

II

(Atti non legislativi)

DECISIONI

DECISIONE (UE) 2017/2115 DELLA COMMISSIONE

del 27 luglio 2017

relativa al regime di aiuti SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) cui il Belgio ha dato esecuzione —
Tassazione dei porti in Belgio

[notificata con il numero C(2017) 5174]

(I testi in lingua francese e neerlandese sono i soli facenti fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in particolare l'articolo 108, paragrafo 2, primo comma,

visto l'accordo sullo Spazio economico europeo, in particolare l'articolo 62, paragrafo 1, lettera a),

dopo aver invitato gli interessati a presentare le loro osservazioni conformemente ai detti articoli ⁽¹⁾ e viste le osservazioni trasmesse,

considerando quanto segue:

1. PROCEDIMENTO

1.1. QUESTIONARIO SUL FUNZIONAMENTO E SULLA TASSAZIONE DEI PORTI E PROCEDURA DI COOPERAZIONE

- (1) Il 3 luglio 2013 i servizi della Commissione hanno inviato a tutti gli Stati membri un questionario sul funzionamento e sulla tassazione dei loro porti al fine di ottenere una visione d'insieme sulla materia e di chiarire la situazione dei porti riguardo alle norme dell'Unione europea sugli aiuti di Stato di cui all'articolo 107 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in appresso «TFUE»). La risposta delle autorità belghe è pervenuta con lettere del 30 settembre e del 9 ottobre 2013. Il 20 gennaio 2014 la Commissione ha richiesto ulteriori informazioni sulle norme relative alla tassazione dei porti. Le autorità belghe hanno risposto con lettera del 13 marzo 2014 e il porto di Bruxelles ha trasmesso le proprie osservazioni con lettera pervenuta il 18 marzo 2014.
- (2) In applicazione dell'articolo 21 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio ⁽²⁾ (di seguito il «regolamento di procedura»), il 9 luglio 2014 la Commissione ha informato il Belgio della propria valutazione preliminare secondo cui l'esenzione dall'imposta sulle società a favore di alcuni porti belgi (di seguito «i porti belgi») costituisce un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e un aiuto esistente a norma dell'articolo 1, lettera b), del suddetto regolamento. Il 23 settembre 2014 si è svolta una riunione con le autorità belghe. La regione vallona e il porto di Bruxelles hanno presentato rispettivamente le proprie osservazioni con lettere del 30 settembre 2014, mentre la regione fiamminga ha trasmesso le proprie osservazioni con lettera del 1° ottobre 2014. Il 1° giugno 2015 la Commissione ha fatto sapere alle autorità belghe di aver preso atto delle motivazioni

⁽¹⁾ GU C 302 del 19.8.2016, pag. 5.

⁽²⁾ Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 248 del 24.9.2015, pag. 9).

da queste presentate ma che rimaneva del parere che l'esenzione dall'imposta sulle società a favore di alcuni porti fosse un aiuto incompatibile con il mercato interno se e nella misura in cui questi porti svolgono attività economiche. Contro questa lettera è stato presentato un ricorso ⁽³⁾ il 3 agosto 2015, successivamente respinto come inammissibile con ordinanza del Tribunale del 9 marzo 2016 ⁽⁴⁾.

1.2. PROPOSTA DI OPPORTUNE MISURE PRESENTATA DALLA COMMISSIONE E RISPOSTA DELLE AUTORITÀ BELGHE

- (3) Con lettera del 21 gennaio 2016 la Commissione ha ribadito la propria posizione secondo cui l'esenzione dall'imposta sulle società concessa ai porti costituiva un regime di aiuti di Stato incompatibile con il trattato e ha proposto alle autorità belghe, a titolo di opportune misure, conformemente all'articolo 108, paragrafo 1, del TFUE e conformemente all'articolo 22 del regolamento di procedura, di sopprimere l'esenzione dall'imposta sulle società a favore dei porti belgi, nella misura in cui questi porti sono dediti ad attività economiche. Le autorità belghe erano invitate ad adattare la legislazione entro dieci mesi dalla data della decisione e la modifica in questione doveva essere applicata al più tardi ai redditi generati da attività economiche a partire dall'inizio dell'esercizio 2017. Il Belgio era invitato a informare per iscritto la Commissione che, conformemente all'articolo 23, paragrafo 1, del regolamento di procedura, accettava incondizionatamente, inequivocabilmente e integralmente queste opportune misure entro due mesi dalla data della ricezione della suddetta decisione. Contro questa proposta di opportune misure è stato presentato un ricorso ⁽⁵⁾ il 18 marzo 2016, successivamente respinto come inammissibile con ordinanza del Tribunale del 27 ottobre 2016 ⁽⁶⁾.
- (4) Con lettera del 21 marzo 2016 le autorità belghe hanno trasmesso alla Commissione alcune osservazioni sulle opportune misure proposte.

1.3. AVVIO DEL PROCEDIMENTO DI INDAGINE FORMALE

- (5) Con lettera dell'8 luglio 2016 la Commissione ha deciso di avviare il procedimento a norma dell'articolo 108, paragrafo 2, del TFUE in applicazione dell'articolo 23, paragrafo 2, del regolamento di procedura.
- (6) La decisione della Commissione di avviare il procedimento è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* ⁽⁷⁾. La Commissione ha invitato le parti interessate a presentare le loro osservazioni sulla misura in questione. Il 24 agosto 2016 si è tenuta una riunione con i rappresentanti di alcuni porti belgi interessati dalla misura.
- (7) Il Belgio ha trasmesso le proprie osservazioni con lettere del 9 settembre 2016 (ministro federale delle Finanze) e del 16 settembre 2016 (regione vallona e porti della Vallonia).
- (8) Alla Commissione sono pervenute le osservazioni delle seguenti parti interessate: *Sea Invest*, utente dei porti di Anversa, Gand e Zeebrugge (14 settembre 2016), il porto di Rotterdam, agente a nome dei cinque porti marittimi pubblici olandesi (16 settembre 2016), il porto di Bruxelles (16 settembre 2016), la commissione portuale fiamminga (*Vlaamse Havencommissie*) (19 settembre 2016) e, dopo una proroga del termine per la presentazione delle osservazioni, i porti di Anversa e di Zeebrugge (4 ottobre 2016).
- (9) La Commissione ha trasmesso le suddette osservazioni al Belgio per consentirgli di formulare eventuali commenti; le autorità belghe hanno fatto pervenire i loro commenti al riguardo con lettera del 14 novembre 2016. Il 19 dicembre 2016 si è tenuta una riunione tra la Commissione e le autorità belghe durante la quale sono state presentate ulteriori osservazioni alla Commissione. Il 10 gennaio 2017 si è svolta una nuova riunione, alla quale hanno partecipato le autorità belghe federali e regionali, alcuni beneficiari della misura e la Commissione.

2. DESCRIZIONE DELLA MISURA E DEL RELATIVO CONTESTO

2.1. PROPRIETÀ E GESTIONE DEI PORTI IN BELGIO

- (10) In Belgio il terreno occupato dai porti fa parte del demanio pubblico. Negli anni 1990 la gestione dei principali porti belgi è stata trasferita ad alcuni enti decentrati. In tal senso, alcuni porti sono gestiti da autorità portuali municipali autonome (come i porti di Gand, Ostenda e Anversa), mentre altri sono gestiti da persone giuridiche di diritto pubblico (come il *Port autonome du Centre et de l'Ouest* e i porti autonomi di Liegi, Charleroi e Namur) oppure, come nel caso del porto di Zeebrugge, da una società anonima di diritto pubblico.

⁽³⁾ GU C 156 del 2.5.2016, pag. 46.

⁽⁴⁾ Ordinanza del 9 marzo 2016, *Port Autonome du Centre et de l'Ouest SCRL e.a./Commissione*, T-438/15, ECLI:EU:T:2016:142.

⁽⁵⁾ GU C 175 del 17.5.2016, pag. 23.

⁽⁶⁾ Ordinanza del 27 ottobre 2016, *Port Autonome du Centre et de l'Ouest SCRL e.a./Commissione*, T-116/16, ECLI:EU:T:2016:656.

⁽⁷⁾ GU C 302 del 19.8.2016, pag. 5.

- (11) I porti sono gestiti da enti pubblici: le autorità portuali.

2.2. NORME RELATIVE ALL'IMPOSTA SUL REDDITO APPLICABILI AI PORTI

- (12) Conformemente all'articolo 1 del codice belga delle imposte sul reddito (*Code des impôts sur les revenus coordonné en 1992*, in appresso «CIR») ⁽⁸⁾, le «società» residenti, ovvero stabilite in Belgio, sono assoggettate all'imposta sul reddito in forma di imposta sulle società (*impôt des sociétés*, in appresso «ISoc») ⁽⁹⁾, mentre le persone giuridiche residenti diverse dalle «società» sono sottoposte all'imposta sui redditi sotto forma di imposta sulle persone giuridiche ⁽¹⁰⁾ (*impôt des personnes morales*, di seguito «IPM»). L'articolo 2 del CIR definisce «società» «qualsiasi società, associazione, organizzazione o entità regolarmente costituita, dotata di personalità giuridica e dedita a un'attività o ad operazioni lucrative».
- (13) L'articolo 180, punto 2, del CIR stabilisce che alcuni porti belgi non siano assoggettati all'imposta sulle società ⁽¹¹⁾ e l'articolo 220, punto 2, del CIR prevede che le persone giuridiche non soggette all'ISoc in applicazione dell'articolo 180 del CIR siano assoggettate all'imposta sulle persone giuridiche ⁽¹²⁾. L'imposta sulle persone giuridiche non è calcolata sul totale dei redditi o degli utili, ma solo su alcuni tipi di redditi. Infatti, conformemente all'articolo 221 del CIR, le persone giuridiche assoggettate all'imposta sulle persone giuridiche sono tassabili solo sulla rendita catastale dei loro beni immobili siti in Belgio e sui redditi e proventi da capitali e da beni mobili ⁽¹³⁾. Inoltre le aliquote applicabili ai vari tipi di redditi soggetti all'imposta sulle persone giuridiche corrispondono di norma alle aliquote della ritenuta alla fonte sui beni mobili o immobili ⁽¹⁴⁾ e sono solitamente inferiori a quelle applicabili nell'imposta sulle società (33,99 %).

