconda condizione che consente di definire un «regime di aiuti», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, ossia quella relativa all'assenza di «ulteriori misure di attuazione» necessarie per la concessione degli aiuti individuali sulla base dell'atto costitutivo di un tale regime.

105 Come correttamente rilevato dal Tribunale al punto 99 della sentenza impugnata, riferendosi al riguardo al punto 100 della decisione controversa, l'esistenza di ulteriori misure di attuazione comporta l'esercizio di un potere discrezionale da parte dell'autorità fiscale che adotta le misure in questione, il quale le consente di influire sull'importo dell'aiuto, sulle sue caratteristiche o sulle condizioni per la concessione di tale aiuto. D'altra parte, la semplice applicazione tecnica degli atti che prevedono la concessione degli aiuti in questione non costituisce un'«ulteriore misura di attuazione», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

106 Ne consegue che la questione se «ulteriori misure di attuazione» siano necessarie per la concessione di aiuti individuali nell'ambito di un regime di aiuti è intrinsecamente legata a quella della determinazione dell'«atto», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, su cui si fonda il regime in questione. È infatti alla luce di tale atto che occorre stabilire se la concessione di aiuti individuali sia subordinata all'adozione di tali misure o se, al contrario, tale concessione possa essere effettuata sulla sola base di detto atto.

107 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 100 delle conclusioni, l'errore di diritto individuato ai punti 97 e 98 della presente sentenza ha dunque necessariamente inciso sulla valutazione effettuata dal Tribunale della questione se l'esenzione degli utili in eccesso fosse, nel caso di specie, concessa senza necessità di adottare ulteriori misure di attuazione.

108 Infatti, da un lato, come constatato al punto 96 della presente sentenza, il Tribunale si è basato sull'erronea premessa che la circostanza che alcuni degli elementi essenziali del regime in questione non risultavano dagli atti di cui al punto 99 della decisione controversa, ma erano stati dedotti dalle stesse decisioni anticipate, implicasse che tali atti dovevano necessariamente essere oggetto di ulteriori misure di attuazione.

109 Dall'altro lato, nell'ambito dell'esame, effettuato ai punti da 103 a 113 della sentenza impugnata, della questione se, al momento dell'adozione delle decisioni anticipate sull'esenzione degli utili in eccesso, le autorità fiscali belghe disponessero di un potere discrezionale che consentisse loro di influire sull'importo di tale esenzione, sugli elementi essenziali del regime in questione e sulle condizioni per la concessione di detta esenzione, il Tribunale si è limitato a fare riferimento agli atti elencati al punto 99 della decisione controversa per concludere, in sostanza, che tali atti si limitavano a definire, in termini generali, la posizione delle autorità fiscali belghe quanto alla medesima esenzione.

110 Esso ne ha dedotto che, in mancanza di altri elementi che limitassero il potere decisionale di tale amministrazione, al momento dell'adozione di tali decisioni anticipate, le autorità fiscali belghe hanno necessariamente goduto di un potere discrezionale, cosicché non si poteva concludere che tali autorità avessero proceduto a un'applicazione tecnica del quadro normativo, avendo esse effettuato, al contrario, un esame «caso per caso» di ciascuna domanda.

111 Nell'ambito di tale esame, il Tribunale ha tuttavia omesso di tener conto del fatto che, come rilevato al punto 95 della presente sentenza, una delle caratteristiche essenziali del regime in questione, quale identificato dalla Commissione nella decisione controversa, risiedeva nel fatto che le autorità fiscali belghe avevano sistematicamente concesso l'esenzione degli utili in eccesso allorché le condizioni elencate al punto 102 di tale decisione erano soddisfatte.

112 Orbene, contrariamente a quanto dichiarato dal Tribunale, l'individuazione di una simile prassi sistematica poteva costituire un elemento pertinente nell'ambito di una valutazione del complesso delle circostanze atto a rivelare l'esistenza, di fatto, di un regime di aiuti, che

consentisse, se del caso, di dimostrare che tali autorità fiscali non disponevano in realtà di alcun potere discrezionale nell'ambito dell'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 e che, di conseguenza, non era necessaria nessuna «ulteriore misura di attuazione», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 nella concessione dell'esenzione degli utili in eccesso di cui trattasi.

