Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PRIIT PIKAMÄE
presentate il 16 dicembre 2021 [1]

Causa C-898/19 P

Irlanda
contro

Commissione europea

«Impugnazione – Aiuti di Stato – Aiuto al quale il Granducato di Lussemburgo ha dato esecuzione – Decisione che dichiara l'aiuto incompatibile con il mercato interno e illegittimo e ne ordina il recupero – Decisione anticipata in materia fiscale (*tax ruling*) – Principio di libera concorrenza – Vantaggio – Sistema di riferimento – Tassazione cosiddetta "normale" – Carattere selettivo – Presunzione»

Indice

I. Introduzione . . . 3

II. Fatti . . . 4

A. Sulla decisione anticipata concessa dall'amministrazione finanziaria lussemburghese alla FFT e sul procedimento amministrativo dinanzi alla Commissione . . . 4

B. Sulla decisione controversa . . . 5

1. Descrizione del contenuto essenziale della decisione anticipata controversa . . . 5

2. Descrizione delle norme lussemburghesi rilevanti . . . 5

3. Valutazione della decisione anticipata controversa . . . 5

C. Procedimento dinanzi al Tribunale e sentenza impugnata . . . 7

D. Procedimento dinanzi alla Corte e conclusioni delle parti in sede di impugnazione . . . 10

III. Sull'impugnazione . . . 10

[1] Lingua originale: il francese.

A. Sul primo, sul terzo, sul quarto e sul quinto motivo 11

1. Sul carattere operante 11

2. Sulla ricevibilità 12

3. Sulla fondatezza 13

a) Osservazioni preliminari sul vantaggio e sulla selettività in materia fiscale 13

1) Sull'«importanza maggiore» della determinazione del sistema di riferimento nel caso di misure fiscali 13

2) Sulla determinazione del sistema di riferimento (e della tassazione «normale») in materia fiscale 14

b) Sul primo motivo 16

1) Argomenti delle parti 16

2) Valutazione 17

i) Osservazioni preliminari sull'origine del principio di libera concorrenza . . 17

ii) Sul principio di libera concorrenza nella sentenza impugnata 19

iii) Sul fondamento del principio di libera concorrenza 20

iv) Sulla portata del principio di libera concorrenza e sul principio di certezza del diritto 29

3) Conclusione sul primo motivo 31

c) Sul terzo motivo 31

1) Argomenti delle parti 31

2) Valutazione 31

d) Sul quarto motivo 33

1) Argomenti delle parti 33

2) Valutazione 33

e) Sul quinto motivo 34

1) Argomenti delle parti 34

2) Valutazione 35

B. Sul secondo motivo 36

1. Sul carattere operante 36

2. Sulla fondatezza 37

IV. Sul ricorso dinanzi al Tribunale 41

V. Sulle spese 41

VI. Conclusione 42

I. Introduzione

1. Il «ruling fiscale» o «parere preliminare in materia fiscale» costituisce una prassi corrente che consente alle imprese di sollecitare dall'amministrazione finanziaria una «decisione anticipata» concernente l'imposta della quale esse saranno debitrici. Il termine «ruling» designa, in via generale, il fatto per un'amministrazione finanziaria di adottare, perlopiù su richiesta del contribuente, una posizione ufficiale sull'applicazione di talune disposizioni legislative in vigore in relazione ad una situazione o ad una o più operazioni che non hanno ancora prodotto effetti fiscali. In tal senso, i contribuenti tentano di ottenere assicurazioni che vincolino l'amministrazione quanto al trattamento fiscale di loro operazioni.

2. Dal mese di giugno del 2014, la Commissione europea ha avviato una serie di indagini dirette a verificare la conformità alle norme del Trattato sugli aiuti di Stato delle pratiche di autorità fiscali di vari Stati membri nei confronti di società multinazionali, in particolare per quanto riguarda la ripartizione degli utili fra i diversi Stati nei quali tali società hanno le loro attività. Una di tali indagini ha dato luogo all'adozione della decisione relativa all'aiuto che sarebbe stato concesso dall'amministrazione finanziaria lussemburghese al gruppo Fiat [2].

3. Parallelamente, nel novembre del 2014, le rivelazioni dell'inchiesta giornalistica detta «Lux Leaks» hanno portato tale argomento all'attenzione del grande pubblico suscitando reazioni perlopiù indignate [3]. A seguito di tali rivelazioni, diversi responsabili politici hanno avviato, sia sul piano europeo sia sul piano internazionale, azioni intese a porre rimedio a ciò che era ormai percepito come una grave distorsione dell'equità fiscale. La più recente di tali azioni si è concretizzata in un accordo che crea un'imposta globale sul reddito delle società multinazionali [4].

4. Consapevole al contempo del contesto politico, economico e anche sociale della presente causa, la Corte dovrà esaminare, nella sua emananda sentenza, alla luce di considerazioni strettamente giuridiche, le questioni suscitate dall'approccio adottato dalla Commissione nella

2 Decisione (UE) 2016/2326 della Commissione, del 21 ottobre 2015, relativa all'aiuto di Stato SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) cui il Lussemburgo ha dato esecuzione a favore di Fiat (GU 2016, L 351, pag. 1; in prosieguo: la «decisione controversa»).

3 Si tratta di un'inchiesta realizzata congiuntamente dal consorzio di giornalisti investigativi americani International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) e quaranta altri mezzi di informazione. A tal riguardo, v., segnatamente, articolo pubblicato sul giornale *Le Monde*, disponibile al seguente indirizzo Internet: https://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html.

4 A tal riguardo, v., segnatamente, documento «Dichiarazione sulla soluzione a due pilastri per affrontare le sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia», discusso all'interno del Quadro inclusivo OCSE/G20 sull'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili e approvato da 137 organi giurisdizionali membri l'8 ottobre 2021, disponibile al seguente indirizzo Internet: https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.pdf

decisione controversa. La sentenza pronunciata dal Tribunale nelle cause Lussemburgo e Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione [5], la quale ha confermato tale approccio, è oggetto della presente impugnazione.

5. Il carattere innovativo dell'approccio della Commissione è consistito segnatamente nell'introdurre il principio di libera concorrenza nell'esame dell'esistenza di un vantaggio economico. A causa del suo fondamento normativo contestato, l'introduzione di tale nozione nell'analisi richiesta dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE porterà la Corte ad interrogarsi sul confine tracciato dal Trattato fra l'autonomia fiscale degli Stati membri e il divieto di concessione di aiuti di Stato.

II. Fatti

A. Sulla decisione anticipata concessa dall'amministrazione finanziaria lussemburghese alla FFT e sul procedimento amministrativo dinanzi alla Commissione

6. Il 14 marzo 2012, il consulente tributario della Fiat Chrysler Finance Europe, già Fiat Finance and Trade Ltd (in prosieguo: la «FFT»), inviava all'amministrazione finanziaria lussemburghese una lettera con la quale si chiedeva l'approvazione di un accordo in materia di prezzi di trasferimento. Egli ha parimenti presentato alla medesima, a sostegno di tale domanda, una relazione, redatta di proprio pugno, che analizzava i prezzi di trasferimento applicati alle operazioni effettuate dalla FFT.

7. Il 3 settembre 2012, l'amministrazione finanziaria lussemburghese emanava una decisione anticipata in risposta alla domanda della FFT (in prosieguo: la «decisione anticipata controversa»). Tale decisione era contenuta in una lettera in cui si affermava che, «per quanto riguarda[va] la lettera del 14 marzo 2012, relativa alle attività di finanziamento infragruppo della FFT, [era] confermato che l'analisi dei prezzi di trasferimento [era] stata effettuata conformemente alla circolare 164/2 del 28 gennaio 2011 e che essa [era] conforme al principio di piena concorrenza».

8. Il 19 giugno 2013, la Commissione trasmetteva al Granducato di Lussemburgo una prima richiesta d'informazioni dettagliate sulle pratiche nazionali in materia di decisioni anticipate. A questa prima richiesta d'informazioni facevano seguito vari scambi epistolari tra il Granducato di Lussemburgo e la Commissione fino all'adozione, da parte di quest'ultima, in data 24 marzo 2014, di una decisione che imponeva al Granducato di Lussemburgo di fornirle informazioni.

9. L'11 giugno 2014, la Commissione avviava il procedimento d'indagine formale di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE riguardante la decisione anticipata controversa. Il 21 ottobre 2015, la Commissione adottava la decisione controversa, la quale dichiara che tale decisione anticipata costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

[5] Sentenza del 24 settembre 2019 (T-755/15 e T-759/15; in prosieguo: la «sentenza impugnata», EU:T:2019:670).

B. Sulla decisione controversa

1. Descrizione del contenuto essenziale della decisione anticipata controversa

10. La Commissione ha descritto la decisione anticipata controversa come un provvedimento di approvazione di un metodo di attribuzione degli utili a favore della FFT all'interno del gruppo automobilistico Fiat/Chrysler, il che consentiva alla FFT di determinare annualmente l'importo dell'imposta sulle società di cui essa era debitrice nel Granducato di Lussemburgo. La Commissione ha precisato che tale decisione era vincolante per l'amministrazione finanziaria per un periodo di cinque anni, segnatamente a decorrere dall'esercizio fiscale 2012 fino all'esercizio fiscale 2016 [6].

2. Descrizione delle norme lussemburghesi rilevanti

11. La Commissione ha osservato che la decisione anticipata controversa era stata adottata in base all'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte sui redditi lussemburghese (legge del 4 dicembre 1967 in materia di imposta sul reddito, come modificata; in prosieguo: il «codice delle imposte») [7] e alla circolare L.I.R. n. 164/2 del direttore dei contributi lussemburghese, del 28 gennaio 2011 (in prosieguo: la «circolare n. 164/2»). A tal riguardo, da un lato, la Commissione ha rilevato che tale articolo istituiva il principio di libera concorrenza nel diritto tributario lussemburghese, ai sensi del quale le operazioni tra società dello stesso gruppo dovevano essere remunerate come se fossero state concluse fra società indipendenti operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza. D'altro lato, essa ha osservato che la circolare n. 164/2 precisava, in particolare, le modalità di determinazione di una remunerazione di libera concorrenza quando tali operazioni sono state effettuate dalle società di finanziamento del gruppo [8].

3. Valutazione della decisione anticipata controversa

12. Per quanto riguarda la terza e la quarta condizione dell'esistenza di un aiuto di Stato, la Commissione ha ritenuto che la decisione anticipata controversa conferisse un vantaggio selettivo alla FFT, in quanto aveva comportato una riduzione dell'imposta dovuta dall'interessata in Lussemburgo discostandosi dall'imposta che quest'ultima avrebbe dovuto versare in virtù del sistema ordinario dell'imposta sulle società. Essa è pervenuta a tale conclusione al termine di un esame contestuale del vantaggio e della selettività, strutturato secondo le tre fasi definite dalla Corte per stabilire se una determinata misura fiscale debba essere qualificata come «selettiva».

13. Nella prima fase della sua analisi, la Commissione ha ritenuto che il sistema di riferimento fosse il regime generale dell'imposta sulle società del Lussemburgo e che l'obiettivo di tale regime fosse la tassazione degli utili di tutte le società residenti del Lussemburgo. La differenza nel calcolo degli utili imponibili tra società autonome e società integrate non incideva in alcun modo, secondo la Commissione, su tale obiettivo, poiché quest'ultimo implicava la tassazione degli utili di tutte le

6 Punti 9 e da 52 a 54 della decisione controversa.

7 Tale articolo così recita: «Le distribuzioni occulte di utili devono essere incluse nel reddito imponibile. Vi è una distribuzione occulta di utili, in particolare, se un associato, socio o parte interessata riceve direttamente o indirettamente benefici da una società o associazione di cui non avrebbe normalmente beneficiato se non avesse avuto tale status». Occorre osservare che tale disposizione non è più in vigore da quando il Granducato di Lussemburgo ha introdotto i nuovi articoli 56 e 56 bis relativi al principio di libera concorrenza nel codice delle imposte, il 1º gennaio 2017.

8 Punti da 74 a 83 della decisione controversa.

società residenti, indipendentemente dal fatto che fossero o meno integrate. Così come le disposizioni particolari applicabili ai gruppi, le quali miravano unicamente a mettere sullo stesso livello questi due tipi di società. Inoltre, l'obiettivo della decisione anticipata controversa, ossia determinare gli utili imponibili della FFT ai fini dell'imposta sulle società in virtù di detto regime, confermava che quest'ultimo costituiva il sistema di riferimento nella misura in cui tale obiettivo non distingueva la FFT a causa della sua appartenenza ad un gruppo. A tale titolo, la Commissione ha ritenuto che le società integrate e non integrate si trovassero in una situazione fattuale e giuridica analoga per quanto riguarda l'obiettivo del regime generale dell'imposta sulle società del Lussemburgo [9].

14. Nella seconda fase della sua analisi, la Commissione ha indicato anzitutto che la questione se una misura tributaria costituisca una deroga al sistema di riferimento coincide generalmente con la constatazione di un vantaggio conferito al beneficiario attraverso tale misura. A suo avviso, quando una misura tributaria comporta una riduzione ingiustificata dell'imposta dovuta da un beneficiario che, in mancanza di tale misura, dovrebbe versare un'imposta più elevata in virtù del sistema di riferimento, tale riduzione costituisce al contempo il vantaggio conferito da detta misura e la deroga al sistema di riferimento. Inoltre, la Commissione ha ricordato che, nel caso di una misura individuale come la decisione anticipata controversa, l'individuazione del vantaggio consente in linea di principio, secondo la giurisprudenza, di presumere la sua selettività [10].

15. Per quanto riguarda la determinazione del vantaggio nel caso di specie, la Commissione ha ricordato che una misura tributaria per effetto della quale una società appartenente ad un gruppo applica prezzi di trasferimento inferiori a quelli che verrebbero applicati tra società indipendenti attribuiva un vantaggio alla società medesima, implicando una riduzione della sua base imponibile e, pertanto, dell'imposta dovuta in base al regime generale dell'imposta sulle società. Secondo la Commissione, la Corte ha in tal senso ammesso il principio di libera concorrenza, ossia «[i]l principio secondo cui le transazioni operate tra società di uno stesso gruppo dovrebbero essere remunerate come se fossero state effettuate da imprese indipendenti operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza» [11], quale criterio di riferimento per stabilire se una società di un gruppo benefici di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Di conseguenza, la Commissione ha precisato di aver dovuto verificare se il metodo approvato dall'amministrazione finanziaria lussemburghese nella decisione anticipata controversa si discostasse da un metodo che sfociava in un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato e, di conseguenza, dal principio di libera concorrenza. In tal caso, la decisione anticipata controversa verrebbe considerata, secondo la Commissione, quale fonte di un vantaggio selettivo alla FFT ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE [12].

16. Alla luce di tali considerazioni, la Commissione ha ritenuto che diverse scelte di metodo e di parametri e diversi aggiustamenti, convalidati dal Granducato di Lussemburgo e alla base dell'analisi dei prezzi di trasferimento nella decisione anticipata controversa portassero a una riduzione dell'imposta sulle società che le società indipendenti avrebbero dovuto assolvere [13].

17. In subordine, essa ha ritenuto che, in ogni caso, la decisione anticipata controversa concedesse un vantaggio selettivo anche per quanto riguarda un sistema di riferimento più limitato, invocato dal Granducato di Lussemburgo e dalla FFT, costituito dall'articolo 164,

9 Punti da 193 a 199 della decisione controversa.

10 Punti da 216 a 218 della decisione controversa.

11 Punti 225 e 226 della decisione controversa.

12 Punti da 222 a 227 della decisione controversa.

13 Punti da 234 a 301 della decisione controversa.

paragrafo 3, del codice delle imposte e dalla circolare n. 164/2, che prevedevano il principio di libera concorrenza nel diritto tributario lussemburghese [14]. Inoltre, la Commissione ha respinto l'argomento della FFT secondo cui, per dimostrare l'esistenza di un trattamento selettivo a suo favore derivante dalla decisione anticipata controversa, essa avrebbe dovuto confrontare tale decisione con la prassi dell'amministrazione finanziaria lussemburghese sulla base della circolare n. 164/2, in particolare con le decisioni anticipate concesse ad altre società di finanziamento e di tesoreria che il Granducato di Lussemburgo ha comunicato alla Commissione come campione rappresentativo della propria prassi in materia di decisioni anticipate [15].

18. Nella terza fase della sua analisi, la Commissione ha osservato che né il Granducato di Lussemburgo né la FFT avevano fornito la benché minima ragione che giustificasse il trattamento preferenziale della FFT risultante dalla decisione anticipata controversa e che, in ogni caso, non aveva potuto essere individuato alcun motivo che poteva essere considerato discendere direttamente dai principi informatori del sistema di riferimento o da meccanismi inerenti al sistema necessari al suo funzionamento e alla sua efficacia [16].