3. RAGIONI CHE HANNO CONDOTTO ALL'AVVIO DEL PROCEDIMENTO DI INDAGINE FORMALE

- (14) Nella lettera dell'8 luglio 2016 la Commissione riteneva che le autorità belghe non avessero accettato il calendario di attuazione delle opportune misure indicato dalla Commissione nella lettera del 21 gennaio 2016 e che il governo belga sembrava non accettare chiaramente il principio stesso dell'assoggettamento dei porti all'imposta sulle società, né impegnarsi a sopprimere l'esenzione d'imposta a favore dei porti belgi. La Commissione ne ha dedotto che le autorità belghe non avessero accettato incondizionatamente, inequivocabilmente e integralmente le opportune misure proposte dalla Commissione il 21 gennaio 2016.
- (15) Rimanendo del parere che l'esenzione dei porti belgi dall'imposta sulle società quando essi esercitano attività economiche costituisca un regime di aiuti di Stato esistente e nutrendo dubbi in ordine alla compatibilità di questo regime di aiuti con il mercato interno, la Commissione ha deciso di avviare il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 2, del TFUE in applicazione dell'articolo 23, paragrafo 2, del regolamento di procedura.

⁽⁸⁾ Articolo 1, paragrafo 1, del CIR: «Sono fissate a titolo di imposte sui redditi:

- 1) un'imposta sul reddito complessivo degli abitanti del Regno, denominata imposta sul reddito delle persone fisiche;
- 2) un'imposta sul reddito complessivo delle società residenti, denominata imposta sul reddito delle società;
- 3) un'imposta sui redditi delle persone giuridiche belghe diverse dalle società, denominata imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- 4) un'imposta sui redditi dei non residenti, denominata imposta sul reddito dei non residenti».

⁽⁹⁾ L'articolo 179 del CIR ribadisce la norma di cui all'articolo 1. Le norme in materia di ISoc sono illustrate al titolo III negli articoli da 179 a 219 bis del CIR.

⁽¹⁰⁾ Le norme sull'IPM figurano al titolo IV negli articoli da 220 a 226 del CIR.

⁽¹¹⁾ L'articolo 180, punto 2, del CIR fa riferimento ai seguenti soggetti: SCRL *Port autonome du Centre et de l'Ouest* (società cooperativa a responsabilità limitata), la *Compagnie des installations maritimes de Bruges*, il porto di Bruxelles, le autorità portuali municipali autonome di Anversa, Ostenda e Gand, i porti autonomi di Liegi, Charleroi e Namur e le società anonime «*Waterwegen en Zeekanaal*» e «*De Scheepvaart*». L'articolo 110 della legge del 18 dicembre 2016, che riconosce e disciplina il *crowdfunding* e reca disposizioni in materia di finanze (M.B. del 20 dicembre 2016; Numac: 2016003460), stabilisce in merito all'articolo 180, punto 2, del CIR: «[...] le parole «le autorità portuali municipali autonome di Anversa e Ostenda, la società anonima di diritto pubblico *Havenbedrijf Gent*» sono sostituite con «l'autorità portuale municipale autonoma di Ostenda, le società anonime di diritto pubblico *Havenbedrijf Antwerpen* e *Havenbedrijf Gent*».

⁽¹²⁾ Articolo 220 del CIR: «Sono assoggettati all'imposta sulle persone giuridiche: [...] 2) le persone giuridiche che, in virtù dell'articolo 180, non sono soggette all'imposta sulle società; [...]».

⁽¹³⁾ Articolo 221 del CIR: «Le persone giuridiche assoggettate all'imposta sulle persone giuridiche sono tassabili solo:

- 1) sulla rendita catastale dei loro beni immobili siti in Belgio, [...];
- 2) sui redditi e proventi da capitali e da beni mobili, comprese le prime fasce di reddito oggetto dell'articolo 21, punti 5, 6 e 10, gli interessi di cui all'articolo 21, punto 13, oltre a redditi vari oggetto dell'articolo 90, punti da 5 a 7 e 11».

⁽¹⁴⁾ Articolo 225 del CIR: «L'imposta riferita ai redditi di cui all'articolo 221 è uguale alle ritenute alla fonte sui beni mobili e immobili [...]».

4. OSSERVAZIONI PERVENUTE DOPO L'AVVIO DEL PROCEDIMENTO DI INDAGINE FORMALE

4.1. IMPRESE/ATTIVITÀ ECONOMICHE

- (16) Secondo i porti belgi e le autorità del Belgio, i porti non sono «imprese» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE nella misura in cui i loro compiti, in particolare la gestione amministrativa del demanio pubblico e privato, non sono di natura economica. Essi sottolineano che tali compiti sono di interesse generale e che essi sono imposti o delegati loro dalle autorità pubbliche, le quali sono libere di definire l'ambito dei servizi non economici di interesse generale. Fanno inoltre notare che le autorità portuali dispongono di poteri speciali per svolgere questi compiti, che devono sottostare al controllo delle autorità e che la loro vocazione non è quella di registrare profitti, dal momento che le eccedenze sono reinvestite nell'infrastruttura portuale e, come nel caso di alcuni porti, versate al comune che ne è azionista.
- (17) I porti di Anversa e di Zeebrugge e le autorità belghe ritengono che la giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di aeroporti (causa C-82/01 *Aéroports de Paris* ⁽¹⁵⁾) non sia applicabile ai porti, che sono un diverso tipo di infrastruttura. Essi indicano in particolare che mentre il monopolio dei porti scaturisce da un decentramento amministrativo a favore di un ente di diritto pubblico che non mira a registrare utili, la gestione degli aeroporti è attribuita a persone private nell'ambito della concessione esclusiva di un'attività economica con trasferimento del rischio operativo di carattere economico. Sempre secondo le loro considerazioni, la controversia esaminata dalla Corte di giustizia nella causa *Aéroports de Paris* non riguardava la fornitura di «servizi infrastrutturali», tanto che l'analogia con la messa a disposizione del demanio portuale da parte delle autorità portuali belghe risulta inopportuna.
- (18) La maggior parte degli interessati e le autorità belghe contestano la natura economica delle attività indicate dalla Commissione nella decisione di avvio - in particolare, la messa a disposizione dell'infrastruttura portuale alle navi e la locazione di terreni e infrastrutture alle imprese - spiegando che le tariffe per la locazione dei terreni, per la concessione delle infrastrutture e per l'accesso all'infrastruttura portuale (diritti portuali) sono pubbliche, non discriminatorie, stabilite in anticipo unilateralmente dalle autorità e che non sono determinate dal rapporto tra la domanda e l'offerta. Essi ricordano in particolare una sentenza della Corte costituzionale belga del 19 novembre 2015 ⁽¹⁶⁾, che riconosce che i diritti portuali costituiscono una «*semplice remunerazione*» da parte di terzi per l'intervento delle autorità portuali. Fanno inoltre riferimento al decreto portuale fiammingo del 2 marzo 1999 relativo alla politica e alla gestione dei porti marittimi ⁽¹⁷⁾ (di seguito il «decreto portuale fiammingo del 2 marzo 1999»), che prevede che i diritti portuali debbano essere stabiliti «*in misura ragionevolmente proporzionale*» al valore della contropartita. Essi indicano inoltre che i canoni di concessione sono proporzionalmente più bassi per i terreni che generano un maggiore valore aggiunto, che si basano su parametri oggettivi (relativi ai terreni interessati) e che riflettono il valore intrinseco generato dalla prestazione fornita. Analogamente, la regione vallona e i porti della Vallonia ritengono che il pagamento di canoni per l'utilizzo delle infrastrutture non costituisca necessariamente un indicatore della natura economica dell'attività dei porti; del resto, il fatto che questi canoni non coprano la ricostituzione del capitale investito è indice della natura dell'attività portuale come servizio di interesse generale.
- (19) Essi ritengono che le principali attività economiche svolte all'interno dei porti siano riconducibili ai concessionari che effettuano le operazioni di movimentazione merci (carico e scarico), in quanto le autorità portuali sono totalmente estranee ai contratti commerciali stipulati tra le società concessionarie e gli armatori. Quindi i porti non sono gestiti commercialmente dalle autorità portuali, ma dalle società alle quali l'infrastruttura viene concessa e sulla quale queste società devono costruire le sovrastrutture (gru, capannoni) necessarie ai servizi di movimentazione.
- (20) Essi aggiungono che sempre più spesso le autorità portuali devono finanziare attività non economiche rientranti nelle competenze delle regioni e addirittura attività non legate alla gestione portuale ⁽¹⁸⁾. Indicano inoltre diverse decisioni della Commissione e varie sentenze della Corte di giustizia che, a loro giudizio, stabiliscono che non costituiscono attività economiche né la messa a disposizione di infrastrutture aperte a tutti i potenziali utenti su basi eque e non discriminatorie, né la gestione e l'utilizzo di terreni di un ente pubblico ai fini dello sviluppo di attività industriali e commerciali per il settore privato.
- (21) Essi ritengono infine che le attività economiche dei porti come il sollevamento (servizi di gru) e il traino siano attività puramente accessorie.

⁽¹⁵⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 24 ottobre 2002, *Aéroports de Paris/Commissione*, C-82/01, ECLI:EU:C:2002:617.