113 Pertanto, come sostiene la Commissione, basando la sua conclusione relativa alla seconda condizione prevista all'articolo 1, lettera d), del citato regolamento su una premessa erronea, il Tribunale ha commesso un errore di diritto.

114 Tale constatazione non può essere rimessa in discussione dalle considerazioni svolte ai punti 106 e 107 della sentenza impugnata. Il Tribunale si è fondato, in tali punti, sulla constatazione che il regime in questione non riguardava tutte le decisioni anticipate adottate sulla base dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, ma unicamente quelle che concedevano rettifiche in diminuzione senza che l'amministrazione avesse verificato se gli utili in questione fossero stati inclusi negli utili di un'altra società del gruppo stabilita in un'altra giurisdizione, mentre le decisioni anticipate che concedevano una rettifica in diminuzione corrispondente alla rettifica in aumento degli utili imponibili di un'altra società del gruppo stabilita in un'altra giurisdizione non avrebbero fatto parte di tale regime. Secondo il Tribunale, nella misura in cui, sulla base della medesima disposizione, le autorità fiscali belghe potevano adottare sia decisioni che, a parere della Commissione, conferivano aiuti di Stato sia decisioni che non conferivano simili aiuti, il ruolo di tali autorità non si limitava a un'applicazione tecnica del regime in questione.

115 Orbene, come constatato al punto 94 della presente sentenza, la Commissione ha ritenuto che fosse l'applicazione contra legem dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, nell'ambito di una prassi amministrativa costante delle autorità fiscali belghe, a costituire il fondamento del regime in questione. Tale constatazione non può essere rimessa in discussione per il solo fatto che tali autorità fiscali avrebbero applicato tale disposizione anche in situazioni che rientravano effettivamente nel suo ambito di applicazione.

116 Analogamente, l'esistenza di una fase preliminare nell'ambito del procedimento diretto a ottenere una decisione anticipata sull'esenzione degli utili in eccesso, rilevata al punto 112 della sentenza impugnata, non può costituire un indizio del fatto che le autorità fiscali belghe godessero necessariamente di un potere discrezionale nell'ambito del sistema dell'esenzione degli utili in eccesso. Infatti, tale potere discrezionale deve essere valutato alla luce delle sole decisioni anticipate che sono state concesse in forza di tale sistema, di modo che le situazioni che non hanno dato luogo all'adozione di una decisione del genere sono irrilevanti al riguardo.

117 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve concludere che la seconda parte dell'unico motivo di impugnazione è fondata.

Sulla terza parte

– *Argomenti delle parti*

118 Con la terza parte del suo motivo unico di impugnazione, la Commissione sostiene che il Tribunale ha interpretato erroneamente la terza condizione prevista all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 e snaturato i punti 66, 102, 103, 109, 139 e 140 della decisione controversa

concludendo, ai punti da 114 a 119 della sentenza impugnata, che i beneficiari dell'esenzione degli utili in eccesso non erano definiti «in linea generale e astratta» dagli atti che costituivano la base di tale regime. Secondo la Commissione, se il Tribunale avesse debitamente tenuto conto della prassi amministrativa costante delle autorità fiscali belghe relativa a tale esenzione, esso sarebbe giunto alla conclusione opposta.

119 Il Regno del Belgio e la Magnetrol International, sostenuta dalle intervenienti in sede d'impugnazione, contestano tale argomentazione.

– *Giudizio della Corte*

120 La terza parte del motivo unico di impugnazione verte sulla terza condizione che definisce un «regime di aiuti», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, ossia quella relativa al fatto che i beneficiari di un simile regime sono definiti «in linea generale e astratta» nell'atto che costituisce la base di tale regime.