19. La Commissione ha ritenuto, in conclusione, che la decisione anticipata controversa avesse procurato alla FFT un vantaggio selettivo e che tale decisione costituisse pertanto un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

20. Il beneficiario di tale aiuto era, secondo la Commissione, l'intero gruppo automobilistico Fiat/Chrysler, in quanto la FFT costituiva un'unità economica con le altre entità di tale gruppo e la riduzione dell'imposta dovuta dalla FFT aveva avuto necessariamente l'effetto di abbassare le condizioni di tariffazione di prestiti infragruppo concessi dalla FFT [17].

C. Procedimento dinanzi al Tribunale e sentenza impugnata

21. Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria del Tribunale il 30 dicembre 2015, il Granducato di Lussemburgo ha proposto il ricorso nella causa T-755/15, diretto all'annullamento della decisione controversa.

22. Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria del Tribunale il 29 dicembre 2015, la FFT ha proposto il ricorso nella causa T-759/15, diretto parimenti all'annullamento della decisione controversa.

23. Con ordinanze del 25 maggio 2016 e del 18 luglio 2016, il presidente della Quinta Sezione del Tribunale ha accolto le istanze di intervento dell'Irlanda e del Regno Unito nelle cause T-755/15 e T-759/15. Dopo che il Regno Unito aveva ritirato il suo intervento con atto depositato nella cancelleria del Tribunale il 9 dicembre 2016, quest'ultimo è stato cancellato dalle due cause quale parte interveniente con ordinanza del presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale del 15 dicembre 2016.

24. Con ordinanza del presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale del 27 aprile 2018, sentite le parti, le cause T-755/15 e T-759/15 sono state riunite ai fini della fase orale del procedimento, conformemente all'articolo 68, paragrafo 1, del regolamento di procedura del

14 Punti da 315 a 317 della decisione controversa.

15 Punti da 318 a 336 della decisione controversa.

16 Punti 337 e 338 della decisione controversa.

17 Punti da 341 a 345 della decisione controversa.

Tribunale. Inoltre, sentite le parti all'udienza, il Tribunale ha deciso che le cause T-755/15 e T-759/15 dovevano essere riunite, per motivi di connessione, ai fini della decisione conclusiva del procedimento, conformemente a tale disposizione.

25. A sostegno dei loro ricorsi, la FFT e il Granducato di Lussemburgo hanno dedotto cinque ordini di motivi, riguardanti, in sostanza:

– quanto al primo ordine di motivi, la violazione degli articoli 4 e 5 TUE, in quanto l'analisi della Commissione condurrebbe ad un'armonizzazione fiscale dissimulata (terzo capo del primo motivo nella causa T-755/15);

– quanto al secondo, la violazione dell'articolo 107 TFUE, dell'obbligo di motivazione previsto dall'articolo 296 TFUE, nonché dei principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, per avere la Commissione ritenuto che la decisione anticipata controversa concedesse un vantaggio, in particolare non essendo tale decisione conforme al principio di libera concorrenza (secondo capo del primo motivo e primo capo del secondo motivo nella causa T-755/15, seconda e terza censura del primo capo del primo motivo, primo capo del secondo motivo, terzo motivo e quarto motivo nella causa T-759/15);

– quanto al terzo, la violazione dell'articolo 107 TFUE, per avere la Commissione rilevato la selettività di tale vantaggio (primo capo del primo motivo nella causa T-755/15 e prima censura del primo capo del primo motivo nella causa T-759/15);

– quanto al quarto, la violazione dell'articolo 107 TFUE e dell'obbligo di motivazione previsto dall'articolo 296 TFUE, avendo la Commissione rilevato che la misura in questione restringeva la concorrenza e falsava gli scambi tra Stati membri (secondo capo del secondo motivo nella causa T-755/15 e secondo capo del primo e secondo motivo nella causa T-759/15);

– quanto al quinto, la violazione del principio della certezza del diritto e dei diritti della difesa, per avere la Commissione ordinato il recupero dell'aiuto in questione (terzo motivo nella causa T-759/15).

26. Con la sentenza impugnata, il Tribunale ha respinto tutti siffatti motivi e, pertanto, i ricorsi nelle cause T-755/15 e T-759/15 nella loro interezza.

27. Per quanto riguarda il secondo ordine di motivi, e segnatamente i motivi riguardanti l'applicazione erronea del principio di libera concorrenza al controllo degli aiuti di Stato, il Tribunale ha rilevato anzitutto che, nel contesto della determinazione della situazione fiscale di una società integrata, i prezzi di operazioni infragruppo non sono stabiliti a condizioni di mercato. Esso ha poi ritenuto che, al fine di determinare l'eventuale esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, la Commissione può confrontare l'onere fiscale derivante dall'applicazione di una misura tributaria di una siffatta società integrata con quello derivante dall'applicazione delle norme fiscali normali del diritto nazionale di una società che esercita le proprie attività a condizioni di mercato, qualora il diritto tributario nazionale non distingua tra le società integrate e le società autonome ai fini del loro assoggettamento all'imposta sulle società e intenda così tassare gli utili delle prime come se fossero il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato [18].

[18] Punti 140 e 141 della sentenza impugnata.

28. In tale contesto, il principio di libera concorrenza costituisce, secondo il Tribunale, uno «strumento» o un «parametro di riferimento» che consente di verificare se i prezzi delle operazioni infragruppo accettati dalle autorità nazionali corrispondano ai prezzi praticati in condizioni di mercato, al fine di stabilire se una società integrata benefici, in forza di una misura tributaria che ne determina i prezzi di trasferimento, di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE [19].

29. Il Tribunale ha poi osservato che, nella specie, la decisione anticipata controversa verte sulla determinazione degli utili imponibili della FFT in forza del codice delle imposte lussemburghese e che tale codice mira a tassare l'utile derivante dall'attività economica di tale società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato. Su tale base, esso ha ritenuto che la Commissione potesse effettivamente confrontare l'utile imponibile della FFT derivante dall'applicazione della decisione anticipata controversa con l'utile imponibile, derivante dall'applicazione delle norme fiscali normali del diritto lussemburghese, di una società che si trovi in una situazione di fatto analoga e che eserciti le proprie attività in condizioni di libera concorrenza [20].

30. Infine, il Tribunale ha respinto gli argomenti del Granducato di Lussemburgo e della FFT diretti a rimettere in discussione tale conclusione.

31. Per quanto riguarda gli argomenti secondo i quali la Commissione non aveva indicato alcun fondamento normativo per il suo principio di libera concorrenza e non ne aveva specificato il contenuto, il Tribunale ha affermato, con riferimento al fondamento normativo, che la Commissione aveva effettivamente indicato, primo, che il principio di libera concorrenza costituiva necessariamente parte integrante dell'esame, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, delle misure tributarie concesse alle società di un gruppo e, secondo, che tale principio era un principio generale di parità di trattamento in materia tributaria, ricompreso nell'ambito di applicazione di tale articolo del Trattato [21]. Quanto al contenuto del principio di libera concorrenza, il Tribunale ha ritenuto che dalla decisione controversa risultasse che si trattava di uno strumento che consente di controllare se le operazioni infragruppo siano remunerate come se fossero state negoziate da imprese autonome [22].

32. Per quanto riguarda l'argomento secondo il quale il principio di libera concorrenza applicato nella decisione controversa è un criterio estraneo al diritto tributario lussemburghese, consentendo così alla Commissione di realizzare, in definitiva, un'armonizzazione dissimulata in materia di imposte dirette in violazione dell'autonomia in materia tributaria degli Stati membri, il Tribunale ha ritenuto che esso non fosse fondato in quanto il ricorso a tale principio era autorizzato dal fatto che le norme tributarie lussemburghesi prevedevano che le società integrate fossero tassate allo stesso modo delle società autonome [23].

33. Quanto all'argomento secondo il quale la Commissione aveva indebitamente affermato, nella decisione controversia, l'esistenza di un principio generale di parità di trattamento in materia tributaria, il Tribunale ha ritenuto che tale formulazione della Commissione non dovesse essere

19 Punto 143 della sentenza impugnata.

20 Punti 145 e 148 della sentenza impugnata.

21 Punto 150 della sentenza impugnata.

22 Punto 155 della sentenza impugnata.

23 Punti da 156 a 158 della sentenza impugnata.

isolata dal suo contesto e non potesse essere interpretata nel senso che la Commissione aveva riconosciuto l'esistenza di un principio di parità di trattamento riguardo all'imposta inerente all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE [24].

D. Procedimento dinanzi alla Corte e conclusioni delle parti in sede di impugnazione

34. Con la sua impugnazione, l'Irlanda chiede che la Corte voglia:

– annullare la sentenza impugnata;

– annullare la decisione controversa, e

– condannare la Commissione alle spese.

35. La Commissione chiede che la Corte voglia:

– respingere l'impugnazione e

– condannare l'Irlanda alle spese.

36. La Fiat Chrysler Finance Europe chiede che la Corte voglia:

– accogliere l'impugnazione e

– condannare la Commissione a sostenere le spese della Fiat Chrysler Finance Europe relative al controricorso e alla successiva partecipazione della Fiat Chrysler Finance Europe al procedimento avviato dal ricorso di impugnazione.

37. Il Granducato di Lussemburgo chiede che la Corte voglia:

– accogliere le domande dell'Irlanda;

– annullare la sentenza impugnata;

– annullare la decisione controversa, e

– condannare la Commissione alle spese da esso sostenute.

38. L'Irlanda, la Fiat Chrysler Finance Europe, il Granducato di Lussemburgo e la Commissione hanno presentato le loro osservazioni orali dinanzi alla Corte all'udienza comune alle cause C-885/19 P e C-898/19 P tenutasi il 10 maggio 2021.

III. Sull'impugnazione

39. A sostegno della sua impugnazione, l'Irlanda, alla quale il Granducato di Lussemburgo e la FFT aderiscono, deduce cinque motivi. Con il primo, il terzo, il quarto e il quinto motivo, l'Irlanda contesta sotto vari profili l'analisi fatta dal Tribunale per determinare l'esistenza di un

[24] Punti 160 e 161 della sentenza impugnata.

vantaggio economico, in particolare nell'ottica delle norme applicabili in materia di aiuti di Stato (primo motivo), dell'obbligo di motivazione (terzo motivo), del principio di certezza del diritto (quarto motivo) e del rispetto della ripartizione delle competenze fra l'Unione e gli Stati membri (quinto motivo). Inizierò con l'esame di tali motivi e tratterò successivamente il secondo motivo dell'Irlanda, con il quale quest'ultima critica l'esame della selettività della misura controversa effettuato ai punti da 351 a 355 della sentenza impugnata.

A. Sul primo, sul terzo, sul quarto e sul quinto motivo

1. Sul carattere operante

40. La Commissione ritiene che il primo, il terzo, il quarto e il quinto motivo siano inoperanti in quanto, anche supponendo che uno di tali motivi venga accolto, nessuno di essi potrebbe comportare l'annullamento della sentenza impugnata. Detti motivi sarebbero tutti basati sull'affermazione secondo la quale il Tribunale avrebbe commesso un errore di diritto nell'approvare il ricorso da parte della Commissione ad un principio di libera concorrenza ad hoc, il cui fondamento normativo sarebbe errato, a sostegno della sua constatazione principale concernente l'esistenza di un vantaggio selettivo. Orbene, anche se tale affermazione fosse esatta, cosa che la Commissione contesta, la decisione controversa contiene un ragionamento in via subordinata, dal fondamento normativo diverso, ossia l'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte e la circolare n. 164/2, ragionamento che è stato approvato dal Tribunale senza essere messo in discussione dall'Irlanda.

41. A tal riguardo, occorre anzitutto ricordare che i punti da 315 a 317 della decisione controversa illustrano un ragionamento in via subordinata secondo il quale la decisione anticipata controversa conferisce parimenti un vantaggio selettivo alla FFT allorché essa è esaminata alla luce del sistema di riferimento più limitato costituito dall'insieme delle società integrate che applicano prezzi di trasferimento e che rientrano nelle summenzionate disposizioni nazionali. Tale ragionamento è stato confermato, in sostanza, dal Tribunale ai punti da 287 a 299 della sentenza impugnata.

42. Orbene, è evidente che la questione relativa al fondamento e alla portata del principio di libera concorrenza è stata principalmente esaminata dal Tribunale ai punti da 140 a 148 della sentenza impugnata, il che potrebbe far pensare che l'eventuale riconoscimento della fondatezza di uno dei motivi dedotti dall'Irlanda non inciderebbe sull'esame effettuato dal Tribunale in subordine ai punti da 287 a 299 di tale sentenza. Tuttavia, da una lettura più attenta della sentenza impugnata emerge che tale esame non può essere considerato *separabile e autonomo* dal ragionamento svolto dal Tribunale, in via principale, ai punti da 140 a 148 di tale sentenza.

43. Infatti, nel valutare il ragionamento effettuato in via subordinata dalla Commissione, il Tribunale ha riconosciuto che essa aveva correttamente recepito taluni elementi di analisi propri del suo ragionamento principale. In particolare, esso ha constatato, ai punti 292 e 294 della sentenza impugnata, che il ragionamento in via subordinata della Commissione era fondato sul suo esame principale della decisione anticipata controversa, e in particolare sulla sezione 7.2.2 della decisione controversa, la quale, mi sembra, contiene le considerazioni della Commissione dedicate al fondamento normativo e alla portata del principio di libera concorrenza, nonché all'applicazione di tale principio al caso di specie[25]. Poiché il fondamento normativo del

[25] V. sezione 7.2.2.1 della decisione controversa («Vantaggio selettivo derivante da uno scostamento rispetto al principio di libera concorrenza»).

ragionamento in via subordinata della Commissione, come confermato dal Tribunale, discende dal suo esame in via principale, il primo non può sopravvivere giuridicamente all'illegittimità del secondo. In altri termini, se uno dei motivi dedotti dall'Irlanda venisse accolto, inficiando così il ricorso al principio di libera concorrenza, tale ragionamento in via subordinata sarebbe parimenti inficiato da un errore di diritto, cosicché la conclusione tratta dalla decisione controversa, come confermata dalla sentenza impugnata, non sarebbe più valida.

44. Ritengo pertanto che il primo, il terzo, il quarto e il quinto motivo della presente impugnazione non possano essere dichiarati a priori inoperanti.

45. Inoltre, condivido l'analisi illustrata dall'Irlanda nella sua replica, la quale mette in evidenza le delicate implicazioni della scelta della Commissione di includere nella decisione controversa due ragionamenti alternativi e le conseguenze indesiderabili di una dichiarazione del carattere inoperante dei motivi in questione. A tal riguardo, è pacifico che un motivo viene qualificato come inoperante quando è diretto contro una motivazione ad abundantiam di una sentenza del Tribunale e non può dunque comportare l'annullamento di tale sentenza nella misura in cui dal previo esame della motivazione principale non era emerso alcun errore di diritto. In tali circostanze, è difficile vedere come sia possibile conciliare il carattere inoperante attribuito ai motivi in questione con la logica e il complesso del ragionamento della sentenza impugnata. Al punto 287 di quest'ultima, il Tribunale ha precisato, infatti, che il suo esame del ragionamento formulato in via subordinata dalla Commissione era effettuato «ad abundantiam», mentre una qualificazione di tali motivi come inoperanti equivarrebbe a qualificare ad abundantiam il ragionamento *principale* di tale organo giurisdizionale.

2. Sulla ricevibilità

46. La Commissione sostiene, essenzialmente, che la sostanza dell'argomentazione dell'Irlanda nell'ambito del primo, del terzo, del quarto e del quinto motivo si limita a mettere in discussione la decisione controversa, la prassi generale della Commissione concernente le decisioni anticipate in materia fiscale e taluni documenti di tale istituzione che descrivono l'approccio della stessa nei confronti di tali decisioni. Poiché tale argomentazione non riguarda esattamente i punti della sentenza impugnata, essa, secondo la Commissione, deve essere respinta in quanto irricevibile.

47. È vero che talune parti dell'argomentazione dell'Irlanda si allontanano in maniera considerevole dal ragionamento seguito dal Tribunale nella sentenza impugnata e riguardano piuttosto il metodo applicato dalla Commissione ai fini della determinazione dell'esistenza di un vantaggio selettivo nella decisione controversa, nonché nell'insieme della sua prassi decisionale in materia di decisioni anticipate in materia fiscale, invece di muovere censure precise nei confronti della sentenza impugnata. Non mi sembra tuttavia che ciò dovrebbe indurre la Corte a respingere a priori la presente impugnazione in quanto irricevibile. Infatti, tali parti dell'argomentazione dell'Irlanda non sono che componenti di un'argomentazione di insieme che mira chiaramente a contestare le conclusioni alle quali il Tribunale è pervenuto nella sentenza impugnata con riferimento alla legittimità del ricorso al principio di libera concorrenza nella decisione controversa. Peraltro, la stessa Commissione ammette, nel suo controricorso, che taluni argomenti sollevati nell'impugnazione riguardano punti specifici della sentenza impugnata. Più specificamente, il primo motivo critica a più riprese i punti 141, 142, 147 e 149 di tale sentenza. Il terzo motivo critica i punti 150 e 161 di detta sentenza. Il quarto motivo critica i punti da 180 a 184 della sentenza impugnata. Il quinto motivo critica il punto 113 di tale sentenza.