⁽¹⁶⁾ C.C., 19 novembre 2015, n. 162/2015; M. B. del 5 febbraio 2016; Numac: 2015205632.

⁽¹⁷⁾ M. B. dell'8 aprile 1999; Numac: 1999035415. Cfr. articolo 13, paragrafo 3: «*I diritti portuali sono stabiliti in modo autonomo dalle autorità portuali in misura ragionevolmente proporzionale al valore della contropartita [...]*».

⁽¹⁸⁾ Questo punto è sottolineato anche dalla commissione portuale fiamminga, che precisa che negli ultimi anni è diminuito il finanziamento governativo per le infrastrutture di accesso marittimo (in particolare il funzionamento delle chiuse e il dragaggio delle rotte di navigazione che attraversano alcuni porti), così come il finanziamento per l'infrastruttura di base dei porti e i servizi di capitaneria.

4.2. VANTAGGIO ECONOMICO CONCESSO MEDIANTE RISORSE STATALI

- (22) La commissione portuale fiamminga è del parere che, nella misura in cui sempre più spesso le autorità portuali devono finanziare infrastrutture non economiche rientranti nelle competenze delle regioni, l'esenzione dall'imposta sulle società non costituisce un vantaggio.
- (23) Il porto di Rotterdam indica che i porti di Anversa, Zeebrugge e Gand hanno un'aliquota effettiva d'imposta inferiore all'1 % degli utili contabili.
- (24) Le autorità belghe sostengono che, nella misura in cui i porti pagano l'IPM, non sussiste la condizione secondo cui il vantaggio deve essere concesso mediante risorse statali.

4.3. SELETTIVITÀ

- (25) La maggior parte degli interessati e le autorità belghe ritengono che il sistema di riferimento in materia di tassazione delle persone giuridiche non sia costituito dall'imposta sulle società (come considerato nella decisione di avvio), ma dall'articolo 1 del CRI, che stabilisce contemporaneamente due sistemi di tassazione per le persone giuridiche residenti (ISoc e IPM) in base ai criteri definiti all'articolo 2 del CIR (attività della persona giuridica consistente o meno in un'«attività» o in «operazioni lucrative»). Essi aggiungono che l'articolo 180 del CIR, che prevede che i porti non siano assoggettati all'ISoc, non fa che precisare e applicare l'articolo 1 del CIR. Alcuni interessati e le autorità belghe ritengono inoltre che l'IPM sia il sistema di riferimento per i porti, che non sono «società» ai sensi dell'articolo 2 del CIR, in quanto l'articolo 180, punto 2, del CIR non costituisce una deroga alle norme generali di tassazione delle persone giuridiche, ma applica semplicemente le norme generali. Essi sostengono quindi che, anche in caso di soppressione dell'articolo 180, punto 2, i porti non sarebbero necessariamente assoggettati all'ISoc, in quanto l'amministrazione dovrebbe esaminare la loro situazione caso per caso alla luce dei criteri generali degli articoli 1 e 2 del CIR, e anche perché, non essendo «società» ai sensi dell'articolo 2 del CIR, i porti non sarebbero sottoposti all'ISoc.
- (26) La regione vallona e i porti della Vallonia aggiungono che questa dualità (ovvero l'esistenza di due sistemi di tassazione dei redditi: ISoc e IPM) è essenziale e inerente al sistema di tassazione dei redditi, oltre a scaturire dalla Costituzione belga. Tra l'altro la Costituzione belga non imporrebbe al legislatore di assoggettare alcune attività all'imposta e, nel caso delle amministrazioni che per natura sono pubbliche (Stato, comunità, regioni, province e comuni), i beni del demanio pubblico o privato destinati a un servizio pubblico sarebbero esenti da imposte in virtù di un principio generale del diritto. Le autorità belghe indicano inoltre che, secondo la giurisprudenza dei tribunali nazionali, i servizi, i compiti e i beni pubblici non sono tassati se la legge non lo prevede espressamente.
- (27) Secondo le autorità portuali di Anversa e di Zeebrugge e le autorità belghe, le entità che come i porti non distribuiscono profitti ma li reinvestono o che perseguono un obiettivo che va oltre il loro singolo interesse sono assoggettate all'IPM, in linea con la logica del sistema.
- (28) Esse aggiungono inoltre che le suddette entità si trovano in una situazione diversa da quella delle altre imprese soggette all'ISoc. Pur godendo di una certa autonomia e nonostante l'eventuale esistenza di attività economiche, le autorità portuali sono autorità pubbliche che esercitano compiti di interesse generale senza perseguire scopo di lucro, come peraltro risulta dal loro statuto. Esse non utilizzano metodi industriali e commerciali e le loro azioni non sono guidate dal rendimento a breve termine degli investimenti. Tra l'altro, i canoni di concessione e i diritti portuali non sempre permettono di coprire i costi sostenuti. Esse esercitano compiti di servizio pubblico il cui costo netto non è deducibile dalla base imponibile dell'imposta sulle società, in applicazione dell'articolo 49 del CIR e, in caso di assoggettamento all'ISoc, questo determinerebbe una discriminazione rispetto alle altre imprese e una diminuzione delle capacità di investimento dei porti.
- (29) Le autorità belghe indicano che in una sentenza del 1° dicembre 2016 ⁽¹⁹⁾ la Corte costituzionale belga ha confermato la scelta del legislatore di esentare i porti dall'ISoc.

4.4. DISTORSIONE DELLA CONCORRENZA E INCIDENZA SUGLI SCAMBI

- (30) La commissione portuale fiamminga sostiene che in altri Stati membri e in particolare nei Paesi Bassi le stesse attività dei porti sono finanziate dalle autorità pubbliche e che le condizioni di concorrenza non sono distorte.

⁽¹⁹⁾ C.C., 1° dicembre 2016, n. 151/2016; M. B. del 12 gennaio 2017; Numac: 2016206080.

- (31) Le autorità portuali di Anversa e di Zeebrugge, facendo riferimento al punto 188 della comunicazione della Commissione sulla nozione di «aiuto di Stato»⁽²⁰⁾ (di seguito «la comunicazione del 19 luglio 2016»), affermano che ogni porto dispone di un monopolio legale sulla propria zona portuale e che tale monopolio esclude «la concorrenza sul mercato, ma anche la concorrenza per il mercato». Concludono pertanto che la misura non introduce distorsioni di concorrenza. Esse fanno inoltre riferimento a un parere dell'autorità neerlandese della concorrenza⁽²¹⁾, secondo cui il porto di Rotterdam non è in concorrenza con gli operatori di altri porti nella misura in cui i diritti portuali rappresentano solo una piccola parte dei costi di trasporto degli armatori, tanto che una modifica al rialzo o al ribasso di queste tariffe non avrebbe alcuna incidenza sul traffico portuale.
- (32) Esse indicano che, secondo la comunicazione del 19 luglio 2016, in «un'infrastruttura di rete, diversi elementi della rete si completano a vicenda, invece di competere gli uni con gli altri» (punto 211 e nota 311), tanto da escludere una distorsione della concorrenza. Esse osservano che nella suddetta comunicazione la Commissione applica questo principio alla costruzione di infrastrutture ferroviarie (punto 219) e alla costruzione di infrastrutture stradali, comprese le strade soggette a pedaggio (punto 220), ma considerano che questo principio si applichi anche ai porti.
- (33) La regione vallona e i porti della Vallonia osservano in particolare che i porti interni esenti dall'ISoc non sono in concorrenza con altri porti interni privati che metterebbero a disposizione le stesse infrastrutture accessibili al pubblico. Le autorità federali aggiungono che i porti interni di piccole dimensioni sono complementari agli altri porti e che sono in concorrenza solo con il trasporto stradale.
- (34) Il porto di Rotterdam fa sapere che i porti pubblici olandesi sono soprattutto in concorrenza con i porti di Anversa, Zeebrugge e Gand.

4.5. COMPATIBILITÀ

- (35) Secondo la regione vallona e i porti della Vallonia, l'articolo 106, paragrafo 2, del TFUE costituisce un fondamento adeguato per la compatibilità della misura: i porti dispongono di un mandato legale chiaro e non si può negare che soddisfino tutte le condizioni previste da questo articolo. Gli stessi sottolineano che la compatibilità a norma dell'articolo 93 del TFUE, che in queste condizioni di applicazione non include l'assenza di effetti sugli scambi, deve essere valutata in modo estensivo.
- (36) Le autorità portuali di Anversa e di Zeebrugge ritengono che la Commissione non abbia risposto in modo sufficientemente argomentato alle motivazioni presentate in merito alla compatibilità della misura. Esse aggiungono che l'articolo 93 del TFUE potrebbe essere utilizzato come fondamento della compatibilità della misura in quanto i porti sono chiamati a finanziare infrastrutture che contribuiscono alle reti di trasporto transeuropee.

4.6. NECESSITÀ DI UN PERIODO TRANSITORIO

- (37) Le autorità belghe chiedono alla Commissione un periodo transitorio per quanto riguarda l'assoggettamento dei porti all'ISoc. Esse sottolineano che la scadenza prevista nella decisione di avvio dell'8 luglio 2016 (assoggettamento dei porti all'imposta sulle società al 1° gennaio 2017) è troppo ravvicinata, soprattutto rispetto al tempo lasciato ai Paesi Bassi nell'ambito del caso SA.25338. Esse sottolineano che la soppressione dell'articolo 180, punto 2, del CIR implica una procedura legislativa che dura «in genere almeno da tre a sei mesi». Esse ritengono necessario procedere a modifiche della legge molto più complesse di una semplice soppressione dell'articolo 180, punto 2, del CIR, dal momento che: i) tale soppressione non necessariamente porterebbe ad assoggettare i porti all'ISoc; che ii) la definizione di un nuovo regime di tassazione per i porti deve tenere conto del principio costituzionale dell'uguaglianza; e che iii) il passaggio di una persona giuridica dall'IPM all'ISoc non è necessariamente sancito dal diritto fiscale belga. Esse aggiungono che, in caso di scadenza di un regime di aiuto presunto esistente, la Commissione deve rispettare gli interessi legittimi di uno Stato membro di garantire la certezza del diritto ai suoi beneficiari.
- (38) Il porto di Rotterdam chiede alla Commissione di rinviare l'assoggettamento dei porti olandesi all'imposta sulle società finché non verrà condotta un'indagine settoriale e finché tutti i porti marittimi situati nel *Northern Range* non saranno contemporaneamente assoggettati all'imposta o, comunque, di assoggettare in tempi celeri e contestualmente i porti belgi e francesi all'imposta sulle società.