121 A tale riguardo, dalle relazioni esistenti tra le tre condizioni che consentono di qualificare una misura come «regime di aiuti», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, deriva che la questione se la terza di tali condizioni sia soddisfatta è intrinsecamente legata alle prime due condizioni, relative all'esistenza di un «atto» e all'assenza di «ulteriori misure di attuazione».

122 Pertanto, gli errori di diritto commessi dal Tribunale, rilevati ai punti 97, 98 e 113 della presente sentenza e che riguardano le prime due delle medesime condizioni, hanno viziato la valutazione del Tribunale relativa alla definizione dei beneficiari dell'esenzione degli utili in eccesso.

123 Infatti, ai punti da 115 a 119 della sentenza impugnata, il Tribunale, pur riconoscendo che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 riguarda una categoria generale e astratta di entità, si è basato essenzialmente su un'analisi degli atti di cui al punto 99 della decisione controversa per concludere che i beneficiari del regime in questione non erano definiti «in linea generale e astratta» da tali atti, cosicché una simile definizione doveva necessariamente essere effettuata attraverso ulteriori misure di attuazione.

124 Ciò posto, si deve concludere che la terza parte del motivo unico di impugnazione è fondata.

125 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, e senza che sia necessario esaminare la quarta parte del motivo unico di impugnazione, si deve concludere che, dichiarando, in particolare al punto 120 della sentenza impugnata, che la Commissione aveva erroneamente ritenuto che il regime di esenzione degli utili in eccesso, quale definito nella decisione controversa, costituisse un «regime di aiuti», ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, il Tribunale è incorso in vari errori di diritto.

Sulla motivazione ad abundantiam della sentenza impugnata relativa alla prova di un «approccio sistematico»

126 Occorre rilevare che, nell'ambito di una motivazione ad abundantiam, contenuta ai punti da 121 a 134 della sentenza impugnata, il Tribunale ha verificato se la Commissione fosse riuscita a dimostrare l'esistenza di un «approccio sistematico» delle autorità fiscali belghe individuato al termine dell'esame di un campione di 22 decisioni anticipate sulle 66 che erano state adottate nell'ambito dell'esenzione degli utili in eccesso.

127 Al fine di stabilire se gli errori di diritto individuati al punto 125 della presente sentenza possano comportare l'annullamento della sentenza impugnata, occorre verificare se, nell'ambito di tale motivazione, il Tribunale abbia correttamente respinto gli argomenti della Commissione relativi all'esistenza di un simile «approccio sistematico».

– *Argomenti delle parti*

128 Nell'ambito della sua argomentazione relativa alle prime tre parti del motivo unico di impugnazione, la Commissione ha formulato argomenti specifici diretti a contestare il ragionamento del Tribunale esposto ai punti da 121 a 134 della sentenza impugnata, al termine del quale quest'ultimo ha dichiarato che essa non aveva adeguatamente dimostrato sotto il profilo giuridico l'esistenza di un «approccio sistematico» delle autorità fiscali belghe nella concessione dell'esenzione degli utili in eccesso.

129 In primo luogo, la Commissione afferma che, contrariamente a quanto dichiarato dal Tribunale ai punti 127 e 128 della sentenza impugnata, essa ha sufficientemente dimostrato gli elementi che l'hanno indotta a ravvisare l'esistenza di un simile «approccio sistematico».

130 Relativamente, anzitutto, alla scelta del campione delle 22 decisioni anticipate a partire dal quale la Commissione avrebbe dedotto l'esistenza di una prassi amministrativa costante, la Commissione ammette che tale scelta non risulta dai punti da 94 a 110 della decisione controversa. Tuttavia, il Tribunale avrebbe omesso di prendere in considerazione il punto 3 della stessa decisione, il quale menziona la richiesta di informazioni della Commissione rivolta al Regno del Belgio in merito alle decisioni anticipate emesse nel 2004, nel 2007, nel 2010 e nel 2013. Tali decisioni non sarebbero altro che le 22 decisioni anticipate costitutive del campione a partire dal quale la Commissione ha dedotto l'esistenza di una prassi amministrativa costante.