48. In tali circostanze, invito la Corte a respingere l'eccezione di irricevibilità sollevata dalla Commissione.

3. Sulla fondatezza

a) Osservazioni preliminari sul vantaggio e sulla selettività in materia fiscale

1) Sull'«importanza maggiore» della determinazione del sistema di riferimento nel caso di misure fiscali

49. Occorre ricordare che un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE esiste tipicamente quando la situazione finanziaria di un'impresa viene migliorata per effetto di un intervento dello Stato. Per accertarlo, è necessario procedere ad una valutazione controfattuale, consistente nel paragonare la situazione dell'impresa beneficiaria risultante dall'applicazione della misura statale in questione a quella di tale impresa in assenza di siffatta misura.

50. Per quanto riguarda le misure tributarie, la Corte ha precisato che, poiché gli interventi statali sono definiti, nell'ambito dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in funzione dei loro effetti, la nozione di «aiuto di Stato» vale a designare non soltanto delle prestazioni positive ma anche degli interventi «negativi», i quali, in varie forme, hanno l'effetto di alleviare l'onere fiscale che grava su un'impresa [26]. Una misura statale di siffatta natura che, pur non implicando un trasferimento di risorse statali, collochi le imprese beneficiarie in una situazione finanziaria più favorevole rispetto agli altri contribuenti è idonea a recare un vantaggio selettivo a tali imprese ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE [27].

51. Tale valutazione porta a chiedersi se la misura in questione abbia come effetto di alleviare l'onere fiscale gravante normalmente sul bilancio dell'impresa beneficiaria [28]. La definizione di tale onere fiscale richiede, ai sensi della giurisprudenza della Corte, un esame del regime tributario nazionale ad essa applicabile al fine di definire l'imposta cosiddetta «normale» che l'impresa beneficiaria della misura fiscale sarebbe stata tenuta a versare se una siffatta misura non fosse stata adottata [29]. La tassazione «normale» costituisce dunque il termine di paragone utilizzato nell'ambito della valutazione controfattuale intesa a determinare l'esistenza di qualsiasi vantaggio accordato tramite una misura fiscale. Solo una volta definita tale tassazione è possibile stabilire se la misura fiscale esaminata conferisca un vantaggio all'impresa beneficiaria.

52. La selettività, che implica di stabilire se una misura statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni», deve essere presunta in presenza di un vantaggio economico se tale misura costituisce una misura individuale ed è stata dunque chiaramente adottata al fine di concedere un siffatto vantaggio [30]. Per contro, qualora detta misura costituisca un regime di aiuti di natura generale, il suo carattere selettivo dipende, secondo la Corte, dalla questione se, *nell'ambito di un*

[26] Sentenza del 15 marzo 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punti 13 e 14). V. parimenti 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, punti 71 e 72).

[27] Sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 56 e la giurisprudenza ivi citata).

[28] V. sentenze del 26 settembre 1996, Francia/Commissione (C-241/94, EU:C:1996:353, punto 40) e del 12 dicembre 2002, Belgio/Commissione (C-5/01, EU:C:2002:754, punti 38 e 39).

[29] V. sentenza del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 27).

[30] V., segnatamente, sentenza del 4 giugno 2015, Commissione/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punto 60).

dato regime giuridico, una misura statale sia tale da favorire talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da tale regime [31].

53. Al fine di stabilire se sia questo il caso, la Corte ha elaborato, nel corso degli anni, un metodo di analisi in tre fasi, il quale è stato cristallizzato dalla giurisprudenza più recente [32]. Tale metodo impone, in un primo tempo, di definire il *sistema di riferimento* e, in un secondo tempo, di verificare se la misura fiscale in questione introduca differenziazioni fra operatori economici che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema di riferimento. In caso di risposta affermativa, tale misura viene considerata a priori selettiva e lo Stato membro interessato ha in tal caso soltanto la possibilità di dimostrare, in un terzo ed ultimo tempo, che la disparità di trattamento così accertata risulta dalla natura o dalla struttura del sistema di riferimento. In altri termini, la questione se la misura fiscale esaminata generi una disparità di trattamento ingiustificata dipende, nel caso di un regime di aiuti di natura generale, dalla *previa definizione del sistema di riferimento*.

54. Occorre sottolineare, in questa fase delle presenti conclusioni, che, secondo la giurisprudenza della Corte, la determinazione del sistema di riferimento ai fini della valutazione della selettività «assume un'importanza maggiore nel caso delle misure fiscali, giacché l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a un livello di tassazione definito "normale"» [33]. La Corte effettua dunque chiaramente un collegamento fra la nozione di vantaggio e quella di selettività. Ne desumo che i criteri adottati dalla Corte per definire il sistema di riferimento ai fini dell'esame del carattere selettivo devono essere parimenti impiegati quando si tratta di determinare il sistema di riferimento che costituisce il livello di tassazione «normale» ai fini della verifica dell'esistenza di un vantaggio economico [34]. Tenterò di definire tali criteri nella sezione seguente.

2) Sulla determinazione del sistema di riferimento (e della tassazione «normale») in materia fiscale

55. Nella sua comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato, la Commissione ha indicato che il sistema di riferimento «si compone di un insieme coerente di norme che generalmente si applicano, sulla base di criteri oggettivi, a tutte le imprese che rientrano nel campo di applicazione definito dal suo obiettivo» [35]. La Corte, da parte sua, non ha adottato tale definizione e ha qualificato il sistema di riferimento come «il regime tributario comune o "normale" applicabile nello Stato membro interessato» [36].

31 V., segnatamente, sentenze del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione (C-88/03, EU:C:2006:511, punto 56) e del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punto 41).

32 Sentenze del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981); del 28 giugno 2018, Andres (Fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2018:505) e del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

33 V. sentenze del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione (C-88/03, EU:C:2006:511, punto 56); del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punto 55); del 28 giugno 2018, Andres (Fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 88) e del 7 novembre 2019, UNESA e a. (da C-105/18 a C-113/18, EU:C:2019:935, punto 62).

34 Tali criteri mi sembrano rilevanti indipendentemente dalla natura del regime di aiuto o di aiuto individuale della misura statale di sui trattasi. Il ricorso a tali criteri in sede di determinazione della tassazione «normale» nel caso di una misura individuale è a mio avviso necessario al fine di garantire il mantenimento della competenza esclusiva degli Stati membri in materia di fiscalità diretta.

35 Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2016, C 262, pag. 1), punto 133.

36 Sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 57).

56. Nella sentenza World Duty Free Group e Spagna/Commissione, la Corte ha precisato che la determinazione del sistema di riferimento «deve essere effettuata al termine di un dibattito in contraddittorio con lo Stato membro interessato» e che essa «deve risultare da un esame obiettivo del contenuto, dell'articolazione e degli effetti concreti delle norme applicabili in forza del diritto nazionale di tale Stato» [37]. I criteri sulla base dei quali una siffatta operazione di determinazione deve essere effettuata, i quali potevano già essere ricavati dalla giurisprudenza esistente, sono stati sistematizzati da tale sentenza.

57. In primo luogo, le norme e i principi che compongono il sistema di riferimento devono essere individuati *in funzione di criteri oggettivi*, al fine segnatamente di rendere possibile un controllo giurisdizionale delle valutazioni sulle quali la sua determinazione è fondata [38].

58. In secondo luogo, il sistema di riferimento deve essere *completo* nella misura in cui deve includere l'*integralità* delle norme e dei principi che incidono sull'onere fiscale gravante sulle imprese, e non può dunque essere costituito, come affermato dalla Corte, da «alcune disposizioni (…) estrapolate artificiosamente da un quadro normativo più ampio» [39].

59. In terzo luogo, il sistema di riferimento deve essere determinato tramite un'analisi diretta ad individuare le disposizioni con le quali *il legislatore nazionale ha inteso* determinare l'onere fiscale delle imprese. Si tratta in tal caso del carattere *concreto* del sistema di riferimento. Come è stato correttamente osservato [40], tale criterio risulta dal fatto che il sistema di riferimento è definito dallo Stato membro interessato nell'esercizio della sua competenza esclusiva in materia di fiscalità diretta e implica pertanto che l'insieme di norme e principi che lo compongono faccia parte del regime tributario di tale Stato membro.

60. Ciò significa, a mio avviso, che il sistema di riferimento deve essere determinato sulla base di norme di *diritto nazionale*, incluso, evidentemente, il diritto dell'Unione e il diritto internazionale trasposto nell'ordinamento giuridico interno.

61. Le sentenze emesse dalla Grande Sezione della Corte nelle cause Commissione/Polonia [41] e Commissione/Ungheria [42] testimoniano l'esattezza di una siffatta constatazione.

62. La prima causa verteva su una misura polacca che aveva istituito un'imposta sul commercio al dettaglio, basata sul fatturato mensile di tutti i rivenditori. La seconda aveva ad oggetto un'imposta sulla pubblicità, basata sul fatturato annuale netto, generato dalla diffusione pubblicitaria, degli operatori economici che diffondono annunci pubblicitari (con poche eccezioni). In entrambi i casi, la Commissione aveva ritenuto che la misura fiscale considerata procurasse un vantaggio selettivo per il fatto che la differenza di aliquota media di imposta risultante dalla progressività delle aliquote prevista da tale misura si traduceva nel conferire un vantaggio alle imprese di piccole dimensioni rispetto a quelle di grandi dimensioni. Il sistema di riferimento consisteva infatti, secondo la Commissione, in un'imposta sul fatturato *ad aliquota unica*, fermo restando che l'aliquota progressiva è riservata per definizione alle sole imposte sugli utili. Si poneva

37 Sentenza del 6 ottobre 2021 (C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, punto 62).

38 Sentenza del 6 ottobre 2021, World Duty Free Group e Spagna/Commissione (C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, punto 66).

39 Sentenza del 6 ottobre 2021, World Duty Free Group e Spagna/Commissione (C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, punto 62 e la giurisprudenza ivi citata).

40 Conclusioni dell'avvocato generale Pitruzzella nelle cause riunite World Duty Free Group e Spagna/Commissione (C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:51, paragrafo 42) (il corsivo è mio).

41 Sentenza del 16 marzo 2021, Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

42 Sentenza del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202).

dunque la questione se la progressività delle aliquote dovesse essere esclusa dal sistema di riferimento in relazione al quale deve essere stabilita l'esistenza di un vantaggio selettivo oppure se essa ne facesse parte integrante.

63. A tal riguardo, la Corte ha ritenuto, in sostanza, che il sistema di riferimento, o il regime fiscale «normale», sia definito, in linea di principio, dalle caratteristiche costitutive dell'imposta oggetto dell'esame, segnatamente l'aliquota, la base imponibile e il suo fatto generatore. Al di fuori dei settori in cui il diritto tributario dell'Unione è oggetto di un'armonizzazione, la determinazione di tali caratteristiche rientra, secondo la Corte, nel potere discrezionale di ciascuno Stato membro, nell'esercizio della sua competenza esclusiva in materia di fiscalità diretta [43].

64. Avendo la Corte così stabilito la premessa maggiore (il sistema di riferimento è definito dalle caratteristiche costitutive dell'imposta) e la premessa minore (la determinazione di tali caratteristiche spetta agli Stati membri) del sillogismo, mi permetto di trarne la conclusione. Il sistema di riferimento comprende *unicamente* norme e principi propri dell'ordinamento giuridico nazionale, senza ammettere la loro sostituzione con norme estranee a tale ordinamento, dal momento che una siffatta sostituzione renderebbe il sistema di riferimento, per usare la formulazione utilizzata dalla Corte, «incompleto e fittizio» [44].

65. Aggiungo che, se un sistema di riferimento composto da norme estranee al diritto nazionale, o anche soltanto «contaminato» dalla loro inclusione, fosse qualificato come «fittizio», per il fatto che esso non avrebbe il carattere concreto proprio delle norme di diritto nazionale, lo stesso vale, mi sembra, per un sistema di riferimento fondato sul *riferimento all'obiettivo perseguito dal legislatore nazionale* tramite l'adozione del regime tributario interessato. Come ho già spiegato supra, non è la volontà presunta del legislatore nazionale, bensì la *traduzione normativa* di tale volontà, che determina i contorni del sistema di riferimento.

66. Sono dunque i criteri relativi al carattere oggettivo, completo e concreto del sistema di riferimento a dover parimenti guidare l'analisi intesa a definire la tassazione «normale» nell'ambito dell'esame dell'esistenza di un vantaggio economico di natura fiscale. Ciò deve essere tenuto presente nell'analisi dell'impugnazione in oggetto.

b) Sul primo motivo

1) Argomenti delle parti

67. Il primo motivo denuncia un presunto errore di diritto nell'applicazione dell'articolo 107 TFUE che il Tribunale avrebbe commesso approvando l'approccio relativo al principio di libera concorrenza applicato dalla Commissione in sede di determinazione dell'esistenza di un vantaggio economico. Per motivi di chiarezza dell'analisi, occorre raggruppare le censure sollevate dall'Irlanda e confutate dalla Commissione in due categorie, ossia, da un lato, gli argomenti concernenti il fondamento normativo di tale principio e, dall'altro, la sua portata. Innanzitutto, mi sembra tuttavia necessario ricostruire l'origine del

[43] Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punti da 37 a 39) e del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punti da 43 a 45).

[44] V. sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 45) e del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 51).

principio di libera concorrenza applicato nella decisione controversa, riassumere lo sviluppo progressivo dell'elaborazione del suo contenuto da parte della Commissione, nonché ricordare il contenuto della parte rilevante della sentenza impugnata.

2) Valutazione

i) Osservazioni preliminari sull'origine del principio di libera concorrenza

68. Lo strumento giuridico noto come «principio di libera concorrenza» è un principio appartenente al settore del diritto tributario internazionale.

69. Esso è codificato attualmente dall'articolo 9, paragrafo 1, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE sul reddito e sul patrimonio nei seguenti termini:

«Allorché (…) le due imprese [associate], 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 questa impresa e tassati in conseguenza».

70. Si tratta dunque di un principio secondo il quale le transazioni fra imprese collegate devono essere valorizzate a fini fiscali come se esse fossero state concluse in condizioni di libera concorrenza fra imprese indipendenti.

71. Il principio di libera concorrenza viene attuato apportando taluni aggiustamenti ai «prezzi di trasferimento», ossia ai prezzi delle transazioni effettuate fra società di uno stesso gruppo e residenti in Stati membri diversi. Si ricorda che i prezzi di trasferimento determinano la ripartizione dei redditi e delle spese all'interno di un gruppo e, pertanto, quella degli utili imponibili fra le imprese associate rientranti in amministrazioni finanziarie diverse. Essi contribuiscono dunque a formare la rispettiva quota dell'utile mondiale che verrà assoggettato ad imposta in ciascuno degli Stati in cui tale gruppo è presente.

72. Tali aggiustamenti si spiegano con il fatto che, a differenza delle imprese indipendenti, il calcolo degli utili imponibili di tali imprese associate non dipende dalle forze di mercato. Infatti, la stima dei prezzi di operazioni infragruppo, le quali vengono effettuate fra le entità non concorrenti stabilite in Stati membri diversi, spetta alla società che controlla il gruppo. Di conseguenza, le società appartenenti ad un gruppo, in assenza di detti aggiustamenti, potrebbero fissare il prezzo delle operazioni concluse con altre società di tale gruppo secondo condizioni non di mercato e trasferire così gli utili da un paese all'altro.

73. Il principio di libera concorrenza è dunque una conseguenza del principio di territorialità della competenza tributaria, come riconosciuto a livello internazionale, secondo il quale ogni Stato è legittimato a tassare le società residenti sui profitti conseguiti a livello mondiale e le società non residenti sui profitti ricavati dalle loro attività in tale Stato. Il carattere territoriale della competenza tributaria implica, infatti, che dette società non sono libere di trasferire i profitti e le perdite a propria discrezione tra le giurisdizioni fiscali. Le finalità perseguite dal principio di libera concorrenza consistono appunto nell'assicurare un'imposizione adeguata in

ogni giurisdizione (e nell'evitare la doppia imposizione) [45].

74. Nel settore degli aiuti di Stato, il principio di libera concorrenza è stato menzionato dalla Commissione nell'ambito delle indagini avviate nel 2014 e dirette ad esaminare le pratiche di pareri preliminari in materia fiscale seguite dalle autorità competenti di diversi Stati membri nei confronti delle imprese multinazionali, nonché nella sua comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato [46].