⁽²⁰⁾ GU C 262 del 19.7.2016, pag. 1.

⁽²¹⁾ Relazione dell'autorità neerlandese della concorrenza sull'autorità portuale di Rotterdam, 2005, P_600019/255.R261, pag. 2.

5. VALUTAZIONE DELLE MISURE

5.1. SUSSISTENZA DI UN AIUTO DI STATO AI SENSI DELL'ARTICOLO 107, PARAGRAFO 1, DEL TFUE

- (39) L'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE stabilisce che «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

5.1.1. IMPRESE/ATTIVITÀ ECONOMICHE

5.1.1.1. Osservazioni generali

- (40) Secondo la Corte di giustizia, «qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato costituisce attività economica»⁽²²⁾. Analogamente, «la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento»⁽²³⁾.
- (41) Inoltre, conformemente alla giurisprudenza relativa al carattere economico della gestione di infrastrutture⁽²⁴⁾, la Commissione ha stabilito in una serie di decisioni che la gestione commerciale e la costruzione di infrastrutture portuali costituiscono attività economiche⁽²⁵⁾. Ad esempio, la gestione commerciale di un terminal portuale messo a disposizione di utenti dietro il pagamento di un canone costituisce un'attività economica⁽²⁶⁾. Parimenti, la Corte di giustizia ha già riconosciuto, implicitamente ma in modo certo, il carattere economico di alcune operazioni portuali, in particolare le «operazioni di imbarco, sbarco, trasbordo, deposito e movimento in genere delle merci e di ogni altro materiale nel porto»⁽²⁷⁾. La Commissione applica queste norme non solo ai porti marittimi ma anche a quelli interni⁽²⁸⁾.
- (42) In tal senso, contrariamente alle autorità belghe e ad alcuni interessati, la Commissione ritiene che la giurisprudenza della Corte relativa agli aeroporti debba essere applicata ai porti, che sono semplicemente un altro tipo di infrastruttura. Le differenze osservate da alcuni interessati tra porti e aeroporti - in particolare le differenze di struttura giuridica o il fatto che i porti sono soggetti di diritto pubblico che non mirano a realizzare utili - non sono rilevanti rispetto al criterio generale relativo all'offerta di un bene o di un servizio in un mercato su cui si fonda la giurisprudenza della Corte. Analogamente, la Commissione osserva che al punto 90 della sentenza *Aéroports de Paris* la Corte ricorda che «il Tribunale ha giustamente dichiarato che i canoni commerciali controversi costituivano il corrispettivo dei servizi di gestione delle installazioni aeroportuali»; non è quindi corretto affermare che questa causa non riguardava la fornitura di servizi infrastrutturali, come sostenuto dalle autorità belghe e da alcuni interessati.

⁽²²⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 16 giugno 1987, Commissione/Italia, 118/85, ECLI:EU:C:1987:283, punto 7; sentenza della Corte di giustizia del 18 giugno 1998, Commissione/Italia, C-35/96, ECLI:EU:C:1998:303, punto 36.

⁽²³⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 12 settembre 2000, Pavlov e.a., cause riunite da C-180/98 a C-184/98, ECLI:EU:C:2000:428, punto 74.

⁽²⁴⁾ Sentenza del Tribunale del 24 marzo 2011, *Freistaat Sachsen e Land Sachsen-Anhalt e.a./Commissione*, cause riunite T-443/08 e T-455/08, ECLI:EU:T:2011:117, in particolare i punti 93 e 94, confermata a seguito di impugnazione dalla sentenza della Corte di giustizia del 19 dicembre 2012, *Mitteldeutsche Flughafen AG e Flughafen Leipzig-Halle GmbH/Commissione*, C-288/11 P, ECLI:EU:C:2012:821, in particolare i punti 40-43 e 47. Sentenza del Tribunale del 12 dicembre 2000, *Aéroports de Paris/Commissione*, T-128/98, ECLI:EU:C:2000:290, punto 125, confermata a seguito di impugnazione dalla sentenza della Corte di giustizia del 24 ottobre 2002, *Aéroports de Paris/Commissione*, C-82/01 P, ECLI:EU:C:2002:617.

⁽²⁵⁾ Cfr. ad esempio la decisione della Commissione del 15 dicembre 2009 relativa all'aiuto di Stato N 385/09 — Finanziamento pubblico di infrastrutture portuali nel porto di Ventspils (GU C 62 del 13.3.2010, pag. 7); decisione della Commissione del 15 giugno 2011 relativa all'aiuto di Stato 44/2010 — Repubblica di Lettonia — Finanziamento pubblico di infrastrutture portuali a Krievu salā (GU C 215 del 21.7.2011, pag. 21); decisione della Commissione del 22 febbraio 2012 relativa all'aiuto di Stato SA.30742 (N/2010) - Lituania - Costruzione di infrastrutture per il terminal traghetti passeggeri e merci a Klaipėda (GU C 121 del 26.4.2012, pag. 1); decisione della Commissione del 2 luglio 2013 relativa all'aiuto di Stato SA.35418 (2012/N) - Grecia - Ampliamento del porto del Pireo (GU C 256 del 5.9.2013, pag. 2); decisione della Commissione del 18 settembre 2013 relativa all'aiuto di Stato SA.36953 (2013/N) - Spagna - Autorità portuale di Bahía de Cádiz (GU C 335 del 16.11.2013, pag. 1).

⁽²⁶⁾ Cfr. ad esempio la decisione della Commissione del 18 settembre 2013 relativa all'aiuto di Stato SA.36953 (2013/N) — Spagna — Autorità portuale di Bahía de Cádiz (GU C 335 del 16.11.2013, pag. 1).

⁽²⁷⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 10 dicembre 1991, *Mercati Convenzionali Porto di Genova*, C-179/90, ECLI:EU:C:1991:464, punti 3 e 27; sentenza della Corte del 17 luglio 1997 nella causa C-242/95 *GT-Link A/S contro De Danske Statsbaner*, ECLI:EU:C:1997:376, punto 52: «Da ciò non discende tuttavia che la gestione di qualsiasi porto commerciale rientri nella gestione di un servizio d'interesse economico generale, né che, in particolare, tutte le prestazioni fornite in siffatto porto rientrino in tale missione».

⁽²⁸⁾ Cfr. ad esempio la decisione della Commissione del 18 dicembre 2013 relativa all'aiuto di Stato SA.37402 — Porto franco di Budapest (GU C 141 del 9.5.2014, pag. 1); decisione della Commissione del 17 ottobre 2012 relativa all'aiuto di Stato SA.34501 - Porto interno di Königs Wusterhausen/Wildau (GU C 176 del 21.6.2013, pag. 1); decisione della Commissione del 1° ottobre 2014 relativa all'aiuto di Stato SA.38478 - Porto di Győr-Gönyü (GU C 418 del 21.11.2014, pag. 1).

- (43) Per determinare se i porti belgi sono delle imprese, non occorre valutare il carattere economico o non economico di ogni loro attività. Basta stabilire che le entità oggetto della misura in questione svolgono effettivamente una o più attività economiche per l'esercizio delle quali saranno considerate «impresa». In tal senso, il fatto che un'entità eserciti una o più attività di competenza dello Stato oppure attività non economiche non consente in generale di privare la stessa della qualifica di «impresa».
- (44) I porti belgi possono esercitare più tipi di attività economiche che corrispondono alla fornitura di diversi servizi in vari mercati. In primo luogo, i porti forniscono un servizio *generale* ai loro utenti (soprattutto agli armatori e, in generale, a qualsiasi operatore di una nave) consentendo l'accesso delle navi all'infrastruttura portuale in cambio di un corrispettivo che prende generalmente il nome di «diritti portuali»⁽²⁹⁾. In secondo luogo, alcuni porti forniscono alle navi servizi *particolari* come il pilotaggio, il sollevamento, la movimentazione e l'ormeggio, anche in questo caso in cambio di un corrispettivo⁽³⁰⁾. In terzo luogo, i porti mettono alcuni terreni o infrastrutture a disposizione di imprese a fronte di una remunerazione e queste ultime utilizzano questi spazi per le proprie necessità o per fornire alle navi alcuni dei servizi *particolari* suindicati.
- (45) Il fatto che imprese terze utilizzino alcuni terreni e infrastrutture portuali per offrire servizi agli armatori o alle navi non esclude che anche le attività di gestione esercitate dalle autorità portuali, che consistono in particolare nella locazione dei suddetti terreni e infrastrutture a queste imprese terze, siano di natura economica.
- (46) La Commissione osserva inoltre che lo stesso diritto interno belga contiene indicazioni in merito al carattere industriale e/o commerciale delle attività portuali⁽³¹⁾. In particolare, il commento ufficiale del CIR implica necessariamente che i porti gestiscono «una qualche impresa industriale, commerciale o agricola»⁽³²⁾ o che, anche senza avere scopo di lucro, esercitano «un'attività professionale permanente che comporta [...] la ripetizione, sufficientemente frequente da costituire un'«occupazione», di operazioni di carattere industriale, commerciale o agricolo [e] l'attuazione di metodi industriali o commerciali»⁽³³⁾ ⁽³⁴⁾.
- (47) Peraltro la Commissione non contesta che alcune attività dei porti possano essere di natura non economica, soprattutto alcuni dei servizi resi dalle capitanerie come la sicurezza e il controllo del traffico marittimo⁽³⁵⁾ o il presidio antinquinamento⁽³⁶⁾. Tuttavia nel caso di specie le attività considerate economiche dalla Commissione sono distinte dalle (altre) attività di cui alla frase precedente.