131 Per quanto riguarda poi la rappresentatività di tale campione, la Commissione sottolinea, in ordine, che: le decisioni anticipate sarebbero state selezionate tra quattro dei nove anni di applicazione del regime in questione; gli anni scelti sarebbero distanziati di tre anni ciascuno, che coprono l'inizio, la metà e la fine del periodo durante il quale le autorità fiscali belghe avrebbero emesso simili decisioni anticipate; le 22 decisioni anticipate rappresenterebbero un terzo di tutte le decisioni rese nel corso di tale periodo di nove anni e queste 22 decisioni coprirebbero un terzo di tutti i beneficiari del regime in questione, il che significherebbe necessariamente che il campione era rappresentativo e che non era necessaria alcuna spiegazione specifica al riguardo. In ogni caso, il Regno del Belgio non avrebbe mai contestato le conclusioni provvisorie della Commissione nell'ambito della decisione di avvio e non avrebbe presentato alcuna decisione anticipata che dimostrasse che gli elementi essenziali del regime in questione non risultavano da una prassi amministrativa costante.

132 Inoltre, la Commissione ritiene che non fosse necessario descrivere le decisioni individuali nella decisione controversa, dopo aver concluso, sulla base del suo esame delle 22 decisioni anticipate, che tali decisioni rientravano nell'ambito di una prassi amministrativa costante. Spetterebbe, invece, al Regno del Belgio e ai beneficiari contestare la sua conclusione secondo cui l'esenzione degli utili in eccesso è stata concessa in forza di un regime di aiuti, cosa che essi non sarebbero riusciti a fare.

133 Infine, relativamente alle sei decisioni anticipate descritte ai punti da 62 a 64 e alla nota a piè di pagina n. 80 della decisione controversa, il punto 61 della decisione controversa indicherebbe che i tre esempi forniti a tali punti non farebbero altro che illustrare le decisioni anticipate rese nell'ambito dell'attuazione del regime in questione da parte delle autorità fiscali belghe.

134 In secondo luogo, lo snaturamento dei punti da 94 a 110 della decisione controversa avrebbe indotto il Tribunale a commettere un errore di diritto concludendo, ai punti 127 e 128 della sentenza impugnata, che la Commissione non aveva dimostrato l'esistenza di un approccio sistematico.

135 Il Regno del Belgio e la Magnetrol International, sostenuta dalle parti intervenienti in sede d'impugnazione, contestano tali argomenti.

– *Giudizio della Corte*

136 La Commissione contesta al Tribunale di aver erroneamente constatato che essa non era riuscita a dimostrare l'esistenza di un «approccio sistematico» rispondente ai requisiti di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

137 A tale riguardo, in primo luogo, occorre rilevare che il Tribunale ha ritenuto, in sostanza, al punto 125 della sentenza impugnata, che un simile «approccio sistematico» non potesse costituire la base stessa del regime in questione, per il motivo che non si trattava del fondamento invocato nella decisione controversa, in particolare al punto 99 della medesima.

138 Orbene, in considerazione dell'errore di diritto constatato ai punti 97 e 98 della presente sentenza, tale punto della motivazione è parimenti errato in diritto.

139 In secondo luogo, il Tribunale ha ritenuto, al punto 126 della sentenza impugnata, che, anche supponendo che gli elementi essenziali del regime in questione emergessero da un «approccio sistematico» individuato a partire dal campione delle decisioni anticipate analizzato dalla Commissione, quest'ultima non sarebbe riuscita a dimostrare l'esistenza di un simile approccio sistematico.

140 Anzitutto, al punto 127 della sentenza impugnata, pur rilevando che tale campione era costituito da 22 decisioni anticipate sulle 66 decisioni interessate, il Tribunale ha ritenuto che la Commissione non avesse precisato nella decisione controversa la scelta di detto campione e le ragioni per le quali esso dovesse essere considerato rappresentativo.