75. In tale comunicazione, la Commissione ha indicato, anzitutto, che «[q]ualora avalli un esito che non corrisponda adeguatamente a quanto risulta dalla normale applicazione del regime fiscale generale, un ruling può conferire un vantaggio selettivo al destinatario, nella misura in cui il trattamento selettivo comporta una riduzione del debito tributario dovuto (…) rispetto ad altre imprese che si trovano in una situazione di diritto e di fatto analoga» [47]. Essa ha poi enunciato il ruolo del principio di libera concorrenza nell'ambito di una siffatta valutazione indicando, mediante un rinvio alla sentenza Belgio e Forum 187/Commissione [48], che «conferiscono un vantaggio selettivo gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento che, per determinare il reddito imponibile di una società appartenente ad un gruppo, applichino un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento il quale *non conduca all'approssimazione attendibile di un risultato rispondente alle condizioni di mercato e conforme al principio di libera concorrenza*» [49].

76. Per quanto riguarda la qualificazione giuridica di tale principio, l'evoluzione della sua enunciazione da parte della Commissione è attestata dal raffronto fra la decisione di avvio del procedimento d'indagine formale [50], adottata nel 2014, e la decisione controversa, adottata un anno dopo.

77. Al punto 60 di tale decisione di avvio, la Commissione, affrontando la questione dell'esistenza di un vantaggio economico, ha indicato che, «qualora un [accordo preventivo in materia di prezzi] verta su accordi in materia di prezzi di trasferimento fra imprese collegate all'interno di un gruppo di imprese, gli accordi in questione non devono discostarsi dall'accordo o della remunerazione *che un operatore indipendente prudente avrebbe accettato in condizioni normali di mercato*» [51], e ha poi aggiunto, al punto 61, che «[i]n tale contesto, è possibile *riprodurre le condizioni del mercato* stabilendo i prezzi di trasferimento secondo il principio di libera concorrenza» [52], e al punto 62, concernente la conformità al principio di libera concorrenza, che «[p]rima di accettare un metodo di calcolo della base imponibile proposto dal contribuente, l'amministrazione finanziaria dovrebbe paragonare tale metodo *al comportamento prudente di un operatore del mercato ipotetico* che esigerebbe, da parte di una controllata o di una succursale, una remunerazione conforme al mercato, che rifletta le condizioni normali di concorrenza» [53]. Non è difficile

45 *Linee guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, OCSE, 2010, pag. 39, punto 1.15.

46 Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2016, C 262, pag. 1).

47 Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, punto 170.

48 Sentenza del 22 giugno 2006 (C-182/03 e C-217/03; in prosieguo: la «sentenza Forum 187», EU:C:2006:416).

49 Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, punto 171 (il corsivo è mio).

50 Decisione di avvio del procedimento d'indagine formale relativa all'aiuto di Stato SA.3837 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Lussemburgo, Presunto aiuto in favore di FFT, C(2014) 3627 final.

51 Il corsivo è mio.

52 Il corsivo è mio.

53 Il corsivo è mio.

riconoscervi l'iter logico, nonché la terminologia, propri del *principio dell'operatore privato in economia di mercato*, nella misura in cui il comportamento dell'amministrazione finanziaria nazionale è paragonato a quello di un operatore prudente che opera in condizioni di mercato, con la precisazione che queste ultime vengono stabilite facendo riferimento ai prezzi di trasferimento che verrebbero accettati da un operatore ipotetico del mercato.

78. Al punto 228 della decisione controversa, la Commissione afferma che «il principio di libera concorrenza applicato dalla Commissione ai fini della valutazione degli aiuti di Stato non è (…) quello derivante dall'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, che costituisce uno strumento non vincolante, bensì un *principio generale di parità di trattamento in materia di tassazione che rientra nell'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE*, che è vincolante per gli Stati membri e il cui campo di applicazione non esclude le norme fiscali nazionali» [54]. Il principio di libera concorrenza è dunque qualificato come attinente alla parità di trattamento in materia fiscale.

ii) Sul principio di libera concorrenza nella sentenza impugnata

79. Occorre ricordare brevemente la motivazione della sentenza impugnata dedicata alla questione se il principio di libera concorrenza potesse essere impiegato, nella decisione controversa, al fine di stabilire l'esistenza di un vantaggio economico.

80. Ai punti da 141 a 154 della sentenza impugnata, il Tribunale ha spiegato che, qualora il diritto tributario nazionale non distingua tra le società integrate e le società autonome ai fini del loro assoggettamento all'imposta sulle società, tale diritto mira a tassare gli utili realizzati dalle società integrate come se fossero il risultato delle operazioni effettuate a prezzi di mercato. Ciò è peraltro confermato, secondo il Tribunale, dalla sentenza Forum 187, riguardante appunto un regime fiscale che prevedeva che le società integrate e le società autonome fossero trattate alle stesse condizioni. Il Tribunale ha ricordato che la Corte aveva infatti riconosciuto, al punto 95 di tale sentenza, la necessità di confrontare un regime di aiuti con quello «di applicazione generale, basato sulla differenza tra ricavi e costi, per un'impresa che svolge le proprie attività in condizioni di libera concorrenza». In tali circostanze, il Tribunale ha ritenuto che la Commissione potesse effettivamente ricorrere al principio di libera concorrenza, quale *strumento* che le consentiva di verificare, nell'esercizio delle sue competenze ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, se una misura tributaria mediante la quale le autorità nazionali hanno accettato un determinato livello di prezzo per operazioni infragruppo dia luogo ad una riduzione degli oneri normalmente gravanti sul bilancio della società integrata beneficiaria, conferendole così un vantaggio. Dal momento che il codice delle imposte lussemburghese mirava nella specie a tassare allo stesso modo le società integrate e le società autonome, la Commissione si era correttamente avvalsa di tale strumento per effettuare una siffatta verifica.

81. Per quanto riguarda l'argomento secondo il quale la Commissione non ha indicato nella decisione controversa il fondamento normativo del principio di libera concorrenza, il Tribunale ha ammesso che la Commissione aveva esposto che il principio di libera concorrenza esisteva indipendentemente dalla questione se tale principio fosse stato incorporato nel diritto nazionale e che è distinto da quello sancito all'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE. Esso ha tuttavia aggiunto che la Commissione aveva ivi parimenti precisato che il principio di libera concorrenza faceva necessariamente parte dell'esame, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1,

[54] Il corsivo è mio.

TFUE, delle misure tributarie concesse alle società di un gruppo e che essa lo aveva qualificato come «principio generale di parità di trattamento in materia di tassazione» rientrante nell'ambito di applicazione di tale disposizione del Trattato.

82. Ai punti da 155 a 161 della sentenza impugnata, il Tribunale ha risposto, in primo luogo, all'argomento secondo il quale la Commissione aveva esaminato la decisione anticipata controversa alla luce del principio di libera concorrenza applicato quale criterio estraneo al diritto tributario lussemburghese, il che comporterebbe un'armonizzazione dissimulata in violazione dell'autonomia tributaria degli Stati membri in materia di imposte dirette. A tal riguardo, il Tribunale ha ritenuto, in sostanza, che la Commissione non avesse ecceduto le proprie competenze allorché essa aveva effettivamente applicato il principio di libera concorrenza al fine di verificare se la decisione anticipata controversa avesse comportato una riduzione dell'onere fiscale della FFT in base al diritto nazionale. Da quest'ultimo risultava, infatti, che le società integrate erano tassate alle stesse condizioni delle società autonome. In secondo luogo, per quanto riguarda l'argomento secondo il quale la Commissione avrebbe indebitamente affermato, al punto 228 della decisione controversa, che il principio di libera concorrenza è un «principio generale di parità di trattamento in materia di tassazione che rientra nell'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE», il Tribunale ha dichiarato che tale formulazione non doveva essere «isolata dal suo contesto» e non implicava che la Commissione avrebbe affermato l'esistenza di «un principio generale di parità di trattamento riguardo all'imposta *inerente* all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE[55]». Secondo il Tribunale, una siffatta interpretazione darebbe infatti una portata troppo ampia a tale articolo.

iii) Sul fondamento del principio di libera concorrenza

83. La prima censura presentata dall'Irlanda nell'ambito di tale motivo di impugnazione verte specificamente sul punto 161 della sentenza impugnata. A tal riguardo, l'Irlanda fa valere, in sostanza, che il Tribunale ha erroneamente convalidato l'ultima affermazione del punto 228 della decisione controversa, secondo la quale il principio di libera concorrenza è un «principio generale di parità di trattamento in materia di tassazione che rientra nell'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE», ritenendo che tale formulazione non potesse essere isolata dal suo contesto e non potesse pertanto essere interpretata nel senso che il principio di libera concorrenza muove da tale disposizione di diritto primario. Il Tribunale, infatti, secondo una giurisprudenza costante, non potrebbe né riformulare la decisione controversa né integrarne la motivazione. La seconda censura dell'Irlanda riguarda la stessa affermazione della decisione controversa, come sarebbe stata convalidata dal Tribunale al punto 141 della sentenza impugnata. Non esisterebbe, secondo l'Irlanda, nessun principio generale di diritto dell'Unione che prescriva una parità di trattamento dei contribuenti. A tal riguardo, essa osserva, infatti, che, in materia di tassazione delle società, il diritto dell'Unione e i diritti nazionali distinguono spesso le società integrate e le società autonome.

84. Per quanto riguarda la prima censura dell'Irlanda, occorre osservare, in via preliminare, che l'interpretazione della sezione 7.2.2.1 della decisione controversa e segnatamente del punto 228 della stessa, è estremamente difficoltosa a causa della redazione non felice di taluni passaggi del ragionamento svolto dalla Commissione. In tali circostanze, è a maggior ragione deplorevole che il Tribunale abbia deciso di confermare l'ultima frase di tale punto evocando in termini generali il «contesto» nel quale una siffatta formulazione è stata impiegata, senza fornire alcuna precisazione ulteriore.

[55] Il corsivo è mio.

85. Ciò premesso, occorre prendere posizione sulla questione se il Tribunale abbia in tal modo ecceduto i limiti del suo controllo giurisdizionale.

86. Secondo una consolidata giurisprudenza, come ricordato dall'Irlanda nella sua impugnazione, il Tribunale non può *sostituire la sua propria motivazione* a quella dell'autore dell'atto impugnato e non può *colmare con la propria motivazione una lacuna nella motivazione* di tale atto, in modo tale che il suo esame non si ricolleghi ad alcuna valutazione contenuta in quest'ultimo [56]. È parimente pacifico – aggiungo – che l'*interpretazione* di detto atto rientra effettivamente nel controllo effettuato dal Tribunale [57].

87. Si pone la questione se il Tribunale abbia riscritto o integrato la motivazione della decisione controversa oppure se si sia semplicemente limitato ad avvalersi di un legittimo margine di discrezionalità nell'interpretazione della stessa.

88. Non penso che sia possibile rispondere a tale questione senza procedere ad un'analisi approfondita diretta ad individuare la lettura corretta del punto 228 della decisione controversa. Solo tale analisi consentirà di comprendere l'oggetto della valutazione effettuata dal Tribunale al punto 161 della sentenza impugnata e di poter dunque esprimersi sulle censure mosse dall'Irlanda.

89. Sotto il profilo redazionale, tale punto enuncia che «[i]l principio di libera concorrenza fa quindi necessariamente parte integrante della valutazione effettuata dalla Commissione a titolo dell'articolo 107, paragrafo 1, [TFUE] relativamente alle misure fiscali concesse alle società di un gruppo». Ammetto che detta frase potrebbe far pensare che, secondo la decisione controversa, il principio di libera concorrenza discenda dalla disposizione del Trattato menzionata. Mi sembra tuttavia che detta frase potrebbe parimenti essere intesa in senso meno ampio, in funzione della considerazione secondo la quale tale principio è applicabile indipendentemente dalla sua previa integrazione nel diritto dello Stato membro interessato («a prescindere che uno Stato membro abbia incluso questo principio nel suo ordinamento giuridico nazionale o meno»). In altri termini, anche se la Commissione indica che il principio di libera concorrenza fa parte integrante di tale valutazione anche in assenza di una siffatta integrazione nel diritto nazionale, ciò non significa tuttavia che l'impiego del principio di libera concorrenza in tale contesto non sia subordinato ad altre condizioni, come il fatto che il regime tributario che costituisce la tassazione «normale» miri a trattare allo stesso modo le società integrate e le società autonome.

90. Peraltro, la frase di detto punto 228 esaminato che costituisce l'oggetto del controllo del Tribunale, al punto 161 della sentenza impugnata, indica che il principio di libera concorrenza è «un principio generale di parità di trattamento in materia di tassazione *che rientra nell'applicazione* dell'articolo 107, paragrafo 1, [TFUE]» [58], e non che esso «discende da» oppure che è «inerente a» tale disposizione del Trattato.

91. Per quanto riguarda l'economia della decisione controversa, rilevo anzitutto che i punti 224, 226, 227 e 228 della stessa, i quali illustrano il fondamento, nonché la portata del principio di libera concorrenza, fanno tutti riferimento al fatto che tale principio consente di rilevare l'esistenza di un trattamento fiscale favorevole a vantaggio delle società integrate *secondo il regime generale dell'imposta sulle società*, precisazione che sarebbe del tutto irrilevante se la Commissione avesse ritenuto che le radici di detto principio fossero radicate nell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

56 V. sentenza del 24 gennaio 2013, Frucona Košice/Commissione (C-73/11 P, EU:C:2013:32, punti da 87 a 90).

57 V. sentenza del 26 marzo 2020, Larko/Commissione (C-244/18 P, EU:C:2020:238, punti 104 e 105).

58 Il corsivo è mio.

92. Inoltre, condivido la posizione assunta dalla Commissione nel suo controricorso, secondo la quale la sezione 7.2.2.1 della decisione controversa («Vantaggio selettivo derivante da uno scostamento rispetto al principio di libera concorrenza»), dove si trova il punto 228, deve essere interpretata alla luce della sezione 7.2.1 della stessa («Determinazione del sistema di riferimento»).

93. Infatti, la sezione 7.2.2.1 costituisce la parte introduttiva della sezione 7.2.2 («Vantaggio selettivo derivante da una deroga al sistema generale dell'imposta sulle società del Lussemburgo»), nella quale la Commissione ha tentato di dimostrare che, approvando un accordo in materia di prezzi di trasferimento il cui risultato è inferiore a quello risultante dall'applicazione del principio di libera concorrenza, l'amministrazione finanziaria lussemburghese aveva conferito un vantaggio alla FFT e, per questo motivo, aveva derogato alle norme nazionali relative alla tassazione delle società. Orbene, è alla sezione 7.2.1 che la Commissione ha ritenuto che il regime generale dell'imposta sulle società del Lussemburgo costituisse il sistema di riferimento alla luce del quale l'esistenza di un vantaggio selettivo deve essere esaminato, e che essa ha parimenti indicato che le società integrate e le società autonome si trovavano in una situazione fattuale e giuridica analoga tenuto conto dell'obiettivo di tale regime. Alla luce di tale constatazione, la sezione 7.2.2.1 spiega che il criterio di riferimento menzionato dalla Commissione nella decisione controversa al fine di stabilire se una decisione anticipata in materia di prezzi di trasferimento procuri un vantaggio selettivo risiede nel trattamento fiscale delle società autonome nell'ambito del regime generale dell'imposta sulle società del Lussemburgo.

94. Pertanto, il «contesto» al quale si riferisce il punto 161 della sentenza impugnata è effettivamente quello in cui tale regime fiscale nazionale, il quale costituisce il sistema di riferimento per l'esame dell'esistenza di un vantaggio selettivo, intende tassare allo stesso modo le società integrate e le società autonome. Risulta così che il principio di libera concorrenza, come menzionato nella decisione controversa, discende dal diritto nazionale, e non dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE stesso.

95. Ne consegue che il Tribunale non ha né riformulato né integrato la motivazione della decisione controversa, ma che si è limitato ad interpretarla senza eccedere i limiti del suo controllo giurisdizionale. La prima censura dell'Irlanda dovrebbe dunque, a mio avviso, essere respinta [59].

96. Nel caso in cui la Corte non aderisse alla mia proposta, si impone un'ultima osservazione. Infatti, qualora la Corte ritenesse che, contrariamente a quanto dichiarato dal Tribunale nella sentenza impugnata, la motivazione della decisione controversa debba essere intesa nel senso che il principio di libera concorrenza discende dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, resta da chiarire se un principio di parità di trattamento dei contribuenti possa effettivamente essere ricavato da tale disposizione del Trattato.

97. Come fatto valere dall'Irlanda nella sua impugnazione, la Corte ha già riconosciuto che non esiste un principio generale di non discriminazione nel Trattato al di là dei casi ivi *espressamente* previsti (nazionalità, sesso, età, ecc.) [60]. Orbene, è evidente che l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, il

[59] In questa fase, occorre chiarire che la risposta suggerita corrisponde ad una censura formale avente ad oggetto la motivazione della decisione controversa, e non l'eventuale errore di diritto commesso dal Tribunale nel suo esame della valutazione nel merito effettuata dalla Commissione. Quest'ultimo punto rientra nella sola quinta censura, la quale verrà esaminata nei paragrafi successivi delle presenti conclusioni.