⁽²⁹⁾ Cfr. articolo 15, paragrafo 1 (relativo ai «diritti portuali generali») del decreto portuale fiammingo del 2 marzo 1999.

⁽³⁰⁾ Cfr. articolo 15, paragrafo 2 (relativo ai «diritti portuali particolari») del decreto portuale fiammingo del 2 marzo 1999.

⁽³¹⁾ Cfr. articolo 25, paragrafo 2 («Il governo fiammingo è autorizzato a istituire una commissione di concertazione comune. Viene definito un piano di promozione quinquennale basato su un modello di economia industriale») e articolo 26, paragrafo 1 («Le contestazioni tra le autorità portuali in materia di gestione, in particolare sulle attività commerciali delle autorità portuali [...], sono sottoposte alla commissione portuale per i contenziosi [...]») del decreto portuale fiammingo del 2 marzo 1999. Cfr. anche l'articolo 3 del decreto del 1° aprile 1999 relativo alla creazione del *Port autonome du Centre et de l'Ouest* («Sono considerate attività portuali le attività legate alla funzione della società, ovvero le operazioni di carico, scarico, deposito e trasporto delle merci, nonché le attività industriali, commerciali e di servizio»).

⁽³²⁾ Cfr. commento 179/10 del CIR (cfr. infra).

⁽³³⁾ Cfr. commento 179/11 del CIR (cfr. infra).

⁽³⁴⁾ Cfr. commenti 2/4, 179/10 e 179/11 del CIR.

— Numero 2/4: «Per «società» s'intende qualsiasi società, associazione, organizzazione o entità:

a) regolarmente costituita;

b) dotata di personalità giuridica;

c) *dedita a un'attività o ad operazioni lucrative* (articolo 2, paragrafo 2, punto 1, comma 1, del CIR 92).

Per maggiori delucidazioni sulle nozioni di cui ai sub a), b) e c), si rimanda ai commenti da 179/6 a 179/20».

— Numero 179/10: «Con l'espressione «*dedita a un'attività*» s'intende «gestire una qualche impresa industriale, commerciale o agricola» i cui utili sarebbero redditi professionali soggetti in tal senso all'IPP se tale gestione fosse effettuata da una persona fisica o da una società ecc., priva di personalità giuridica (articolo 23, paragrafo 1, punti 1 e 24, CIR 92)».

— Numero 179/11: «Quanto all'espressione «*dedita ad operazioni lucrative*», essa comprende contemporaneamente:

1) le «*occupazioni lucrative*» (articolo 23, paragrafo 1, punti 2 e 27, del CIR 92), laddove quest'espressione è interpretata dalla giurisprudenza come «occupazione a scopo di lucro»;

2) le «*occupazioni a carattere lucrativo, ma senza scopo di lucro*» caratterizzate da un'attività professionale permanente che comporta:

a) la ripetizione, sufficientemente frequente da costituire un'«occupazione», di operazioni di carattere industriale, commerciale o agricolo;

b) l'attuazione di metodi industriali o commerciali.

Si tratta pertanto, al sub 2), di occupazioni che per natura sono solitamente produttive di utili o profitti, anche se la persona giuridica *dedita a quest'attività non persegue per statuto o di fatto scopo di lucro*».

⁽³⁵⁾ Decisione della Commissione, del 16 ottobre 2002, relativa all'aiuto di Stato N 438/02 - Belgio - Sovvenzioni alle amministrazioni portuali per la realizzazione di incarichi di competenza delle autorità pubbliche (GU C 284 del 21.11.2002, pag. 2).

⁽³⁶⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 18 marzo 1997, *Calì & Figli*, C-343/95, ECLI:EU:C:1997:160, punto 22.

- (48) La Commissione osserva inoltre che se le autorità nazionali dispongono di un «ampio potere discrezionale» per «fornire, commissionare e organizzare servizi di interesse economico generale il più vicini possibile alle esigenze degli utenti»⁽³⁷⁾, ciò non esclude che queste attività presentino un carattere economico. Orbene, emerge da una giurisprudenza costante che la nozione stessa di «attività economica» scaturisce da elementi di fatto, in particolare dall'esistenza di un mercato per i servizi in questione⁽³⁸⁾, e non da scelte o valutazioni nazionali. La Commissione ha pertanto fondati motivi per qualificare alcune attività dei porti come economiche, anche se le autorità nazionali considerano queste attività come servizi non economici di interesse generale.
- (49) Infine, le considerazioni di seguito riportate non consentono, in quanto tali, di mettere in discussione il carattere economico o non economico delle attività esercitate:
- il fatto che i compiti dei porti siano compiti di interesse generale e che siano imposti o delegati loro dalle autorità pubbliche: questo è difatti il caso di tutti i servizi di interesse economico generale (di seguito «SIEG»), che sono però attività economiche. «In linea generale, il fatto che un particolare servizio sia prestato in proprio non incide sulla natura economica dell'attività»⁽³⁹⁾. L'interesse generale può invece essere considerato per valutare eventualmente la compatibilità di un aiuto concesso da uno Stato a un'impresa per sostenerne l'attività economica,
 - il fatto che le autorità portuali dispongano di poteri speciali per esercitare questi compiti⁽⁴⁰⁾: questi poteri speciali non escludono che le autorità portuali possano esercitare un'attività economica offrendo beni o servizi in un mercato. All'occorrenza, questi poteri possono costituire uno strumento di intervento sul mercato in questione,
 - il fatto che sempre più spesso le autorità portuali debbano finanziare attività non economiche rientranti nelle competenze delle regioni e addirittura attività non legate alla gestione portuale: tale caratteristica non priva della natura economica le attività svolte dai porti, che consistono nell'offrire beni o servizi in un mercato. L'assenza di compensazione o la compensazione imperfetta, da parte dello Stato, dei costi legati ad attività non economiche che esso pone a carico dei porti conferma, più che smentisce, che i porti esercitano attività economiche, oltre ad alcune attività non economiche. Il vantaggio fiscale che un porto trae dal regime in questione è proporzionale agli utili che registra e non è affatto legato al costo (non compensato) delle attività non economiche eventualmente poste a suo carico dello Stato. La Commissione non può pertanto tenere conto di questo aspetto nella sua valutazione del regime,
 - il fatto, ammesso che sia accertato⁽⁴¹⁾, che i porti non perseguano scopo di lucro e che reinvestano sistematicamente i loro profitti: secondo una giurisprudenza costante, l'assenza di scopo di lucro da parte di colui che presta un servizio non implica che il servizio stesso sia di carattere non economico⁽⁴²⁾. Parimenti, il fatto di reinvestire sistematicamente i profitti nell'attività non è un criterio determinante per distinguere un'attività economica da un'attività non economica. D'altronde qualsiasi impresa è libera di scegliere se distribuire o reinvestire in tutto o in parte gli utili che realizza.

5.1.1.2. Le tariffe praticate

- (50) Ai fini della qualificazione come «imprese» è indifferente anche la motivazione addotta dalle autorità belghe e da alcuni interessati secondo cui le tariffe delle prestazioni fornite dalle autorità portuali sono pubbliche, non discriminatorie, stabilite in anticipo unilateralmente dalle autorità portuali e non direttamente determinate dal rapporto tra la domanda e l'offerta⁽⁴³⁾.

⁽³⁷⁾ Protocollo (n. 26) sui servizi di interesse generale (allegato al TFUE).

⁽³⁸⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 16 novembre 1995, FFSA e.a., C-244/94, ECLI:EU:C:1995:392, punto 21; sentenza della Corte di giustizia del 1° luglio 2008, MOTOE, C-49/07, ECLI:EU:C:2008:376, punti 27 e 28.

⁽³⁹⁾ Cfr. punto 14 della comunicazione del 19 luglio 2016.

⁽⁴⁰⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 1° luglio 2008, MOTOE, C-49/07, ECLI:EU:C:2008:376, punto 25; sentenza della Corte di giustizia del 24 ottobre 2002, *Aéroports de Paris*, C-82/01 P, punti 74 e 77.

⁽⁴¹⁾ La Commissione osserva in particolare che, secondo le autorità del Belgio, alcuni porti belgi trasferiscono parte dei loro utili al proprio azionista.

⁽⁴²⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 29 ottobre 1980, *Van Landewyck*, cause riunite da 209/78 a 215/78 e 218/78, ECLI:EU:C:1980:248, punto 88; sentenza della Corte di giustizia del 16 novembre 1995, FFSA e.a., C-244/94, ECLI:EU:C:1995:392, punto 21; sentenza della Corte di giustizia del 1° luglio 2008, MOTOE, C-49/07, ECLI:EU:C:2008:376, punti 27 e 28; sentenza della Corte di giustizia del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punti 122 e 123.

⁽⁴³⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 24 ottobre 2002, *Aéroports de Paris/Commissione*, C-82/01 P, ECLI:EU:C:2002:617, punto 78.