141 Come afferma, in sostanza, la Commissione, relativamente alla scelta del campione delle decisioni anticipate da essa analizzato, da una lettura d'insieme dei punti della decisione controversa, e in particolare da una lettura combinata dei punti 3 e 59 della medesima decisione, risulta tuttavia che tale campione era costituito dalle decisioni anticipate adottate nel corso degli anni 2005

(atteso che nessuna decisione era stata adottata nel 2004), 2007, 2010 e 2013 al fine di ricomprendere le decisioni adottate all'inizio, alla metà e alla fine del periodo del regime in questione.

142 Per quanto riguarda la rappresentatività del suddetto campione, come sottolineato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 86 delle conclusioni, dalla scelta delle 22 decisioni anticipate sul totale delle 66 decisioni adottate in forza del regime in questione risulta chiaramente che lo stesso campione rappresenta un terzo di tali decisioni.

143 A questo proposito, occorre rilevare che una simile proporzione di decisioni anticipate, selezionate in modo ponderato tra tutte le decisioni adottate nell'ambito dell'esenzione degli utili in eccesso nel periodo considerato, può, per sua natura, essere rappresentativa di un «approccio sistematico» delle autorità fiscali belghe. Infatti, proprio in considerazione della natura «sistematica» di una simile prassi, la Commissione poteva ragionevolmente presumere che, fino a prova contraria, gli elementi individuati nel campione di decisioni anticipate da essa esaminato si sarebbero ritrovati necessariamente nell'insieme delle decisioni anticipate adottate nell'ambito dell'esenzione degli utili in eccesso.

144 Ciò premesso, il Tribunale non poteva legittimamente ritenere che la Commissione non avesse precisato nella decisione controversa la scelta di tale campione e gli elementi per i quali esso dovesse essere considerato rappresentativo.

145 Una simile conclusione non è, inoltre, rimessa in discussione dalla constatazione di cui al punto 128 della sentenza impugnata, secondo la quale la Commissione non ha precisato la scelta delle sei decisioni anticipate menzionate ai punti da 62 a 64 della decisione controversa. Infatti, come risulta dal punto 61 di tale decisione e come sostiene la Commissione, queste sei decisioni sono meramente illustrative del modo in cui l'esenzione degli utili in eccesso è stata concessa dalle autorità fiscali belghe, sicché esse non possono essere prese in considerazione al fine di stabilire se la Commissione abbia adeguatamente dimostrato sotto il profilo giuridico l'esistenza di un «approccio sistematico» nella prassi decisionale delle autorità fiscali belghe.

146 Inoltre, al punto 129 della sentenza impugnata, il Tribunale si è basato sulle considerazioni svolte ai punti da 103 a 112 della sentenza impugnata, relative all'esistenza di un potere discrezionale delle autorità fiscali belghe e alla necessità di ulteriori misure di attuazione. Secondo il Tribunale, tali considerazioni consentono, di per sé, di confutare l'esistenza dell'«approccio sistematico» dedotto dalla Commissione.

147 Orbene, atteso che tale conclusione si basa sull'erronea premessa che solo gli atti di cui al punto 99 della decisione controversa costituivano la base del regime in questione, si deve ritenere che, per le stesse ragioni esposte ai punti 97, 98 e 113 della presente sentenza, la conclusione di cui al punto 129 della sentenza impugnata sia errata in diritto.

148 Infine, ai punti da 131 a 133 della sentenza impugnata, il Tribunale ha rilevato che, in ogni caso, non tutte le decisioni anticipate costitutive del campione esaminato dalla Commissione riguardavano situazioni in cui l'entità belga in questione aveva istituito una struttura di «entità centrale», e che il metodo di calcolo in due fasi per il calcolo degli utili in eccesso individuato dalla Commissione non era stato sistematicamente adottato.