[60] Sentenza del 18 dicembre 2014, FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punto 33).

quale sancisce il divieto generale di concessione degli aiuti di Stato, non enuncia affatto un principio generale che prescrive una parità di trattamento dei contribuenti. Un siffatto principio può dunque essere invocato nei confronti di disposizioni legislative nazionali solo se lo stesso sia stato previamente elaborato dal legislatore dell'Unione in un atto dal quale emerge un contenuto ben determinato[61], il che non mi sembra avvenire nel caso della parità di trattamento delle imprese integrate e autonome.

98. Quanto alla seconda censura mossa dall'Irlanda, essa è fondata sulla premessa secondo la quale il punto 141 della sentenza impugnata indica che il principio di libera concorrenza *trae origine dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE*. Nella misura in cui tale punto espone, per contro, che il principio di libera concorrenza è applicabile allorché il *diritto nazionale* mira ad accordare lo stesso trattamento alle società integrate e alle società autonome ai fini della tassazione delle società, ritengo che tale censura debba essere parimenti respinta.

99. Occorre adesso esaminare la quinta censura sollevata dall'Irlanda. Quest'ultima sostiene che il principio di libera concorrenza può essere applicato al fine di verificare l'esistenza di un vantaggio in una situazione come quella di cui al caso di specie unicamente qualora tale principio sia incorporato nel regime fiscale nazionale costitutivo della tassazione «normale» e che ciò presuppone la considerazione delle norme concretamente applicate nello Stato membro interessato e non delle norme esterne a tale sistema. Il Tribunale non avrebbe soddisfatto tale requisito allorché ha confermato, ai punti 141 e 145 della sentenza impugnata, il ricorso a detto principio da parte della Commissione sulla base dell'obiettivo presunto del diritto tributario lussemburghese.

100. Occorre anzitutto delimitare i termini della discussione. Le parti concordano su due constatazioni essenziali che emergono dal ragionamento del Tribunale nella sentenza impugnata. Da un lato, non sussiste a priori un ostacolo all'applicazione del principio di libera concorrenza quale «strumento» ai fini dell'esame dell'esistenza di un vantaggio a favore di un'impresa integrata. Dall'altro, l'applicabilità di tale principio dipende dalla questione se quest'ultimo rientri nell'insieme delle normali regole in materia di imposizione fiscale applicabili ad una siffatta impresa in assenza della decisione anticipata controversa. Il punto su cui le parti divergono riguarda unicamente il modo in cui il Tribunale ha risposto a quest'ultima questione.

101. Occorre dunque prendere posizione su tale punto, il che impone di tenere conto dei criteri che governano la determinazione di tale tassazione «normale».

102. Come si evince dalle mie considerazioni precedenti, l'assimilazione sostanziale della nozione di tassazione «normale», utilizzata nella valutazione dell'esistenza di un vantaggio economico, a quella di «sistema di riferimento», impiegata nell'analisi della selettività, induce a ritenere che i criteri adottati dalla giurisprudenza per determinare il contenuto di quest'ultima nozione possano effettivamente essere trasposti alla prima. Tali criteri sono relativi all'oggettività, al carattere completo e al carattere concreto del complesso normativo costitutivo della tassazione «normale».

103. Avuto riguardo all'oggetto della presente censura, mi sembra che il criterio concernente il carattere *concreto* della tassazione «normale» rivesta un'importanza particolare.

[61] V., segnatamente, sentenze del 15 ottobre 2009, Audiolux e a. (C-101/08, EU:C:2009:626, punto 34) e del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punto 42).

104. A tal proposito, occorre constatare, anzitutto, che dalla lettura del punto 139 della sentenza impugnata, in combinato disposto con il riferimento all'inizio del punto 141 della stessa, emerge che il Tribunale ha implicitamente ammesso il postulato secondo il quale la tassazione «normale» deve includere unicamente norme di diritto nazionale.

105. Dai punti 141 e 145 di tale sentenza risulta poi che, secondo il Tribunale, l'*obiettivo* del codice delle imposte lussemburghese di tassare le società integrate e le società autonome allo stesso modo ai fini dell'imposta sulle società è sufficiente a giustificare la conclusione secondo la quale il principio di libera concorrenza rientra nella tassazione «normale». Al punto 141 della sentenza impugnata, il Tribunale ha fatto riferimento, infatti, al fatto che «qualora il diritto tributario nazionale non distingua tra le società integrate e le società autonome (…), tale diritto *intende* tassare l'utile derivante dall'attività economica di tale società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato» [62]. Al punto 145 della sentenza impugnata, il Tribunale ha affermato che il codice delle imposte lussemburghese «*tende a garantire che* le società integrate e le società autonome in Lussemburgo siano tassate allo stesso modo» e che tale codice «*mira* a tassare l'utile derivante dall'attività economica di [una] società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato» [63]. Per contro, nessuna disposizione specifica del diritto lussemburghese viene invocata a sostegno della sua conclusione.

106. Orbene, come ho mostrato ai paragrafi precedenti delle presenti conclusioni e come risulta dalla giurisprudenza più recente della Corte, il carattere concreto della tassazione «normale» implica che essa prenda le mosse da norme di diritto *positivo*. Al fine di evitare qualsiasi sconfinamento nella competenza esclusiva degli Stati membri in materia di fiscalità diretta, l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107 TFUE può essere verificata soltanto alla luce del contesto normativo tracciato dal legislatore nazionale nell'esercizio *effettivo* di tale competenza. Solo quest'ultimo può fare in modo che il principio di libera concorrenza faccia parte del complesso delle norme e dei principi che si applicano alla situazione fiscale di una società integrata, come la FFT, in assenza della decisione anticipata controversa.

107. In tali circostanze, condivido la posizione dell'Irlanda secondo la quale l'approccio adottato dalla Commissione nella decisione controversa e confermato dal Tribunale nella sentenza impugnata equivale, in definitiva, ad importare nel regime fiscale nazionale costitutivo della tassazione «normale» una regola, ossia il principio di libera concorrenza, estranea a tale regime. Infatti, per le ragioni illustrate segnatamente al paragrafo precedente, il riferimento al presunto obiettivo perseguito dal legislatore nazionale non è idoneo a giustificare l'appartenenza di tale principio a detto regime.

108. Al riguardo, occorre osservare che l'Irlanda sostiene parimenti che il Tribunale ha in tal modo semplicemente ignorato l'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte, tramite il quale il legislatore nazionale aveva incorporato il principio di libera concorrenza nel diritto tributario lussemburghese. La tassazione «normale» avrebbe dovuto essere determinata, a suo avviso, facendo riferimento a questa sola disposizione.

109. Non credo che il Tribunale abbia ignorato tale articolo. Infatti, dal punto 13 della sentenza impugnata risulta che il Tribunale ha adeguatamente preso in considerazione i punti della decisione controversa in cui la Commissione ha indicato che la decisione anticipata controversa era stata adottata sulla base dell'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte (e della circolare n. 164/2) e che tale disposizione istituiva il principio di libera concorrenza nel diritto

62 Il corsivo è mio.

63 Il corsivo è mio.

tributario lussemburghese. Tuttavia, esso ha ritenuto che la Commissione avesse correttamente concluso che il sistema di riferimento costitutivo della tassazione «normale» dovesse essere determinato in maniera più ampia che tramite un riferimento a questo solo articolo. È tale valutazione, insisto, ad essere inficiata da un errore di diritto.

110. Non mi è sfuggito che, se il riferimento al principio di libera concorrenza fosse integrato nell'ordinamento giuridico nazionale, il numero di amministrazioni finanziarie nazionali le cui decisioni anticipate potrebbero essere oggetto del controllo della Commissione nell'ottica degli aiuti di Stato ne risulterebbe diminuito e che le linee guida dell'OCSE diverrebbero de facto vincolanti, restringendo il potere discrezionale della Commissione in sede di esame di tali decisioni. Si tratta cionondimeno dell'unico ragionamento che il Tribunale può considerare, a mio avviso, giuridicamente corretto, in quanto rispettoso della competenza esclusiva degli Stati membri in materia di fiscalità diretta.

111. Per contro, il ragionamento giuridico seguito dalla Commissione, in via principale, e convalidato dal Tribunale nella sentenza impugnata definisce il sistema di riferimento costitutivo della tassazione «normale» basandosi su una versione del principio di libera concorrenza fondata su un elemento non codificato come il (presunto) obiettivo del diritto tributario lussemburghese. Si pone la questione se non si tratti appunto dell'interferenza indebita nell'autonomia fiscale degli Stati membri che la Corte ha sempre scrupolosamente condannato fino ad oggi. Penso di sì [64].

112. Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, sono persuaso che la quinta censura sollevata dall'Irlanda debba essere accolta.

113. Con la sua sesta censura, l'Irlanda critica il punto 142 della sentenza impugnata, indicando che la sentenza Forum 187 non corrobora la conclusione secondo la quale l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE impone agli Stati membri di rispettare un obbligo autonomo di applicare il principio di libera concorrenza indipendentemente dalla questione se tale principio sia stato incorporato nel diritto nazionale. Essa fa valere segnatamente che, nella causa sfociata nella sentenza Forum 187, il fatto di derogare al principio di libera concorrenza era stato dichiarato rilevante nella misura in cui tale principio era stato incorporato nel diritto nazionale in questione, ossia il diritto belga.

114. Occorre dunque verificare se la lettura della sentenza Forum 187, come risulta dal punto 142 della sentenza impugnata, sia corretta.

115. In tale causa, la Corte era chiamata ad esaminare una decisione con la quale la Commissione aveva concluso che il regime fiscale in vigore in Belgio a favore dei centri di coordinamento autorizzati era un regime di aiuti di Stato incompatibile con il mercato comune [65]. Fra i numerosi vantaggi economici di cui beneficiavano tali centri di coordinamento in forza di tale regime fiscale figurava il metodo di determinazione dei loro redditi imponibili. Il reddito imponibile era fissato in via forfettaria secondo il metodo cosiddetto «cost plus» e corrispondeva ad una percentuale dell'importo delle spese e dei costi di funzionamento, con esclusione segnatamente delle spese per il personale e degli oneri finanziari. In assenza di qualsivoglia informazione sull'attività esercitata, la percentuale di profitto da considerare era fissata come pari all'8%. Il reddito così determinato era tassato secondo la normale aliquota dell'imposta sulle società.

64 V., a tal proposito, Mason R., «Identifying Illegal Subsidies», *American University Law Review*, volume 69: n. 2, articolo 3, pagg. 530-531.

65 Decisione 2003/755/CE della Commissione, del 17 febbraio 2003, relativa al regime di aiuti al quale il Belgio ha dato esecuzione a favore dei centri di coordinamento stabiliti in Belgio (GU 2003, L 282, pag. 25).

116. Al fine di verificare se detto regime fiscale procurava un vantaggio ai centri di coordinamento, la Corte aveva ritenuto necessario, nel passaggio citato dal Tribunale al punto 142 della sentenza impugnata, confrontare questo stesso regime fiscale con quello di applicazione generale, nel quale i redditi imponibili di ogni impresa che svolge le proprie attività in condizioni di libera concorrenza corrispondevano alla differenza tra ricavi e costi della stessa [66]. La Corte aveva così concluso che l'esclusione delle spese per il personale e degli oneri finanziari, i quali concorrevano in modo determinante alla realizzazione dei redditi dei centri di coordinamento, dai costi usati per determinare i redditi imponibili di tali centri «non consent[iva] di definire prezzi di trasferimento prossimi a quelli che sarebbero [stati] praticati in un regime di libera concorrenza» [67].

117. È pacifico, secondo la Commissione, che la Corte ha in tal modo applicato il principio di libera concorrenza. Anche se tale principio non viene menzionato ai punti 95 e 96 della sentenza Forum 187, la Commissione ritiene che l'impiego dei termini «che svolge le proprie attività in condizioni di libera concorrenza», al punto 95, e «prezzi di trasferimento», al punto 96, non lasci spazio ad interpretazioni diverse.

118. Per quanto riguarda il fondamento normativo dell'applicazione di detto principio, la Commissione concorda con l'Irlanda nell'indicare che la Corte ha confrontato, nella sentenza Forum 187, il trattamento fiscale dei centri di coordinamento con le norme ordinarie del diritto belga. Essa aggiunge tuttavia che la ragione per la quale la Corte ha adottato il trattamento fiscale delle società autonome quale criterio di riferimento per constatare l'esistenza di un vantaggio a favore di tali centri era la stessa fatta propria dal Tribunale ai punti 141 e 145 della sentenza impugnata, secondo la quale l'obiettivo ultimo del regime fiscale nazionale in questione consisteva nel garantire che la base imponibile delle società integrate fosse valutata allo stesso modo di quella delle società autonome.

119. Parallelamente, la sentenza Forum 187 conferma inoltre, secondo la Commissione, che l'applicazione del principio di libera concorrenza non è subordinata alla sua incorporazione nel diritto nazionale. Infatti, la Commissione osserva che la Corte non ha esaminato l'esistenza di un vantaggio a favore dei centri di coordinamento, in tale sentenza, facendo riferimento ad un principio di libera concorrenza codificato nel diritto tributario belga.

120. Tale interpretazione della sentenza Forum 187, a mio avviso, non persuade.

121. Tale sentenza non afferma in alcun punto che gli Stati membri sono tenuti ad attuare il principio di libera concorrenza allorché tale principio non è codificato nel diritto nazionale. Ciò non sorprende, a mio avviso, in quanto non si tratta della questione di diritto oggetto dell'interpretazione della Corte.

122. Ciò emerge in maniera chiara dalla struttura del ragionamento della Corte in detta sentenza. Anzitutto, la Corte rammenta, ai punti da 91 a 93, i tratti essenziali del metodo di determinazione del reddito imponibile, quale risulta dal regime fiscale previsto dal regio decreto n. 187, del 30 dicembre 1982, relativo all'istituzione di centri di coordinamento [68]. Essa indica quindi, al punto 94, che tale metodo «si ispira al metodo c.d. del "cost plus", sostenuto dall'[OCSE] per la tassazione dei servizi svolti da una controllata o da un impianto stabile per conto delle società appartenenti al medesimo gruppo e aventi sede in altri Stati», per poi constatare, in sostanza, ai

66 Sentenza Forum 187, punto 95.

67 Sentenza Forum 187, punto 96.

68 *Moniteur belge* del 13 gennaio 1983.

punti 95 e 96, che era necessario confrontare l'importo dei redditi imponibili risultante dall'applicazione di tale regime fiscale con quello risultante dall'applicazione del regime di applicazione generale.

123. Ne consegue che il legislatore belga aveva incorporato nel diritto nazionale un metodo analogo a quello cosiddetto «cost plus», il quale è uno dei metodi di calcolo dei prezzi di trasferimento raccomandati dall'OCSE per determinare indirettamente il prezzo di libera concorrenza di un'operazione infragruppo. Orbene, come sottolineato dall'avvocato generale Léger al paragrafo 257 delle conclusioni presentate in tale causa, la parte ricorrente non aveva messo in discussione il fatto che l'esistenza di un vantaggio dovesse essere valutata a partire dal criterio sotteso al metodo «cost plus» dell'OCSE, vale a dire quello secondo il quale i prezzi di trasferimento devono essere stabiliti in modo da condurre ai prezzi che sarebbero praticati in condizioni di libera concorrenza [69]. Inoltre, dalla decisione della Commissione risulta che l'amministrazione belga doveva fare riferimento, ai fini della fissazione di tali prezzi, alle relazioni dell'OCSE [70].

124. Ciò fa capire, a mio avviso, che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione nel suo controricorso, l'assenza di menzione del principio di libera concorrenza nella sentenza Forum 187 – anche se tale principio poteva essere considerato inglobato dall'articolo 26 del codice belga delle imposte sui redditi 1992 – non significa che la questione se detto principio sia incorporato nel diritto nazionale sia, in tale sentenza, irrilevante.

125. Nella sentenza esaminata, la Corte mi sembra affrontare una questione giuridica diversa, della quale l'integrazione del principio di libera concorrenza nel diritto nazionale costituisce semplicemente la premessa logica. Una volta che uno Stato membro abbia scelto di incorporare nel proprio diritto nazionale un metodo di determinazione dell'utile imponibile delle società integrate analogo al metodo «cost plus» dell'OCSE *e avente dunque come oggetto l'imposizione di tali società su una base equiparabile a quella che risulterebbe dall'applicazione del regime di applicazione generale*, tale Stato conferisce un vantaggio economico a dette società allorché include in tale metodo disposizioni aventi l'effetto di alleviare l'onere fiscale che queste stesse società dovrebbero normalmente sopportare in applicazione di detto regime.