- (51) La Commissione osserva innanzitutto che le caratteristiche delle tariffe applicate dai porti (pubblicità, non discriminazione ecc.) sono simili a quelle delle tariffe praticate nell'ambito dei SIEG ⁽⁴⁴⁾, che sono attività economiche sottoposte al diritto degli aiuti di Stato. Peraltro, anche nella gran parte delle attività economiche i prezzi sono pubblici, non discriminatori e stabiliti in anticipo unilateralmente dal prestatore.
- (52) Se è vero che la proporzione delle spese legate a un'attività coperte dalle entrate derivanti dagli utenti e, per converso, la proporzione delle spese coperte dall'imposta (contribuente) possono talvolta costituire un indicatore dell'esistenza di un mercato e di un'attività economica, la modalità di determinazione dei prezzi in quanto tale non è da questo punto di vista determinante.
- (53) Del resto, non si contesta che i prezzi pagati dagli utenti e clienti dei porti (diritti portuali generali e particolari, canoni di concessione) coprono quanto meno la maggior parte dei costi sostenuti dalle autorità portuali nell'offrire i loro servizi sul mercato ⁽⁴⁵⁾.
- (54) Inoltre, pur affermando che i canoni per l'utilizzo delle infrastrutture non coprono la ricostituzione del capitale investito, la regione vallona e i porti della Vallonia non apportano in realtà alcun elemento fattuale a sostegno della propria posizione.
- (55) Del resto, questa posizione viene presentata come la dimostrazione della qualificazione dell'attività portuale come attività di interesse generale, ma ciò non è pertinente in quanto tale per stabilire la natura economica o non economica delle attività portuali. La Commissione osserva inoltre che, per definizione, i costi dei SIEG (che sono attività economiche) non sono in genere interamente coperti dagli introiti derivanti dagli utenti, tanto che la presenza di un deficit di finanziamento non esclude necessariamente l'esistenza di un'attività economica a norma dell'articolo 107 del TFUE.
- (56) Tra l'altro, il fatto che i prezzi siano stabiliti dalle autorità portuali non significa che la domanda non venga presa in considerazione. Al contrario, nel determinare le loro tariffe e soprattutto i diritti portuali, le autorità portuali tengono assolutamente conto delle circostanze del mercato (della domanda e dell'offerta e soprattutto dei prezzi praticati dai concorrenti e dei comportamenti di domanda degli utenti e clienti) ⁽⁴⁶⁾. Per quanto riguarda i canoni di concessione, i porti di Anversa e di Zeebrugge indicano che le tariffe sono stabilite in base a parametri oggettivi relativi al tipo di terreno o all'attività interessata e che esse riflettono il «valore intrinseco» e il «valore aggiunto» generati. Le tariffe sono quindi assolutamente commisurate alle caratteristiche del servizio fornito dai porti e alle caratteristiche delle imprese o delle attività che il porto cerca di attirare. In tal senso, le tariffe costituiscono evidentemente uno strumento importante della politica commerciale messa in atto dal porto per incentivare gli armatori e i caricatori a utilizzare le infrastrutture del porto e le imprese a insediarsi per sviluppare le proprie attività di produzione o di servizio.
- (57) Di conseguenza, sia la messa a disposizione delle infrastrutture portuali, sia la messa a disposizione dei terreni a fronte del pagamento di un corrispettivo costituiscono servizi offerti in un mercato e quindi attività economiche.

⁽⁴⁴⁾ Un SIEG è definito come la «prestazione di servizi che un'impresa, ove considerasse il proprio interesse commerciale, non si assumerebbe o non assumerebbe nella stessa misura o alle stesse condizioni», soprattutto in termini di prezzo e qualità (cfr. i punti 47 e 48 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, GU C 8 dell'11.1.2012, pagg. 4-14).

⁽⁴⁵⁾ Per il porto di Anversa nel 2015 i vari canoni e diritti portuali rappresentavano 290,3 MEUR, ovvero circa l'84 % dei proventi correnti (comprendenti anche le sovvenzioni al funzionamento versate dal governo fiammingo) e il 113 % degli oneri correnti (cfr. *Annual Report 2015*, pagg. 61-62).

⁽⁴⁶⁾ L'articolo 25, paragrafo 3, del decreto portuale fiammingo del 2 marzo 1999 stabilisce che «[I]l governo fiammingo e le autorità portuali promuovono iniziative volte a realizzare [...] strutture tariffarie armoniose nei porti marittimi fiamminghi al fine di garantire loro una leale posizione concorrenziale». I documenti allegati ai commenti trasmessi dal porto di Bruxelles (pag. 102) dimostrano inoltre che i prezzi (e gli sconti) sono considerati un modo per influenzare i comportamenti di domanda: «Il porto cerca attivamente di sviluppare il traffico per via navigabile e di incentivare il trasferimento modale verso le idrovie attraverso le seguenti misure: il porto prosegue la sua politica di incentivi tariffari, ovvero diritti di navigazione pari a 0,00025EUR/t-km e un'esenzione dei diritti di attracco per il traffico marittimo, per i nuovi traffici e i traffici in aumento. La regione compenserà i mancati introiti del porto legati a questo provvedimento. [...] In tale contesto il porto pratica ristorni sui canoni di concessione dei propri terreni alle imprese che maggiormente utilizzano le vie d'acqua [...]».

5.1.1.3. Messa a disposizione dell'infrastruttura portuale agli armatori a fronte di un corrispettivo e prestazioni di servizio specifiche effettuate dalle autorità portuali a favore degli armatori dietro il pagamento di un corrispettivo

- (58) Per quanto riguarda i servizi offerti dai porti in cambio del pagamento dei diritti portuali (accesso all'infrastruttura portuale in generale ed eventuali servizi specifici), la Commissione osserva che la decisione della Corte costituzionale belga del 19 novembre 2015 (n. 162/2015), secondo cui i diritti portuali costituiscono una «*semplice remunerazione*» da parte di terzi dell'intervento delle autorità portuali, e il decreto portuale fiammingo del 2 marzo 1999, secondo cui i diritti portuali devono essere stabiliti in «*misura ragionevolmente proporzionale*» al valore della contropartita, confermano che i porti offrono servizi in un mercato a fronte del pagamento di un corrispettivo. Il fatto che questo corrispettivo sia tale da coprire ragionevolmente il valore della contropartita consente di escludere a priori che i servizi prestati agli utenti dei porti siano finanziati più dall'imposta che da un'effettiva remunerazione del servizio ottenuto dai suddetti utenti, il che conferma nuovamente l'approccio economico adottato dal Belgio nel rapporto tra i porti e i loro utenti e la natura economica delle attività in questione.
- (59) La Commissione osserva peraltro che, dinanzi alla Corte costituzionale belga, il governo fiammingo sosteneva che i diritti portuali generali (contropartita per l'accesso all'infrastruttura portuale generale) fossero paragonabili «*al pedaggio da pagare per percorrere una strada soggetta a pedaggio o una galleria*»⁽⁴⁷⁾. Orbene, come emerge dalla prassi decisionale della Commissione, la gestione delle strade o delle gallerie soggette a pedaggio costituisce un'attività economica⁽⁴⁸⁾. La Commissione osserva infine che in linea di principio i diritti portuali sono assoggettati all'IVA in Belgio come le altre prestazioni di servizio⁽⁴⁹⁾.
- (60) Questa conclusione non viene messa in discussione dalle decisioni della Commissione o della Corte di giustizia menzionate dagli interessati e dalle autorità belghe. Nel caso N110/2008 JadeWeserPort⁽⁵⁰⁾ la questione della natura economica o non economica delle attività in questione non è stata risolta dalla Commissione: i punti ricordati dalle parti interessate e dalle autorità belghe a sostegno del proprio ragionamento (punti 52-63 della decisione) sono seguiti da altri punti indicanti che l'attività poteva essere considerata di natura economica (punti 64-66 della decisione). Per quanto riguarda il caso N390/2005 Costruzione di impianti di trasbordo sulla linea ferroviaria Lanaken-Maastricht⁽⁵¹⁾ e il caso N478/2004 Coras Iompair Eireann⁽⁵²⁾, la Commissione osserva che questi casi riguardano il finanziamento della costruzione di infrastrutture ferroviarie e non la messa a disposizione di infrastrutture portuali dietro il pagamento di un corrispettivo e che in ogni caso la posizione della Commissione in questi fascicoli non corrisponde più alla giurisprudenza della Corte⁽⁵³⁾ e nemmeno all'attuale pratica decisionale della Commissione, secondo cui la costruzione di un'infrastruttura destinata a essere gestita economicamente costituisce un'attività economica. Infine la sentenza della Corte di giustizia nella causa C-18/01 Korhonen⁽⁵⁴⁾ non riguarda il diritto degli aiuti di Stato, bensì la direttiva 92/50/CEE del Consiglio⁽⁵⁵⁾.

5.1.1.4. Messa a disposizione di terreni e infrastrutture a imprese dietro il pagamento di un corrispettivo

- (61) La decisione della Commissione nel caso SA.36346⁽⁵⁶⁾, riportata al punto 17, lettera f), della comunicazione del 19 luglio 2016 e invocata dagli interessati e dalle autorità belghe, non implica che la gestione o la valorizzazione del demanio portuale e in particolare la locazione o la messa a disposizione di terreni e infrastrutture specifiche dietro il pagamento di un corrispettivo siano un'attività non economica. Il caso SA.36346 riguardava infatti un sostegno al rilancio di terreni pubblici e non la locazione di terreni o infrastrutture a fronte di una remunerazione.

⁽⁴⁷⁾ Sentenza n. 162/2015 del 19 novembre 2015 della Corte costituzionale, punto A.2.2.

⁽⁴⁸⁾ Cfr. punto 220 della comunicazione del 19 luglio 2016.

⁽⁴⁹⁾ I diritti portuali relativi alla navigazione interna sono assoggettati all'IVA. Cfr. articolo 5 delle tariffe del porto di Anversa per la navigazione interna (*Tariff regulations for inland shipping*, pag. 11). Al contrario, per effetto di una specifica esenzione contenuta all'articolo 139 della direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1), ripresa all'articolo 42, paragrafo 1, punto 5, del codice belga sull'IVA, i diritti portuali relativi al trasporto internazionale sono specificatamente esenti IVA (nessun riferimento all'IVA nelle tariffe del porto di Anversa per la navigazione marittima). La necessità di un'esenzione specifica dimostra che le prestazioni in questione sarebbero normalmente incluse nel campo di applicazione dell'IVA in quanto prestazioni di servizio ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.