149 Tuttavia, come afferma la Commissione, le constatazioni effettuate dal Tribunale ai punti summenzionati si basano su uno snaturamento del punto 102 della decisione controversa, nel quale la Commissione ha elencato gli elementi essenziali del regime in questione da essa individuati a partire dall'analisi del campione delle 22 decisioni anticipate rappresentativo della prassi amministrativa costante delle autorità fiscali belghe.

150 In tal senso, da tale punto 102 risulta che, contrariamente alle constatazioni effettuate dal Tribunale al punto 132 della sentenza impugnata, la Commissione non ha ritenuto che la rilocalizzazione di un'«entità centrale» in Belgio costituisse la sola e unica condizione che consentisse di ottenere un'esenzione degli utili in eccesso, ma che una simile situazione costituisse, al contrario, un semplice esempio di condizione più generale attinente all'esistenza di una nuova situazione che non aveva ancora prodotto effetti sul piano fiscale.

151 Quanto al metodo di calcolo in due fasi, cui si fa riferimento al punto 133 della sentenza impugnata, dal terzo trattino del punto 102 della decisione controversa risulta che, contrariamente alle constatazioni effettuate dal Tribunale, la Commissione non si è basata sull'applicazione di un simile metodo come elemento essenziale del regime di cui trattasi, bensì, in sostanza, sul fatto che l'importo dell'esenzione degli utili in eccesso corrispondeva sistematicamente alla differenza tra gli utili realmente registrati dal beneficiario e un utile, ipotetico, prodotto se quest'ultimo avesse operato indipendentemente dal suo gruppo, a prescindere dal metodo impiegato per giungere a tale constatazione.

152 Di conseguenza, occorre constatare che i punti da 130 a 133 della sentenza impugnata non possono fondare la conclusione del Tribunale secondo cui la Commissione non aveva dimostrato che l'esenzione degli utili in eccesso fosse concessa secondo un «approccio sistematico».

153 Da tutte le ragioni che precedono risulta che la conclusione del Tribunale secondo cui la Commissione non aveva dimostrato l'esistenza di un «approccio sistematico» è errata in diritto.

154 Pertanto, senza che sia necessario esaminare la quarta parte del motivo unico di impugnazione, si deve concludere che il motivo in esame è fondato.

155 Ciò posto, senza che sia necessario esaminare l'impugnazione incidentale, occorre annullare la sentenza impugnata.

Sul procedimento di primo grado

156 Ai sensi dell'articolo 61, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, la Corte, in caso di annullamento della decisione del Tribunale, può statuire definitivamente sulla controversia, qualora lo stato degli atti lo consenta.

157 Nel caso di specie, come constatato dal Tribunale al punto 57 della sentenza impugnata, a sostegno dei loro ricorsi, il Regno del Belgio e la Magnetrol International deducono motivi vertenti, in sostanza:

– in primo luogo, sull'ingerenza della Commissione nelle competenze esclusive del Regno del Belgio in materia di fiscalità diretta (primo motivo di ricorso nella causa T-131/16 e prima parte del terzo motivo di ricorso nella causa T-263/16);

– in secondo luogo, sull'erronea conclusione circa l'esistenza di un regime di aiuti nel caso di specie, ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, in particolare per via della non corretta individuazione degli atti su cui si baserebbe il regime in questione e dell'erronea considerazione secondo cui tale regime non richiede ulteriori misure di attuazione (secondo motivo di ricorso nella causa T-131/16 e primo motivo di ricorso nella causa T-263/16);

– in terzo luogo, sull'erronea qualificazione delle decisioni anticipate relative agli utili in eccesso come aiuti di Stato, tenuto conto, in particolare, dell'inesistenza di un vantaggio e dell'assenza di selettività (terzo motivo di ricorso nella causa T-131/16 e terzo motivo di ricorso nella causa T-263/16);

– in quarto luogo, sulla violazione, segnatamente, dei principi di legalità e di tutela del legittimo affidamento, nella misura in cui sarebbe stato erroneamente disposto il recupero dei presunti aiuti, anche presso i gruppi ai quali appartengono i beneficiari di tali aiuti (motivi di ricorso quarto e quinto nella causa T-131/16 e quarto motivo di ricorso nella causa T-263/16).