126. In sintesi, ritengo che, contrariamente a quanto considerato dal Tribunale al punto 142 della sentenza impugnata, la sentenza Forum 187 non corrobori la posizione secondo la quale il principio di libera concorrenza è applicabile allorché il diritto tributario nazionale mira a tassare allo stesso modo le società integrate e le società autonome, indipendentemente dalla questione se tale principio sia stato incorporato in tale diritto.

127. Pertanto, a mio avviso, la sesta censura dell'Irlanda deve essere accolta.

128. Con la sua settima censura, l'Irlanda ritiene che il principio di libera concorrenza non trovi la sua origine nei documenti dell'OCSE e che il principio dell'operatore privato in economia di mercato, il quale avrebbe fondato il suo approccio in materia, non costituisca un fondamento normativo corretto. A tal riguardo, essa osserva che la Commissione ha fatto riferimento a tale principio nelle decisioni di avvio dei procedimenti concernenti le decisioni anticipate adottate a favore di Apple, Fiat e Starbucks, e che tale istituzione avrebbe confermato, all'udienza

69 Conclusioni dell'avvocato generale Léger nelle cause riunite Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:89).

70 Decisione 2003/755, punto 95. A tal riguardo, la Commissione rinvia al n. 26/48 del commento al codice belga delle imposte sui redditi 1992.

dibattimentale tenutasi dinanzi al Tribunale nella presente causa, che essa non fondava più la sua teoria del principio di libera concorrenza sul principio dell'operatore privato in economia di mercato.

129. Per quanto riguarda tale censura, mi limito a constatare che essa sembra criticare, in maniera generica, l'approccio generale della Commissione concernente il fondamento del principio di libera concorrenza, senza esaminare le ragioni dell'approvazione di tale approccio nella sentenza impugnata. In tali circostanze, invito la Corte a dichiararla irricevibile.

130. La terza e la quarta censura sollevate dall'Irlanda rendono necessario richiamare il passaggio rilevante della sentenza impugnata. Al punto 152 della stessa, il Tribunale ha osservato che, in udienza, la Commissione aveva sostenuto che il principio di libera concorrenza era inerente al regime fiscale ordinario previsto dal diritto nazionale quale corollario dell'approccio dell'«entità giuridica distinta», approccio secondo cui il diritto nazionale si applica alle entità giuridiche e non alle entità economiche. Al punto 153, il Tribunale ha affrontato le obiezioni del Granducato di Lussemburgo e della FFT secondo le quali la Commissione aveva così modificato in udienza la posizione riguardo al principio di libera concorrenza da essa espressa nella decisione controversa. Riconoscendo al contempo che una modifica della base giuridica del principio di libera concorrenza fornita nella decisione controversa non sarebbe stata giuridicamente legittima, il Tribunale ha ritenuto che, in ogni caso, ciò non rimetteva in discussione la constatazione effettuata in precedenza, secondo la quale il principio di libera concorrenza è uno strumento utilizzato nell'ambito dell'esame ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

131. A tal riguardo, l'Irlanda sostiene, in primo luogo, che, salvo violare i diritti della difesa, la Commissione non poteva validamente fondarsi sul nuovo argomento così sollevato in udienza. L'approccio dell'entità giuridica distinta non sarebbe infatti stato fornito come fondamento normativo a tale principio nella decisione controversa.

132. In secondo luogo, l'Irlanda afferma che, anche se la Commissione avesse indicato nella decisione controversa che l'approccio dell'entità giuridica distinta era il fondamento normativo del principio di libera concorrenza, essa avrebbe commesso un errore di diritto. Sarebbe infatti erroneo affermare che tale principio è un corollario necessario dell'approccio dell'entità distinta, poiché altri modelli impositivi, come quello della ripartizione secondo una formula prestabilita prevista dalla proposta di direttiva concernente una base comune per le imposte sulle società, sarebbero parimenti fondati su detto approccio.

133. A tal riguardo, rilevo fin d'ora che la Corte, a mio avviso, non dovrebbe lasciarsi trascinare in un dibattito privo di rilevanza pratica, poiché il Tribunale non ha fondato la sua decisione sugli elementi criticati dalle censure elaborate dall'Irlanda. Un simile dibattito sarebbe infatti meramente teorico o, più precisamente, non avrebbe alcuna incidenza sulla soluzione della controversia della quale essa è investita.

134. Infatti, occorre rilevare che, al punto 153 della sentenza impugnata, il Tribunale non si è pronunciato sulla questione se, con le spiegazioni che essa aveva fornito in udienza sul rapporto fra l'attuazione dell'approccio dell'entità giuridica distinta nel regime tributario nazionale e il principio di libera concorrenza, la Commissione avesse mutato la posizione inizialmente assunta nella decisione controversa. Al contrario, il Tribunale si è limitato a dichiarare, in sostanza, che, anche se le obiezioni sollevate dal Granducato di Lussemburgo e dalla FFT fossero state ritenute fondate, ciò non avrebbe inciso in alcun modo sulla conclusione alla quale esso era pervenuto in

merito al fondamento normativo del ricorso al principio di libera concorrenza [71]. Le presenti censure si basano dunque su una lettura erronea della sentenza impugnata.

135. La terza e la quarta censura dell'Irlanda devono pertanto essere respinte, a mio avviso, in quanto inoperanti.

iv) Sulla portata del principio di libera concorrenza e sul principio di certezza del diritto

136. Con la sua ottava censura, l'Irlanda ritiene che il contenuto del principio di libera concorrenza utilizzato dalla Commissione nella decisione controversa e confermato dal Tribunale nella sentenza impugnata sia profondamente difficile da comprendere. A tal riguardo, essa osserva che, mentre l'unica definizione precisa del principio di libera concorrenza figurerebbe nei documenti elaborati in seno all'OCSE, il punto 229 della decisione controversa e il punto 147 della sentenza impugnata indicherebbero che il principio di libera concorrenza dell'OCSE è diverso da quello della Commissione. Inoltre, dal punto 149 della sentenza impugnata risulterebbe che la Commissione non è tenuta a tenere conto del modo in cui il principio di libera concorrenza è definito dal diritto nazionale, il che l'avrebbe portata ad ignorare, nella specie, che il Granducato di Lussemburgo aveva effettivamente incorporato tale principio nel suo diritto interno. Infine, secondo l'Irlanda, non esisterebbe un manuale o orientamenti che definiscano il contenuto del principio di libera concorrenza come descritto dalla Commissione nella decisione controversa. L'assenza di caratterizzazione del contenuto di tale principio sarebbe problematica alla luce del principio di certezza del diritto, nella misura in cui sarebbe dunque impossibile per un contribuente o per l'amministrazione finanziaria nazionale conoscere le norme effettivamente applicabili.

137. La Commissione replica segnatamente, nel suo controricorso, che il contenuto di tale principio è estremamente chiaro. Esso prevedrebbe infatti che le operazioni fra operatori economici collegati debbano essere valutate a fini fiscali come se fossero state concluse in condizioni di libera concorrenza fra operatori economici non collegati.

138. Occorre ricordare che il principio di certezza del diritto, il quale costituisce un principio generale di diritto dell'Unione e si applica quindi agli atti delle istituzioni, degli organi e degli organismi dell'Unione, richiede, secondo una giurisprudenza costante, che le norme giuridiche siano chiare e precise e che presentino un carattere di prevedibilità [72]. Più specificamente, tale principio implica di valutare se un atto giuridico dell'Unione consenta agli interessati di conoscere esattamente e senza ambiguità la portata dei propri diritti ed obblighi e di regolarsi di conseguenza [73]. Questa necessità s'impone con rigore particolare quando si tratta di un atto idoneo a comportare conseguenze finanziarie [74].

71 Se è vero che, al punto 153 della sentenza impugnata, il Tribunale non sembra riferirsi a tale fondamento normativo quando si limita a riassumere la sua conclusione nel senso che «il principio di libera concorrenza (…) è applicato nell'ambito dell'esame di una misura tributaria nazionale ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE», è altrettanto vero che tale riferimento si desume dal complesso del ragionamento del Tribunale, secondo il quale la legittimità del ricorso al principio di libera concorrenza quale strumento nell'ambito di tale esame dipende dalla questione se il *diritto nazionale* miri a tassare l'utile derivante dall'attività economica di una società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato.

72 Sentenza dell'11 settembre 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700, punto 50 e la giurisprudenza ivi citata).

73 Sentenza del 29 marzo 2011, ThyssenKrupp Nirosta/Commissione (C-352/09 P, EU:C:2011:191, punto 81).

74 Sentenza del 23 settembre 2020, Spagna e a./Commissione (T-515/13 RENV e T-719/13 RENV, EU:T:2020:434, punto 194).

139. Dalla giurisprudenza della Corte si evince che il principio di certezza del diritto è intrinsecamente connesso alla produzione normativa dell'Unione e delle autorità nazionali allorché esse attuano il diritto dell'Unione, e che autorizza un sindacato giurisdizionale avente ad oggetto le imperfezioni che possono dare luogo ad un'applicazione incerta dell'atto normativo incriminato [75].

140. Il principio di certezza del diritto ha una portata più ristretta in relazione ad una decisione amministrativa, come risulta dalla giurisprudenza relativa agli aiuti di Stato. In tale settore, una violazione del principio di certezza del diritto piò essere constatata dalla Corte unicamente quando era controverso un comportamento adottato dalla Commissione prima o durante la *procedura* sfociata nell'adozione di una decisione di recupero dell'aiuto di Stato [76].

141. Nel caso di specie, il principio di certezza del diritto viene fatto valere contro l'impiego, ai fini dell'esame della condizione del vantaggio, del principio di libera concorrenza *a causa del contenuto asseritamente difficile da comprendere di quest'ultimo*. L'oggetto di tale contestazione è, in altre parole, la fondatezza di una valutazione della Commissione riguardante la *qualificazione di una misura statale come aiuto di Stato*. Orbene, la fondatezza di una siffatta valutazione non può essere rimessa in discussione, a mio avviso, nell'ottica della conformità al principio di certezza del diritto. Una posizione opposta equivarrebbe a vietare alla Commissione di prendere in considerazione nuovi approcci nell'applicazione delle norme di diritto e la condannerebbe così a cristallizzare nel tempo la sua posizione. In particolare, una siffatta lettura significherebbe che alla Commissione sarebbe impedito di ricorrere a qualsiasi parametro di riferimento inedito al fine di guidare la sua valutazione dell'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

142. Se così fosse, il principio dell'investitore privato in economia di mercato non avrebbe potuto essere integrato nell'esame della condizione del vantaggio, dal momento che, in occasione delle sue prime apparizioni nella prassi decisionale all'inizio degli anni '80, tale principio era lungi dall'avere un contenuto compiuto. Allorché la Corte lo ha confermato nel 1986, il principio dell'investitore privato in economia di mercato imponeva semplicemente, infatti, di valutare «se, in circostanze analoghe, un socio privato, basandosi sulle possibilità di reddito prevedibile, astrazion fatta da qualsiasi considerazione di carattere sociale o di politica regionale o settoriale, avrebbe effettuato un conferimento di capitale del genere» [77]. Solo nel corso degli anni la prassi decisionale e l'attività quasi legislativa della Commissione, nonché la giurisprudenza della Corte hanno definito le modalità della sua applicazione [78].

143. Analogamente, il contenuto del principio di libera concorrenza è stato definito in sostanza dalla Commissione nel senso che transazioni realizzate fra società integrate devono essere valorizzate a fini fiscali come se fossero state concluse da società autonome. Esso è stato applicato, nella specie, in conformità alle linee guida dell'OCSE. È l'azione combinata delle forze normative e giurisdizionali menzionate alla fine del paragrafo precedente che ne preciserà ulteriormente le modalità di applicazione.

75 V. Puissochet, J.-P., e Legal, H., *Le principe de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, Cahiers du Conseil constitutionnel, 2001, n. 11*.

76 V., ad esempio, sentenza dell'8 dicembre 2011, France Télécom/Commissione (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punti da 99 a 108).

77 Sentenza del 10 luglio 1986, Belgio/Commissione (234/84, EU:C:1986:302, punto 14).

78 V., segnatamente, comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, sezione 4.2.

144. Ritengo pertanto che il principio di certezza del diritto non possa essere invocato per addebitare al Tribunale di avere accettato una caratterizzazione insufficientemente precisa da parte della Commissione del contenuto di un parametro di riferimento, come il principio di libera concorrenza, in una decisione adottata da tale istituzione.

145. Ne consegue che l'ottava censura sollevata dall'Irlanda dovrebbe, a mio avviso, essere respinta in quanto infondata.

3) Conclusione sul primo motivo

146. Alla luce delle considerazioni che precedono, e segnatamente delle mie proposte concernenti la quinta e la sesta censura sollevate dall'Irlanda, suggerisco alla Corte di accogliere il primo motivo nella misura in cui il Tribunale ha commesso un errore di diritto approvando il sistema di riferimento come stabilito dalla Commissione ai fini dell'esame dell'esistenza nella specie di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Infatti, la giurisprudenza della Corte secondo la quale un errore commesso nella determinazione di tale sistema inficia tutta l'analisi della selettività [79] può essere applicata per analogia, a mio avviso, all'esame del vantaggio.

c) Sul terzo motivo

1) Argomenti delle parti

147. Con il suo terzo motivo, l'Irlanda sostiene che il Tribunale è venuto meno al suo obbligo di motivazione. In primo luogo, il Tribunale avrebbe omesso di pronunciarsi sul fondamento normativo esatto del principio di libera concorrenza, il quale verrebbe semplicemente descritto come uno «strumento» o un «parametro di riferimento». In secondo luogo, l'Irlanda sostiene che il ragionamento svolto nella sentenza impugnata è contraddittorio nella misura in cui il Tribunale indicherebbe che il principio di libera concorrenza, come è stato qualificato nella decisione controversa, è «un principio generale di parità di trattamento in materia tributaria» (punto 150 della sentenza impugnata), e non «un principio generale di parità di trattamento riguardo all'imposta» (punto 161 della sentenza impugnata), senza spiegare una siffatta distinzione.

148. La Commissione ritiene che tale motivo si basi su una lettura erronea della sentenza impugnata e che debba pertanto essere respinto.

2) Valutazione

149. In via preliminare, occorre richiamare la giurisprudenza costante secondo la quale la motivazione di una sentenza del Tribunale deve far apparire in modo chiaro e non equivoco il ragionamento di quest'ultimo, in modo tale da consentire agli interessati di conoscere le ragioni della decisione adottata e alla Corte di esercitare il proprio sindacato giurisdizionale [80].

150. Per quanto riguarda la censura relativa all'assenza di motivazione quanto al fondamento normativo del principio di libera concorrenza, osservo anzitutto che, dopo aver rilevato in termini generali che gli argomenti del Granducato di Lussemburgo e della FFT che criticano tale

79 Sentenza del 28 giugno 2018, Andres (Fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 107).

80 V. sentenza del 29 aprile 2021, Achemos Grupė e Achema/Commissione (C-847/19 P, non pubblicata, EU:C:2021:343, punto 60 e la giurisprudenza ivi citata).

fondamento normativo sono esaminati ai punti da 126 a 187 della sentenza impugnata, l'Irlanda non sembra prendere in considerazione i punti rilevanti di tale sentenza. Se l'avesse fatto, tale Stato membro non avrebbe potuto contestare al Tribunale, a mio avviso, l'omessa individuazione del fondamento normativo in questione.

151. Infatti, e come ho già mostrato nelle presenti conclusioni, il Tribunale si è pronunciato al riguardo al punto 141 della sentenza impugnata. Prima di illustrarne il contenuto affermando che, quando una misura tributaria è concessa ad una società integrata, la Commissione può confrontare l'onere fiscale derivante dall'applicazione di tale misura con quello derivante dall'applicazione delle norme fiscali «normali» del diritto nazionale di una società autonoma posta in una situazione analoga, il Tribunale si è premurato di precisare che il principio di libera concorrenza *si ricava dal diritto nazionale*, e segnatamente che, «qualora il diritto tributario nazionale non distingua tra le società integrate e le società autonome ai fini del loro assoggettamento all'imposta sulle società, tale diritto intende tassare l'utile derivante dall'attività economica di tale società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato». Una volta così individuato il fondamento normativo del principio di libera concorrenza, il Tribunale ha considerato, in sostanza, al punto 145 della sentenza impugnata, che tale principio fosse applicabile nella specie poiché il codice delle imposte lussemburghese mirava a tassare le società integrate e le società autonome allo stesso modo ai fini dell'imposta sulle società.

152. Pur se tale fondamento normativo non supera il test di conformità con la giurisprudenza rilevante, come risulta dall'esame della quinta censura del primo motivo di impugnazione, non si può negare che esso sia stato cionondimeno individuato dal Tribunale, il che priva incontestabilmente di qualsivoglia fondamento la censura relativa ad una presunta assenza di motivazione della sentenza impugnata su tale punto.