⁽⁵⁰⁾ Decisione del 10 dicembre 2008 (GU C 137 del 17.6.2009).

⁽⁵¹⁾ Decisione del 4 luglio 2006 (GU C 276 del 14.11.2006).

⁽⁵²⁾ Decisione del 7 giugno 2006 (GU C 207 del 31.8.2006).

⁽⁵³⁾ Sentenza del Tribunale del 24 marzo 2011 nelle cause riunite T-443/08 e T-455/08, *Freistaat Sachsen e.a./Commissione* (cit.).

⁽⁵⁴⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 22 maggio 2003, Korhonen, C-18/01, ECLI:EU:C:2003:300.

⁽⁵⁵⁾ Direttiva 92/50/CEE del Consiglio, del 18 giugno 1992, che coordina le procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di servizi (GU L 209 del 24.7.1992, pag. 1).

⁽⁵⁶⁾ Decisione del 27 marzo 2014 *GRW land development scheme for industrial and commercial use* (GU C 141 del 9.5.2014, pag. 1).

- (62) La Commissione ha già considerato nella propria pratica decisionale che la locazione del demanio pubblico dietro il pagamento di un corrispettivo costituisce un'attività economica, soprattutto quando la controparte del porto fornisce servizi portuali ai propri clienti ⁽⁵⁷⁾. Dalle condizioni tariffarie pubblicate dalle autorità portuali ⁽⁵⁸⁾ emerge inoltre che i canoni di concessione sono assoggettati all'IVA, il che ne dimostra il carattere economico. Anche la locazione di terreni da parte dei porti costituisce un'attività economica assoggettata all'IVA ⁽⁵⁹⁾.
- (63) La Commissione osserva inoltre che i porti di Anversa e di Zeebrugge sottolineano nei propri commenti che la scelta del concessionario è effettuata facendo «ricorso al mercato», il che conferma che nel dare accesso all'infrastruttura portuale questi porti offrono beni o servizi in un mercato.

5.1.1.5. Carattere accessorio o principale delle attività economiche

- (64) Il fatto che le attività economiche di un soggetto siano minoritarie o marginali rispetto alle sue attività non economiche non consente in linea di principio di sottrarre queste attività economiche alle norme sugli aiuti di Stato.
- (65) Inoltre, anche senza procedere a una valutazione porto per porto della proporzione delle varie attività economiche, emerge dagli sviluppi precedenti che una parte molto rilevante delle attività ritenute non economiche dalle parti interessate e dalle autorità belghe (locazione di terreni, accesso all'infrastruttura dietro il pagamento di un corrispettivo) sono in realtà economiche. Come precedentemente osservato, non si contesta che i diritti portuali e i canoni di concessione costituiscano gran parte del fatturato dei porti belgi e, nel caso del porto di Anversa, questi proventi sono addirittura superiori agli oneri correnti totali.
- (66) Infine, se la Commissione accetta che il finanziamento di un'infrastruttura usata quasi esclusivamente per un'attività non economica possa interamente esulare dalle norme in materia di aiuti di Stato, a condizione che l'uso economico rimanga puramente accessorio ⁽⁶⁰⁾, il fatto che i porti esercitino attività non economiche non significa che l'infrastruttura portuale sia usata quasi esclusivamente per un'attività non economica.

Conclusioni

- (67) Di conseguenza la Commissione ritiene che le attività esercitate dai porti belgi e oggetto della misura siano almeno in parte attività economiche.

5.1.2. VANTAGGIO ECONOMICO

- (68) Secondo la Corte di giustizia costituiscono un vantaggio non soltanto prestazioni positive, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa ⁽⁶¹⁾.
- (69) La Commissione osserva che, secondo la legislazione fiscale belga, gli utili ricavati dalle attività economiche realizzate dai porti belgi riportati all'articolo 180, punto 2, del CIR non sono assoggettati all'imposta sulle società. Ciò significa che questi porti non devono sostenere le spese che normalmente gravano sui soggetti sottoposti all'imposta sulle società.
- (70) L'imposta sulle persone giuridiche non è calcolata sull'ammontare complessivo degli utili. Le entità soggette all'imposta sulle persone giuridiche sono tassabili solo su una parte dei redditi generati dalle attività di un porto, ovvero la rendita catastale dei loro beni immobili siti in Belgio e i redditi e proventi da capitali e beni mobili ⁽⁶²⁾. Di conseguenza, l'importo imponibile a titolo dell'imposta sulle persone giuridiche non comprende il totale degli utili registrati dai porti, ad esempio i diritti e i canoni portuali versati dai clienti in cambio dei servizi offerti dai

⁽⁵⁷⁾ Cfr. decisione della Commissione relativa all'aiuto di Stato SA.36953 (2013/N) Porto di Bahía de Cádiz, punto 29 (GU C 335 del 16.11.2013, pag. 1); decisione della Commissione relativa all'aiuto di Stato SA.30742 (N/2010) Klaipėda, punti 8 e 9 (GU C 121 del 26.4.2012, pag. 1); decisione della Commissione relativa all'aiuto di Stato N 44/2010 Porto di Krievu Sala, punto 67 (GU C 215 del 21.7.2011, pag. 21); decisione della Commissione relativa all'aiuto di Stato C 39/2009 (ex N 385/2009) Porto di Ventspils, punti 30, 57 e 58 (GU C 62 del 13.3.2010, pag. 7).

⁽⁵⁸⁾ Cfr. ad esempio il punto 2.7 del documento *General terms and conditions for concessions in the Antwerp port area*. Cfr. anche le condizioni tariffarie del porto di Liegi.

⁽⁵⁹⁾ Risposta all'interrogazione parlamentare n. 397 del sig. Willem-Frederik Schiltz del 7 maggio 2013 (Camera, *question time*, 2012-2013, QRVA 53/128 del 9 settembre 2013, pag. 86); risposta all'interrogazione parlamentare orale n. 4288 del sig. Servais Verherstraeten dell'11 maggio 2011 (resoconto analitico n. 53, commissione delle Finanze e del bilancio n. 229 dell'11 maggio 2011, pag. 22). La Corte di giustizia ritiene inoltre che questa sia un'attività economica ai sensi della direttiva IVA (cfr. sentenza della Corte del 25 ottobre 2007, ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano contro CO.GE.P. Srl, C-174/06, ECLI:EU:C:2007:634, punti 31-35).

⁽⁶⁰⁾ Cfr. punto 207 della comunicazione del 19 luglio 2016.

⁽⁶¹⁾ Sentenza della Corte di giustizia dell'8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598.

⁽⁶²⁾ Cfr. articolo 221 del CIR.

porti oppure i canoni e i fitti versati per l'utilizzo delle infrastrutture portuali. Inoltre, per quanto riguarda la parte di questi redditi soggetta all'imposta sulle persone giuridiche, le aliquote sono generalmente inferiori ⁽⁶³⁾ all'aliquota applicabile nell'ambito dell'imposta sulle società (33,99 %). L'ammontare dell'imposta pagata per le attività economiche è quindi inferiore all'importo risultante dall'applicazione delle norme relative all'imposta sulle società.

- (71) Inoltre il Belgio non ha fornito nessun elemento avverso tale conclusione della Commissione né durante la procedura di cooperazione avviata il 9 luglio 2014, né nei suoi commenti successivi all'avvio del procedimento di indagine formale dell'8 luglio 2016. Le autorità belghe non hanno contestato nemmeno i commenti presentati dai porti olandesi, secondo cui i porti di Anversa, Zeebrugge e Gand hanno un'aliquota effettiva d'imposta di gran lunga inferiore all'aliquota dell'imposta sulle società vigente in Belgio (33,99 %).
- (72) Non è possibile seguire nemmeno la motivazione addotta dalla commissione portuale fiamminga, secondo cui il vantaggio derivante dall'esenzione dall'imposta sulle società mira sostanzialmente solo a compensare il finanziamento crescente operato dalle autorità portuali a favore di infrastrutture non economiche che non sono di loro competenza. Nessuna disposizione di diritto interno garantisce infatti che l'importo del vantaggio sia limitato al costo netto di queste infrastrutture non economiche ⁽⁶⁴⁾. L'esenzione dall'imposta sulle società, il cui importo è proporzionale al profitto realizzato, determina pertanto un vantaggio non rapportabile all'eventuale costo di finanziamento di infrastrutture non economiche.
- (73) La Commissione è quindi del parere che i porti in questione beneficino di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, che corrisponde alla differenza tra l'imposta sulle società che i porti avrebbero dovuto pagare per le loro attività economiche e la quota dell'imposta sulle persone giuridiche che può essere attribuita a tali attività economiche.

5.1.3. RISORSE STATALI E IMPUTABILITÀ ALLO STATO

- (74) Conformemente all'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, solo gli aiuti concessi dagli Stati membri ovvero mediante risorse statali sono considerati aiuti di Stato. Secondo una giurisprudenza costante, la rinuncia a risorse che, in linea di principio, avrebbero dovuto essere versate al bilancio dello Stato costituisce un trasferimento di risorse statali ⁽⁶⁵⁾.
- (75) Contrariamente a quanto sostenuto dalle autorità belghe, quando la tassazione delle attività economiche dei porti a titolo dell'imposta sulle persone giuridiche comporta per il contribuente una tassazione più favorevole di quella cui sarebbe sottoposto a titolo dell'imposta sulle società (cfr. sezione 5.1.2 relativa all'esistenza di un vantaggio economico), ne consegue per lo Stato una perdita di gettito fiscale.
- (76) La Commissione considera pertanto che la misura in questione costituisce un trasferimento di risorse statali ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- (77) Inoltre, dal momento che il sistema tributario in questione fa parte della legislazione belga e che non è imposto al Belgio dalla legislazione dell'Unione, esso è imputabile allo Stato ⁽⁶⁶⁾.