158 In considerazione, in particolare, del fatto che i motivi di ricorso menzionati ai trattini primo e secondo del punto precedente sono stati oggetto di discussione in contraddittorio dinanzi al Tribunale e che il loro esame non richiede l'adozione di alcuna ulteriore misura di organizzazione del procedimento o di istruzione del fascicolo, la Corte ritiene che lo stato degli atti consenta di statuire sui ricorsi nelle cause T-131/16 e T-263/16 per quanto concerne tali motivi di ricorso, e che occorra statuire definitivamente su di essi a tale riguardo (v., in tal senso, sentenza dell'8 settembre 2020, Commissione e Consiglio/Carreras Sequeros e a., C-119/19 P e C-126/19 P, EU:C:2020:676, punto 130).

Sulla presunta ingerenza della Commissione nelle competenze esclusive del Regno del Belgio in materia di fiscalità diretta

Argomenti delle parti

159 Il Regno del Belgio e la Magnetrol International, così come l'Irlanda nelle sue osservazioni in primo grado, affermano sostanzialmente che la Commissione ha travalicato le sue competenze avvalendosi del diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato per determinare unilateralmente elementi rientranti nella competenza fiscale esclusiva di uno Stato membro. Infatti, la determinazione dei redditi imponibili resterebbe di competenza esclusiva degli Stati membri così come le modalità di imposizione degli utili prodotti da transazioni transfrontaliere all'interno dei gruppi di imprese, anche se ciò porta a una «doppia mancata imposizione». Orbene, la posizione della Commissione secondo cui le decisioni anticipate sugli utili in eccesso costituiscono aiuti di Stato poiché tali decisioni si discostano da una applicazione del principio di libera concorrenza dalla medesima considerata corretta equivarrebbe a un'armonizzazione forzata delle norme relative al calcolo dei redditi imponibili, il che non rientra nella competenza dell'Unione.

160 La Commissione afferma, in sostanza, che, sebbene gli Stati membri godano di autonomia fiscale in materia di imposizione diretta, ogni misura fiscale adottata da uno Stato membro dev'essere conforme alle norme dell'Unione in materia di aiuti di Stato.

Giudizio della Corte

161 Occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, gli interventi degli Stati membri nei settori che non sono stati oggetto di armonizzazione nel diritto dell'Unione non sono esclusi dall'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE relative al controllo degli aiuti di Stato (sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 26, e del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

162 Gli Stati membri devono esercitare la loro competenza in materia di fiscalità diretta nel rispetto del diritto dell'Unione e, in particolare, delle norme istituite dal Trattato FUE in materia di aiuti di Stato. Essi devono quindi astenersi, nell'esercizio di tale competenza, dall'adottare misure che possano costituire aiuti di Stato incompatibili con il mercato interno, ai sensi dell'articolo 107 TFUE (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2021, Commissione/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punto 105 e giurisprudenza ivi citata).

163 Orbene, dalla giurisprudenza richiamata ai punti precedenti della presente sentenza risulta che non si poteva contestare alla Commissione di aver travalicato i limiti delle sue competenze quando essa ha esaminato le misure costituenti il regime in questione e verificato se tali misure costituissero aiuti di Stato nonché, in caso affermativo, se dette misure fossero compatibili con il mercato interno, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

164 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dagli argomenti del Regno del Belgio, relativi, da un lato, all'assenza di competenza fiscale per l'imposizione degli utili in eccesso e, dall'altro, alla propria competenza ad adottare misure volte a evitare la doppia imposizione.

165 Infatti, anche supponendo che le decisioni adottate dalle autorità fiscali belghe nell'ambito del regime in questione mirassero a delimitare la portata della competenza fiscale del Regno del Belgio, ciò non significa che la Commissione non fosse legittimata a esaminarne la conformità alla normativa dell'Unione in materia di aiuti di Stato.