153. Quanto precede spiega perché, come correttamente osservato dall'Irlanda, i punti da 151 a 154 della sentenza impugnata non indicano quale sia il fondamento del principio di libera concorrenza. Ai punti da 149 a 154 di tale sentenza, il Tribunale ha infatti inteso appunto dimostrare che gli argomenti sollevati dal Granducato di Lussemburgo e dalla FFT non erano idonei ad inficiare la conclusione che era *già* stata tratta, ossia che il principio di libera concorrenza trovava la sua origine nel diritto nazionale.

154. Quanto alla censura relativa alla contraddittorietà della motivazione, mi sembra che essa muova da una comprensione errata dei punti 150 e 161 della sentenza impugnata. L'Irlanda parte infatti dalla premessa secondo la quale il Tribunale avrebbe suggerito l'esistenza di una differenza fra la qualificazione come «principio generale di parità di trattamento in materia tributaria», che farebbe parte del principio di libera concorrenza secondo il punto 150, e quella come «principio generale di parità di trattamento riguardo all'imposta», che non farebbe parte di tale principio secondo il punto 161. Tale premessa è, a mio avviso, errata.

155. Al punto 150 della sentenza impugnata, il Tribunale ha dichiarato che la Commissione aveva indicato, al punto 228 della decisione controversa, che il principio di libera concorrenza era «un principio generale di parità di trattamento in materia tributaria, *ricompreso nell'ambito di applicazione dell'articolo 107 TFUE*» [81]. Al punto 161 di tale sentenza, il Tribunale ha risposto ad una censura basata dall'Irlanda e dalla FFT sul fatto che tale formulazione non poteva essere intesa nel senso che affermava l'esistenza di un «principio generale di parità di trattamento riguardo all'imposta *inerente all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE*» [82]. Il Tribunale si è dunque limitato a

[81] Il corsivo è mio.

[82] Il corsivo è mio.

respingere una delle eventuali interpretazioni del punto 228 della decisione controversa, come riprodotto al punto 150 della sentenza impugnata, ossia quella secondo la quale il fondamento normativo del principio di libera concorrenza risiedeva nell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Non ravviso dunque alcuna contraddizione fra il punto 150 e il punto 161 della sentenza impugnata. Tale censura deve pertanto, a mio avviso, essere respinta.

156. Alla luce di tali considerazioni, propongo alla Corte di respingere il terzo motivo in quanto infondato.

d) Sul quarto motivo

1) Argomenti delle parti

157. Con il suo quarto motivo, l'Irlanda sostiene che il Tribunale ha erroneamente respinto l'argomento, esaminato ai punti da 180 a 184 della sentenza impugnata, relativo al fatto che la Commissione, imponendo il suo principio di libera concorrenza, avrebbe violato il principio di certezza del diritto. Facendo valere, al punto 183 della sentenza impugnata, che era «prevedibile» che la Commissione potesse verificare se il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento si discostasse da un prezzo che sarebbe stato fissato a condizioni di mercato, al fine di esaminare se la decisione anticipata controversa conferisse un vantaggio, il Tribunale avrebbe ignorato il fatto che il principio elaborato dalla Commissione è una norma nuova della quale l'amministrazione finanziaria lussemburghese non poteva conoscere in anticipo il contenuto. Anche se l'amministrazione finanziaria lussemburghese avesse potuto aspettarsi che la Commissione si impegnasse a verificare se una società integrata fosse trattata a fini fiscali allo stesso modo di una società autonoma, essa non avrebbe potuto prevedere che la Commissione applicasse la propria versione del principio di libera concorrenza né avrebbe potuto conoscerne il contenuto.

158. La Commissione si oppone al ragionamento dell'Irlanda nel suo complesso.

2) Valutazione

159. Occorre anzitutto delimitare scrupolosamente il perimetro del presente motivo. L'Irlanda mi sembra rimettere in discussione il rifiuto del Tribunale di riconoscere che l'esame dell'esistenza di un vantaggio effettuato alla luce di un contesto normativo totalmente innovativo e, per questo motivo, imprevedibile per l'amministrazione finanziaria nazionale integrava una violazione del principio di certezza del diritto. Il fondamento e il contenuto del principio di libera concorrenza non sarebbero infatti stati oggetto di un'elaborazione da parte della Commissione anteriormente all'adozione della decisione controversa, segnatamente tramite la pubblicazione di atti di *soft law* come un manuale o orientamenti.

160. Non si può negare, effettivamente, che l'approccio adottato dalla Commissione nella decisione controversa presenti un certo grado di novità. Occorre ricordare, infatti, che nella prassi decisionale anteriore della Commissione in materia di aiuti fiscali non è ravvisabile alcuna traccia del principio di libera concorrenza, come concepito dalla Commissione nella decisione controversa e confermato dal Tribunale nella sentenza impugnata. A tal riguardo, un lavoro esegetico è già stato fatto nelle presenti conclusioni per dimostrare che erroneamente la sentenza impugnata ha confermato la correttezza della lettura risultante dalla decisione controversa, secondo la quale la sentenza Forum 187 ha ratificato il ricorso ad un siffatto principio di libera concorrenza ai fini dell'analisi dell'esistenza del vantaggio.

161. Non credo tuttavia che ciò possa indurre a concludere per una violazione del principio di certezza del diritto.

162. A tal riguardo, occorre fare riferimento ancora una volta alla sentenza Forum 187, nel passaggio in cui la Corte ha adottato la lettura fatta dall'avvocato generale Léger secondo la quale, se è pacifico che la Commissione è tenuta a rispettare il principio di certezza del diritto quando assolve il suo compito di controllo degli aiuti di Stato, tale dovere è indissociabile da quello relativo al rispetto del *principio di legalità* e, quindi, delle norme di cui agli articoli 107 e 108 TFUE[83]. La Corte aveva in tal senso considerato, in sostanza, che non poteva essere constatata alcuna violazione della certezza del diritto allorché la Commissione modificava la sua valutazione nella qualificazione come aiuto di Stato di una misura fiscale nazionale. Orbene, è pacifico, a mio avviso, che la constatazione relativa al rapporto fra i principi di certezza del diritto e di legalità vale anche per una valutazione della Commissione, innovativa rispetto alla sua prassi decisionale anteriore. Ne discende che il principio di certezza del diritto non osta a che la Commissione effettui, come nella specie, una valutazione innovativa sulla questione se una misura statale costituisca un aiuto di Stato allorché essa ritenga che sia questa la conclusione alla quale deve portare un'applicazione corretta dell'articolo 107, paragrafo 1, e dell'articolo 108 TFUE. È stato peraltro spiegato al paragrafo 142 delle presenti conclusioni che la fondatezza di una valutazione della Commissione avente ad oggetto la qualificazione come aiuto di Stato di una misura statale non può essere rimessa in discussione invocando il principio di certezza del diritto.

163. Analogamente, il principio di certezza del diritto non esige affatto che la nuova interpretazione che la Commissione desidera introdurre nell'analisi effettuata ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE venga previamente illustrata in manuali o orientamenti. Se tali atti contribuiscono a garantire la trasparenza, la prevedibilità e la certezza del diritto dell'azione condotta dalla Commissione, come ricordato dalla Corte in più occasioni[84], essi non sono affatto necessari per giustificare la legalità di una siffatta iniziativa.

164. In tali circostanze, ritengo che l'affermazione figurante al punto 183 della sentenza impugnata non si presti ad alcuna critica sotto il profilo giuridico.

165. Suggerisco pertanto alla Corte di respingere il quarto motivo in quanto infondato.

e) Sul quinto motivo

1) Argomenti delle parti

166. Con il suo quinto motivo, diretto avverso i punti da 100 a 117 della sentenza impugnata, l'Irlanda addebita al Tribunale di avere respinto la sua linea argomentativa secondo la quale la decisione controversa equivarrebbe a consacrare, in violazione degli articoli 3, 4 e 5 TUE e dell'articolo 114 TFUE, un'armonizzazione dissimulata contraria al principio di ripartizione delle competenze. A suo avviso, la Commissione avrebbe invocato nella decisione controversa norme che non fanno parte del regime tributario nazionale prescindendo al contempo dalle disposizioni

[83] V. sentenza Forum 187, punti da 73 a 76, e conclusioni dell'avvocato generale Léger nelle cause riunite Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:89, paragrafo 219).

[84] V. sentenza del 14 novembre 2018, Commissione/Grecia (C-93/17, EU:C:2018:903, punto 119 e la giurisprudenza ivi citata).

applicabili dello stesso. L'Irlanda rileva che, se la Commissione risultasse vittoriosa nella presente causa, il principio di libera concorrenza della Commissione si imporrebbe a tutti gli Stati membri, indipendentemente da quanto previsto nella loro legislazione tributaria.

167. La Commissione replica che essa ha ben valutato la decisione anticipata controversa alla luce del regime generale dell'imposta sulle società del Lussemburgo e che, se la sentenza del Tribunale fosse confermata per quanto riguarda la constatazione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo, ciò significherebbe semplicemente che gli Stati membri che tassano le succursali o le controllate delle società multinazionali in forza del loro diritto ordinario come se si trattasse di entità distinte non potrebbero sottrarsi al controllo delle loro decisioni anticipate in materia fiscale sotto il profilo della normativa degli aiuti di Stato per il solo fatto che la loro legislazione tributaria non codifica esplicitamente i criteri oggettivi di attribuzione degli utili a tali succursali o controllate.

2) Valutazione

168. In via preliminare, occorre osservare che l'Irlanda non contesta l'integralità del ragionamento seguito dal Tribunale ai punti da 100 a 117 della sentenza impugnata. Essa tiene infatti a precisare di approvare la prima parte di tale ragionamento, nella quale il Tribunale ha sottolineato che le norme in materia di aiuti di Stato sono applicabili alle misure tributarie nazionali. Le sue censure riguardano la sola constatazione risultante dal punto 113 della sentenza impugnata.

169. Dopo aver ricordato, al punto 112 di tale sentenza, che la Commissione non dispone di poteri che le consentano di definire autonomamente la tassazione cosiddetta «normale» di una società integrata, prescindendo dalle norme tributarie nazionali, il Tribunale avrebbe erroneamente dichiarato, al punto 113 di detta sentenza, che, nella decisione controversa, la Commissione aveva semplicemente verificato se la decisione anticipata controversa conferisse al beneficiario un vantaggio rispetto alla tassazione cosiddetta «normale», *come definita dal diritto tributario nazionale*. Il carattere erroneo di tale constatazione sarebbe peraltro corroborato, secondo l'Irlanda, dal fatto che il Tribunale ha ammesso, al punto 149 della sentenza impugnata, che la Commissione non aveva verificato se la decisione anticipata controversa fosse conforme al diritto tributario lussemburghese.

170. In altri termini, il presente motivo si limita a contestare il ricorso fatto dalla Commissione al principio di libera concorrenza ai fini della determinazione della tassazione «normale», effettuato indipendentemente da qualsivoglia riferimento all'esistenza di tale principio nel diritto nazionale. Di conseguenza, la risposta che deve essere apportata a tale motivo coincide con quella data alla questione se le valutazioni del Tribunale per quanto riguarda il sistema di riferimento atto a stabilire l'eventuale esistenza di un vantaggio fiscale debbano essere confermate o meno.

171. Rilevo, a tal riguardo, che non sorprende effettivamente che, trattandosi di uno spazio di diritto caratterizzato dalla coesistenza delle norme del Trattato sugli aiuti di Stato e delle norme tributarie nazionali, nel quale la prevenzione del rischio di sconfinamento delle prime nelle seconde comporta la valutazione dell'esistenza di un vantaggio alla luce di un sistema di riferimento nazionale, la violazione della ripartizione delle competenze fra l'Unione e i suoi Stati membri dipenda dalla questione se tale sistema di riferimento sia stato correttamente delimitato.

172. Tenuto conto della proposta avanzata nelle presenti conclusioni di dichiarare fondato il primo motivo di impugnazione nella misura in cui il principio di libera concorrenza impiegato nella decisione controversa non è una regola espressamente codificata nel diritto nazionale, ritengo, al pari della ricorrente, che la sentenza impugnata violi, al suo punto 113, le disposizioni del Trattato che disciplinano la ripartizione delle competenze fra l'Unione e i suoi Stati membri (articolo 3, paragrafo 6, articolo 4, paragrafo 1 e articolo 5, paragrafi 1 e 2) e che prevedono un divieto di armonizzazione in materia fiscale (articolo 114, paragrafo 2, TFUE).

173. Invito pertanto la Corte ad accogliere anche il quinto motivo.

B. Sul secondo motivo

174. Con il presente motivo, l'Irlanda fa valere, in sostanza, che il Tribunale ha erroneamente concluso che la Commissione poteva invocare, nella specie, la presunzione di selettività, secondo la quale una misura si presume selettiva allorché conferisca un vantaggio e si tratti di un aiuto individuale, nella misura in cui un parere preliminare in materia fiscale sia un aiuto individuale.

175. La Commissione sostiene che tale motivo deve essere respinto in quanto inoperante. Infatti, la decisione controversa avrebbe parimenti stabilito la selettività della decisione anticipata controversa tramite l'analisi in tre fasi applicabile ai regimi di aiuto e il Tribunale l'avrebbe approvata ai punti da 360 a 366 della sentenza impugnata. Dal momento che l'Irlanda non avrebbe contestato tali punti nella sua impugnazione, la conclusione concernente la selettività della decisione anticipata controversa resterebbe valida quand'anche il presente motivo fosse accolto.

176. Per quanto riguarda la fondatezza, la Commissione replica che una decisione anticipata individuale non può essere considerata accordata nell'ambito di un regime generale di aiuti. Infatti, secondo la Commissione, un'amministrazione finanziaria ha la possibilità, quando approva un accordo in materia di prezzi di trasferimento in una decisione anticipata, di influire sulla concessione o meno di un aiuto in un caso individuale, poiché essa può approvare o un accordo che produce un risultato di libera concorrenza o un metodo che si discosti da un siffatto risultato. Inoltre, gli elementi costitutivi del vantaggio emergerebbero, nella specie, unicamente dalla decisione anticipata controversa e non da disposizioni di diritto lussemburghese sulla base delle quali tale decisione anticipata sarebbe stata adottata.

1. Sul carattere operante

177. Occorre constatare che, nella decisione controversa, la selettività viene valutata facendo ricorso non solo ad una presunzione, bensì anche all'analisi in tre fasi descritta in precedenza nelle presenti conclusioni. Svolta in subordine, tale analisi è stata confermata dal Tribunale ai punti da 360 a 366 della sentenza impugnata.

178. A tal proposito, mi sembra necessario ricordare, come fatto dal Tribunale al punto 361 della sentenza impugnata, che le prime due fasi di detta analisi, ossia quelle relative rispettivamente alla determinazione del sistema di riferimento e alla verifica dell'esistenza di una deroga al medesimo, sono state esaminate *contemporaneamente* al vantaggio economico e che la questione se la decisione anticipata deroghi al sistema di riferimento, sia esso il più ampio o il più limitato, *coincideva* con la constatazione del vantaggio conferito all'impresa beneficiaria.

179. Tenuto conto di ciò, mi limito a rilevare che questa stessa analisi in via subordinata non potrebbe conservare la sua validità se la Corte decidesse, nella sua emananda sentenza, di censurare le conclusioni del Tribunale relative al fondamento del principio di libera concorrenza, come la invito a fare nelle presenti conclusioni, il che avrebbe a sua volta per effetto di inficiare la totalità del suo esame del vantaggio selettivo, tanto nel ragionamento in via principale quanto in quello in via subordinata.

180. Suggerisco dunque alla Corte di dichiarare che il presente motivo non è inoperante.

2. Sulla fondatezza

181. Per quanto riguarda la presunzione di selettività, occorre ricordare che essa è stata menzionata per la prima volta nella sentenza Commissione/MOL, nella quale la Corte ha indicato che «il requisito della selettività è diverso a seconda che la misura di cui trattasi sia considerata un regime generale di aiuti oppure un aiuto individuale», per poi aggiungere che «[i]n quest'ultimo caso, l'individuazione del vantaggio economico consente, in linea di principio, di presumere la sua selettività» [85]. Si tratta dunque di una presunzione relativa, la cui applicazione è subordinata alla realizzazione di una duplice condizione, ossia l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e la natura individuale della misura interessata.

182. Finora, tale natura individuale è stata riconosciuta in tre occasioni ai fini dell'applicazione della presunzione di selettività. Nelle prime due sentenze, emesse dalla Corte nella causa Orange/Commissione [86] e dal Tribunale nella causa Grecia/Commissione [87], la controversia verteva sulla qualificazione come aiuto di Stato di *misure legislative nazionali* adottate rispettivamente a favore della France Télécom [88] e della società privata concessionaria della gestione di una parte del porto del Pireo [89]. Nella terza sentenza della Corte, relativa alla causa Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon, la causa verteva sulla qualificazione come aiuto di Stato della misura risultante da un'*ordinanza emessa in sede di procedimento sommario* che dichiarava invalido il recesso da parte della società pubblica per l'energia elettrica greca dal contratto precedentemente concluso con una società privata e che accordava a quest'ultima una tariffa agevolata per l'elettricità [90].