166 Se è pur vero che, in assenza di una normativa dell'Unione in materia, rientrano nella competenza degli Stati membri la determinazione delle basi imponibili e la ripartizione dell'onere fiscale sui diversi fattori di produzione e settori economici (sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 97), dalla giurisprudenza citata al punto 162 della presente sentenza risulta tuttavia che, nell'esercizio di tale competenza, gli Stati membri devono astenersi dall'adottare misure che possano costituire aiuti di Stato, il cui controllo rientra nella competenza della Commissione. Lo stesso vale per l'adozione, da parte degli Stati membri, nell'esercizio delle loro competenze in materia fiscale, di misure necessarie a prevenire le situazioni di doppia imposizione.

167 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, il primo motivo di ricorso nella causa T-131/16 e la prima parte del terzo motivo di ricorso nella causa T-263/16 devono essere respinti in quanto infondati.

Sull'esistenza di un regime di aiuti ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 e sugli altri motivi di annullamento

168 Dalla motivazione esposta nell'ambito dell'analisi delle parti dalla prima alla terza del motivo unico di impugnazione della Commissione risulta che il secondo motivo di ricorso nella causa T-131/16 e il primo motivo di ricorso nella causa T-263/16, i quali, come risulta dal punto 157, secondo trattino, della presente sentenza, vertono in sostanza sull'erronea conclusione relativa all'esistenza di un regime di aiuti nel caso di specie, devono essere respinti in quanto infondati.

169 D'altra parte, lo stato degli atti non consente di statuire sulla controversia per quanto riguarda i motivi di ricorso vertenti, in sostanza, sull'erronea qualificazione dell'esenzione degli utili in eccesso come aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, tenuto conto in particolare dell'inesistenza di un vantaggio o dell'assenza di selettività (terzo motivo di ricorso nella causa T-131/16 e terzo motivo di ricorso, parti seconda e terza, nella causa T-263/16), nonché i motivi di ricorso vertenti, in particolare, sulla violazione dei principi di legalità e di tutela del legittimo affidamento, nella misura in cui sarebbe stato erroneamente disposto il recupero dei presunti aiuti, anche presso i gruppi ai quali appartengono i beneficiari di detti aiuti (motivi di ricorso quarto e quinto nella causa T-131/16 e quarto motivo di ricorso nella causa T-263/16).

170 Infatti, come risulta dal punto 136 della sentenza impugnata, il Tribunale ha ritenuto che, poiché i motivi di ricorso dedotti dal Regno del Belgio e dalla Magnetrol International relativi alla violazione dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 erano stati accolti, non occorresse esaminare gli altri motivi di ricorso dedotti contro la decisione controversa. Orbene, tali motivi di ricorso richiedono di procedere a valutazioni di fatto complesse, in relazione alle quali la Corte ritiene di non disporre di tutti gli elementi di fatto necessari.

171 Di conseguenza, occorre rinviare la causa dinanzi al Tribunale affinché esso statuisca sui motivi di ricorso menzionati al punto 169 della presente sentenza.

Sulle spese

172 Poiché la causa è rinviata dinanzi al Tribunale, occorre riservare le spese.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara e statuisce:

1) **La sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 14 febbraio 2019, Belgio e Magnetrol International/Commissione (T-131/16 e T-263/16, EU:T:2019:91), è annullata.**

2) **I motivi di ricorso primo e secondo nella causa T-131/16 nonché il primo motivo di ricorso e la prima parte del terzo motivo di ricorso nella causa T-263/16 sono respinti.**

3) **La causa è rinviata dinanzi al Tribunale dell'Unione europea affinché esso statuisca sui motivi di ricorso dal terzo al quinto nella causa T-131/16 nonché sul secondo motivo di ricorso, sulle parti seconda e terza del terzo motivo di ricorso e sul quarto motivo di ricorso nella causa T-263/16.**

4) **Le spese sono riservate.**

Firme