183. Non vi è dunque alcun precedente, a quanto mi consta, nel quale i giudici dell'Unione siano stati chiamati ad esaminare, in quest'ottica, una decisione amministrativa. Tale esame implica una valutazione più complessa, in quanto una siffatta decisione può costituire sia una misura individuale sia una misura accordata sulla base di un regime di aiuti. È appunto questa la

85 Sentenza del 4 giugno 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punto 60).

86 Sentenza del 26 ottobre 2016, Orange/Commissione (C-211/15 P, EU:C:2016:798).

87 Sentenza del 13 dicembre 2017, Grecia/Commissione (T-314/15, non pubblicata, EU:T:2017:903).

88 Più specificamente, la legge francese riduceva la contropartita che la France Télécom era tenuta a versare al Tesoro pubblico per la liquidazione e la corresponsione delle pensioni dei suoi funzionari. Nella sentenza, la Corte ha confermato la constatazione del Tribunale secondo la quale un confronto del beneficiario con altri operatori che si trovano in una situazione analoga sotto il profilo di fatto e di diritto alla luce dell'obiettivo perseguito da una siffatta misura non era pertinente poiché si trattava «di una misura ad hoc, che riguarda[va] una sola impresa e che intende[va] modificare taluni vincoli concorrenziali ad essa specifici». V. sentenza del 26 ottobre 2016, Orange/Commissione (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punti 53 e 54).

89 Più specificamente, la legge greca di ratifica dell'accordo di concessione concluso fra il gestore pubblico del porto del Pireo e la Piraeus Container Terminal SA prevedeva una serie di disposizioni tributarie a favore di quest'ultima. Nella sentenza, il Tribunale ha riprodotto la stessa formulazione utilizzata in precedenza dalla Corte. V. sentenza del 13 dicembre 2017, Grecia/Commissione (T-314/15, non pubblicata, EU:T:2017:903, punto 81).

90 Sentenza dell'11 dicembre 2019, Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilos Epicheiriseon (C-332/18 P, EU:C:2019:1065, punto 69), nella quale la Corte ha dichiarato, in sostanza, che la presunzione di selettività si applicava nella misura in cui gli effetti di tale ordinanza «[erano] rimasti confinati alle sole parti della controversia di cui trattasi».

questione di diritto che si trova al centro del dibattito che si svolge intorno al presente motivo. L'Irlanda critica infatti la conclusione tratta dal Tribunale nella sentenza impugnata facendo valere che, contrariamente a quanto da esso dichiarato, la decisione anticipata controversa deve essere considerata un aiuto attuato in conformità ad un regime di aiuti, facendo verosimilmente riferimento al regime che sarebbe istituito dall'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte e dalla circolare n. 164/2.

184. Il Tribunale ha concluso per la natura individuale della decisione anticipata controversa al termine di un'analisi che prende come base, ai punti 342 e 343 della sentenza impugnata, le definizioni di «aiuti individuali» e di «regime di aiuti» figuranti rispettivamente all'articolo 1, lettera e), e all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 [91].

185. La prima di tali disposizioni qualifica in sostanza gli aiuti individuali come aiuti non concessi nel quadro di un regime di aiuti, mentre la seconda subordina la qualificazione come «regime di aiuti» alla compresenza di 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. In terzo luogo, che le imprese alle quali possono essere concessi gli aiuti individuali siano definite «in linea generale e astratta» [92]. Occorre aggiungere che, come indicato dal Tribunale ai punti 346 e 347 della sentenza impugnata e come confermato di recente dalla Corte, la realizzazione di tali condizioni implica, segnatamente, che gli elementi essenziali del regime di aiuti risultino dalle disposizioni individuate come base giuridica di tale regime, e che l'amministrazione finanziaria nazionale non goda di un potere discrezionale che le consenta di influire sull'importo dell'aiuto, sulle sue caratteristiche o sulle condizioni per la sua concessione al momento dell'adozione della misura [93].

186. Non è tuttavia sulla mancata realizzazione di tali condizioni nella specie che vertono le obiezioni dell'Irlanda. Infatti, l'Irlanda non ha apportato alcun elemento diretto a rimettere in discussione segnatamente le constatazioni del Tribunale concernenti la fonte giuridica degli elementi costituitivi dell'aiuto di Stato asseritamente concesso tramite la decisione anticipata controversa e la portata del potere discrezionale di cui l'amministrazione finanziaria lussemburghese disponeva in sede di adozione delle decisioni anticipate [94].

187. L'Irlanda afferma, in sostanza, che una fattispecie nella quale tutti i pareri preliminari in materia fiscale applicano semplicemente una disposizione legislativa che costituisce, del resto, la base di numerosi altri pareri, implica che si sia in presenza di un regime di aiuti, nonché di una serie di misure individuali accordate sulla base di tale regime. In tal senso, essa evoca, a mio avviso, una nozione di «regime di aiuti» avente una portata *più ampia* di quella prevista all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Infatti, nel prosieguo del suo ragionamento, l'Irlanda addebita al Tribunale di avere ricavato tale nozione da un atto di diritto derivato, nonostante il fatto che la selettività, in quanto componente della nozione di aiuto di Stato, discenderebbe direttamente dal Trattato e non dovrebbe dipendere dalle definizioni figuranti nella legislazione.

91 Regolamento del Consiglio del 13 luglio 2015 recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2015, L 248, pag. 9).

92 Sentenza del 16 settembre 2021, Commissione/Belgio e Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punto 60).

93 Sentenza del 16 settembre 2021, Commissione/Belgio e Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punto 105).

94 Punti 351 e 352 della sentenza impugnata.

188. La nozione di selettività quale caratterizzata dalla giurisprudenza proverebbe infatti, secondo l'Irlanda, che, in una fattispecie come quella oggetto dell'esame, sia necessario procedere ad un esame comparativo fondato sulla considerazione delle situazioni di altre imprese che hanno potuto beneficiare dello stesso trattamento dell'impresa destinataria della decisione anticipata.

189. A sostegno del suo argomento, l'Irlanda cita la sentenza Commissione/Hansestadt Lübeck [95]. Orbene, mi sembra evidente che tale sentenza non possa corroborare affatto tale argomento, dal momento che è pacifico che, nella causa che vi ha dato luogo, la misura statale erroneamente qualificata come selettiva dalla Commissione, ossia un regolamento adottato dal gestore dell'aeroporto di Lubecca (Germania) e relativo ai diritti aeroportuali dovuti da tutte le compagnie aeree che utilizzano tale aeroporto, era un regime di aiuti, il che rende imperativo l'esame comparativo descritto al punto precedente delle presenti conclusioni.

190. A questo stesso fine, l'Irlanda fa riferimento anche alla sentenza emessa dalla Corte nella causa Commissione/MOL [96]. Si ricorda che tale causa riguardava una legge mineraria ungherese che prevedeva che ogni impresa mineraria che esercitava la propria attività in forza di un'autorizzazione all'esercizio era legittimata a chiedere, una sola volta, all'autorità mineraria di prorogare il termine previsto per lo sfruttamento dei giacimenti interessati. Se tale autorità accoglieva la domanda, un contratto concluso tra il Ministro responsabile e l'impresa interessata determinava l'aliquota della tassa mineraria applicata a tali giacimenti nel limite di un valore massimo e minimo prestabiliti dalla legge.

191. Orbene, è vero che, in relazione al carattere selettivo di un contratto di proroga concluso fra detta autorità e l'impresa MOL, la Corte ha effettivamente dichiarato, al pari del Tribunale, che la Commissione non era pervenuta a dimostrare l'esistenza di un siffatto carattere in quanto essa non aveva verificato se tale impresa avesse beneficiato di un trattamento preferenziale rispetto a qualsiasi impresa che poteva trovarsi in una situazione analoga. È parimenti certo che, al momento della conclusione dei contratti di proroga come quello in oggetto, l'autorità nazionale applicava una disposizione della legge mineraria e che quest'ultima poteva costituire la base di altri contratti in situazioni analoghe. Tuttavia, non credo che da tale sentenza si possa desumere, come sembra fare l'Irlanda, che questi due elementi sono sufficienti a concludere nella specie per l'esistenza di un aiuto concesso in forza di un regime di aiuti e, per questo motivo, per l'inapplicabilità della presunzione di selettività. Occorre ricordare, infatti, che, in detta causa, la Corte era chiamata a pronunciarsi sulla questione se il margine discrezionale dell'autorità nazionale nella fissazione della tassa mineraria al momento della conclusione dei contratti di proroga consentisse di concludere nel senso della selettività del contratto in questione. Dopo avere sottolineato il carattere singolare della misura di cui trattasi («disposizioni facoltative di diritto nazionale che prevedono l'imposizione di oneri supplementari»), la Corte ha risposto negativamente, spiegando che «il margine discrezionale in questione nella presente causa serve a ponderare un onere aggiuntivo imposto agli operatori economici per tener conto degli imperativi derivanti dal principio della parità di trattamento e si distingue dunque, *per sua stessa natura*, dai casi in cui l'esercizio di un tale margine è legato alla concessione di un vantaggio a favore di un determinato operatore economico» [97].

95 Sentenza del 21 dicembre 2016 (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

96 Sentenza del 4 giugno 2015 (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

97 Sentenza del 4 giugno 2015, Commissione/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punto 65). Il corsivo è mio.

192. Dal momento che l'inapplicabilità della presunzione di selettività dipende dunque dalla misura statale oggetto di esame [98], non vedo come si potrebbe ritenere che detta sentenza fornisca criteri che possono essere attuati al di là della fattispecie esaminata dalla Corte. Per pervenire alla stessa conclusione nella specie, dovrebbe essere dimostrato, a mio avviso, che si è parimenti in presenza di una «disposizione facoltativa di diritto nazionale che prevede l'imposizione di oneri supplementari». A tal riguardo, occorre rilevare, in primo luogo, che, come è stato confermato dal Granducato di Lussemburgo in udienza, l'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte non riveste carattere facoltativo, dal momento che esso sarebbe applicabile alle società integrate anche se queste ultime non sollecitano una decisione anticipata dell'amministrazione finanziaria lussemburghese. In secondo luogo, mi sembra evidente che tale articolo non impone affatto oneri supplementari a tali società.

193. In conclusione, la giurisprudenza relativa alla selettività invocata dall'Irlanda non autorizza un'interpretazione che conferisca alla nozione di «regime di aiuti» una portata più ampia di quella riconosciutale dal regolamento 2015/1589, come asserito da tale Stato membro. Pertanto, siffatta giurisprudenza non consente di respingere la qualificazione della decisione anticipata controversa come «aiuto individuale», quale risulta dai punti da 350 a 355 della sentenza impugnata. Di conseguenza, ritengo che il Tribunale non abbia commesso un errore nel dichiarare che la Commissione ha correttamente dimostrato il carattere selettivo della decisione anticipata controversa applicando la presunzione di selettività.

194. Alla luce delle considerazioni che precedono, suggerisco alla Corte di respingere il secondo motivo presentato dall'Irlanda in quanto infondato.

195. Per scrupolo di completezza, è necessario, a mio avviso, aggiungere una precisazione. Quando le parti ricorrenti in primo grado hanno sostenuto dinanzi al Tribunale che la decisione anticipata controversa doveva essere considerata un aiuto concesso nel quadro di un regime di aiuti, esse non hanno affermato che tale regime era fondato sull'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte e sulla circolare n. 164/2, congiuntamente ad una prassi costante dell'amministrazione finanziaria lussemburghese nel caso delle decisioni anticipate accordate a società di finanziamento e di tesoreria diverse dalla FFT. Se l'esistenza di una siffatta prassi amministrativa costante fosse stata confermata, la risposta che raccomando alla fine del paragrafo precedente delle presenti conclusioni sarebbe verosimilmente opposta.

196. Ciò costituirebbe la conseguenza della considerazione dell'interpretazione della nozione di «regime di aiuti» sancita all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, fornita di recente dalla Corte nella sentenza Commissione/Belgio e Magnetrol International in merito alle esenzioni fiscali degli utili in eccesso concesse dalle autorità belghe sotto forma di decisioni anticipate. In occasione dell'esame avente ad oggetto la realizzazione della prima condizione prevista da tale articolo, la Corte ha precisato, infatti, che l'«atto» del regime che fonda la concessione degli aiuti individuali può essere anche una prassi amministrativa costante delle autorità fiscali di uno Stato membro «qualora tale prassi riveli un "approccio sistematico", le cui caratteristiche soddisfino i requisiti di cui [a detto articolo]», e che la considerazione di una siffatta prassi amministrativa non è limitata alle ipotesi in cui non esista alcuna disposizione di legge a fondamento del regime in questione [99]. Orbene, come si evince da tale sentenza, l'esistenza

98 Su tale punto, v. parimenti conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Commissione/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, paragrafo 67), secondo le quali «sarà necessario, tenuto conto del carattere del tutto singolare della misura considerata, evitare analogie affrettate con l'esame della selettività dei regimi di cui il giudice dell'Unione si è occupato sino ad oggi».

99 Sentenza del 16 settembre 2021, Commissione/Belgio e Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punti da 79 a 81).

di detta prassi amministrativa implica di norma che le altre condizioni siano parimenti soddisfatte, dal momento che le condizioni previste all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 sono considerate dalla Corte «intrinsecamente legate» [100].

IV. Sul ricorso dinanzi al Tribunale

197. Ai sensi dell'articolo 61, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, quando l'impugnazione è accolta e la Corte annulla la decisione del Tribunale, essa può statuire definitivamente sulla controversia qualora lo stato degli atti lo consenta. Ritengo che sia questo il caso.

198. Dalle considerazioni figuranti ai paragrafi da 101 a 113 e ai paragrafi da 167 a 174 delle presenti conclusioni risulta che il Tribunale ha commesso un errore di diritto, nella sentenza impugnata, convalidando l'esame dell'esistenza di un vantaggio economico alla luce di un sistema di riferimento che comprende un principio di libera concorrenza che non trae origine dal diritto tributario nazionale, violando così anche le disposizioni che disciplinano la ripartizione di competenze fra l'Unione e i suoi Stati membri.

199. La Corte dovrebbe dunque accogliere, a mio avviso, il primo e il terzo capo del primo motivo dedotto dal Granducato di Lussemburgo nella causa T-755/15, nonché la prima censura del primo motivo sollevato dalla FFT nella causa T-759/15 e annullare, di conseguenza, la decisione controversa.

V. Sulle spese

200. Ai sensi dell'articolo 184, paragrafo 2, del regolamento di procedura della Corte, quando l'impugnazione è accolta e la Corte statuisce definitivamente sulla controversia, la Corte statuisce sulle spese.

201. Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura, applicabile al procedimento di impugnazione ai sensi dell'articolo 184, paragrafo 1, di tale regolamento, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Dal momento che l'Irlanda, la FFT e il Granducato di Lussemburgo ne hanno fatto domanda, la Commissione deve essere condannata alle spese sostenute dal Granducato di Lussemburgo dinanzi al Tribunale e quelle sostenute dall'Irlanda nell'ambito della presente impugnazione. Inoltre, essa deve essere condannata alle spese sostenute dalla FFT dinanzi al Tribunale e nell'ambito della presente impugnazione.

202. In conformità all'articolo 140, paragrafo 1, del regolamento di procedura, gli Stati membri e le istituzioni intervenuti nella controversia sopportano ciascuno le proprie spese. Pertanto, il Granducato di Lussemburgo, parte interveniente nella controversia, deve sopportare le proprie spese sostenute nell'ambito della presente impugnazione.

[100] V., segnatamente, sentenza del 16 settembre 2021, Commissione/Belgio e Magnetrol International (C-337/19 P, EU:C:2021:741, punti 106 e 121).

VI. Conclusione

203. Alla luce di quanto precede, propongo alla Corte di statuire come segue:

1) La sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 24 settembre 2019, Lussemburgo e Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione (T-755/15 e T-759/15, EU:T:2019:670), è annullata.

2) I ricorsi proposti dal Granducato di Lussemburgo e dalla Fiat Chrysler Finance Europe dinanzi al Tribunale dell'Unione europea sono accolti.

3) La decisione (UE) 2016/2326 della Commissione, del 21 ottobre 2015, relativa all'aiuto di Stato SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) cui il Lussemburgo ha dato esecuzione a favore di Fiat è annullata.

4) La Commissione europea è condannata a sopportare le proprie spese, nonché le spese sostenute dal Granducato di Lussemburgo dinanzi al Tribunale e quelle sostenute dall'Irlanda nell'ambito della presente impugnazione. Inoltre, essa è condannata a sopportare le spese sostenute dalla Fiat Chrysler Finance Europe dinanzi al Tribunale e nell'ambito della presente impugnazione.

5) Il Granducato di Lussemburgo sopporta le proprie spese sostenute nell'ambito della presente impugnazione.