5.1.4. SELETTIVITÀ

- (78) Per essere considerata «aiuto di Stato», una misura deve essere selettiva, ovvero favorire talune imprese o talune produzioni ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE ⁽⁶⁷⁾.

⁽⁶³⁾ Cfr. articolo 225 del CIR.

⁽⁶⁴⁾ Cfr. punto 206 della comunicazione del 19 luglio 2016 e, nell'ambito dei SIEG, sentenza della Corte di giustizia del 24 luglio 2003, *Altmark Trans*, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415, punti da 87 a 95.

⁽⁶⁵⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 16 maggio 2000, *Francia/Ladbroke Racing Ltd e Commissione*, C-83/98 P, ECLI:EU:C:2000:248, punti da 48 a 51.

⁽⁶⁶⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 22 giugno 2006, *Regno del Belgio e Forum 187/Commissione*, cause riunite C-182/03 e C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, punto 128.

⁽⁶⁷⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 15 dicembre 2005, *Italia/Commissione*, C-66/02, EU:C:2005:768, punto 94.

- (79) Secondo una giurisprudenza costante ⁽⁶⁸⁾, la valutazione della selettività materiale di una misura intesa ad alleviare gli oneri normalmente gravanti sul bilancio di un'impresa, come nel caso di un'esenzione fiscale, comprende tre fasi: in un primo momento, è necessario individuare il regime tributario comune o «normale» (chiamato «sistema di riferimento») applicabile nello Stato membro interessato. Successivamente occorre valutare se la misura considerata costituisce una deroga a tale sistema, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal suddetto sistema tributario di riferimento, in una situazione fattuale e giuridica analoga. In tal caso, la misura è a priori selettiva. In terza e ultima analisi occorre valutare se la deroga è giustificata dalla natura o dalla struttura generale - in altri termini, dalla logica intrinseca - del sistema tributario di riferimento ⁽⁶⁹⁾. In merito a questa terza fase, spetta allo Stato membro dimostrare che tale trattamento fiscale differenziato discende direttamente dai principi informativi o basilari del suo sistema tributario ⁽⁷⁰⁾.
- (80) Nel corso del procedimento le autorità belghe hanno sostenuto prima una tesi, poi un'altra. Nelle risposte al questionario inviato il 3 luglio 2013 dai servizi della Commissione, le autorità belghe hanno prima indicato che l'articolo 180, punto 2, del CIR era la base giuridica dell'esenzione dei porti dall'ISoc. Successivamente, nei commenti del 19 dicembre 2016, le stesse autorità hanno invece sostenuto che i porti non sono assoggettati all'ISoc per effetto della semplice applicazione delle norme generali di cui agli articoli 1 e 2 del CIR, perché i porti non sono «società» ai sensi dell'articolo 2 del CIR.
- (81) La nozione di aiuto di Stato è una nozione oggettiva e solo gli effetti della misura devono essere presi in considerazione. Non si contesta il fatto che i porti belgi non paghino l'ISoc, ma il fondamento di questo non pagamento dell'ISoc può essere, secondo le autorità belghe, l'articolo 180, punto 2, del CIR oppure gli articoli 1 e 2 del CIR.

5.1.4.1. *Valutazione della selettività ove la base giuridica del non pagamento dell'ISoc da parte dei porti belgi sia costituita dagli articoli 1 e 2 del CIR*

- (82) Nei commenti del 19 dicembre 2016, le autorità belghe sostengono che l'articolo 180, punto 2, del CIR non abbia portata giuridica, ma che sia puramente dichiarativo. La sua soppressione non avrebbe alcuna incidenza sulla situazione dei porti dal punto di vista dell'ISoc. Secondo le autorità belghe, i porti sarebbero esenti dall'ISoc in applicazione degli articoli 1 e 2 del CIR e dei criteri generali del sistema tributario belga. Le autorità belghe sostengono infatti che i porti non siano «società» ai sensi degli articoli 1 e 2 del CIR.
- (83) Secondo tale configurazione, il sistema di riferimento sarebbe costituito dagli articoli 1 e 2 del CIR, secondo cui le «società» sono soggette all'ISoc, mentre le persone giuridiche residenti diverse dalle società sono assoggettate all'IPM. Secondo le autorità belghe, i porti sarebbero necessariamente soggetti all'IPM dal momento che non sono «società». Sempre secondo le autorità belghe, l'articolo 180, punto 2, del CIR, che non fa che tirare le conseguenze delle norme generali contenute agli articoli 1 e 2, non costituirebbe pertanto una deroga al sistema di riferimento, ma addirittura ne farebbe parte integrante. Nella misura in cui i porti non sarebbero delle «società», le norme relative all'IPM potrebbero anche essere considerate un sistema di riferimento più ristretto.
- (84) Quest'interpretazione si basa quindi fondamentalmente sull'ipotesi che la natura delle attività esercitate dai porti porterebbe necessariamente a escludere di considerare i porti come «società» ai fini dell'imposta sul reddito (delle persone giuridiche residenti), mentre essi costituiscono delle «imprese» ai sensi dell'articolo 107 del TFUE, come precedentemente stabilito. Tuttavia, né le osservazioni del Belgio né quelle dei terzi apportano elementi convincenti sulla fondatezza di tale ipotesi.
- (85) La Commissione ritiene al contrario che i porti siano in linea di principio delle «società» ai fini dell'imposta sul reddito per gran parte delle loro attività e che i porti esercitino attività economiche tali da poter essere qualificati come «imprese» ai sensi dell'articolo 107 del TFUE. Del resto, nessuna disposizione di diritto nazionale mette in discussione questa qualificazione come società.

⁽⁶⁸⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punto 56; sentenza della Corte di giustizia dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos e.a.*, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punto 49.

⁽⁶⁹⁾ Ciò si verifica quando una misura discende direttamente dai principi informativi o basilari intrinseci del sistema di riferimento o quando scaturisce da meccanismi inerenti al sistema necessari per il suo funzionamento e la sua efficacia (cfr. sentenza della Corte di giustizia dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos e.a.*, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punto 69).

⁽⁷⁰⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, punto 81; sentenza della Corte di giustizia dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos e.a.*, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punto 65.

- (86) La Commissione osserva infatti che l'ipotesi su cui si fonda il ragionamento delle autorità belghe contraddice non solo il commento ufficiale del CIR, ma anche altri testi interni e le prese di posizione ufficiali del governo belga. In tal senso, il commento ufficiale del CIR indica che le persone giuridiche «incondizionatamente» escluse dall'ISoc (in particolare i porti, in virtù dell'articolo 180, punto 2, del CIR) dovrebbero «*in linea di principio essere considerate contribuenti soggetti all'ISoc*»⁽⁷¹⁾. Inoltre, considerata la loro forma giuridica (e le caratteristiche solitamente connesse a tale forma), anche la maggior parte dei porti di cui all'articolo 180, punto 2, del CIR - che sono SA, SPRL o autorità municipali autonome - dovrebbe di norma essere assoggettata all'IS (⁽⁷²⁾). Per giunta, lo stesso decreto portuale fiammingo del 2 marzo 1999 contiene indicazioni sul carattere industriale (⁽⁷³⁾) e/o commerciale (⁽⁷⁴⁾) delle attività portuali e quindi sulla loro classificazione come «società» ai sensi dell'articolo 2 del CIR, il che dovrebbe comportare il loro assoggettamento all'ISoc. Analogamente, lo stesso governo del Belgio ha considerato dinanzi alla Corte costituzionale belga che, tra altre società e persone giuridiche di cui agli articoli 180 e 220, punto 2, del CIR, i porti sono «*effettivamente persone giuridiche dedite a un'attività o ad operazioni lucrative ai sensi dell'articolo 2 del CIR*» (⁽⁷⁵⁾). Anche il vice primo ministro e ministro delle Finanze e del commercio estero ha considerato dinanzi alla Camera dei rappresentanti del Belgio che i porti belgi sono imprese pubbliche che, in assenza dell'esenzione incondizionata di cui all'articolo 180 del CIR, sono soggette all'ISoc in applicazione degli articoli 1, 2 e 179 del CIR (⁽⁷⁶⁾). Infine, i porti non sono naturalmente e direttamente soggetti all'IPM, ma solo in quanto specificatamente esenti dall'ISoc ai sensi dell'articolo 180, punto 2, del CIR, in base alla formulazione stessa dell'articolo 220, punto 2 del CIR, il che contraddice l'interpretazione delle autorità belghe secondo cui i porti non pagano l'ISoc perché sono per natura soggetti all'IPM in quanto persone giuridiche residenti diverse dalle «società».
- (87) Pertanto la Commissione non condivide la posizione secondo cui, anche in caso di soppressione dell'articolo 180, punto 2, i porti non sarebbero comunque soggetti all'ISoc in applicazione dei criteri generali degli articoli 1 e 2 del CIR. Alla luce degli elementi di cui al punto precedente, la Commissione ritiene al contrario che, in applicazione delle norme generali del diritto interno belga, i porti, che sono «società» ai sensi dell'articolo 2 del CIR, dovrebbero essere soggetti all'ISoc, laddove non ne siano formalmente e incondizionatamente esenti ai sensi dell'articolo 180, punto 2, del CIR. Per gli stessi motivi la Commissione contesta che le norme relative all'IPM costituiscano il sistema di riferimento per la tassazione dei porti.
- (88) Nei commenti delle autorità belghe e di alcuni interessati si legge che l'esenzione dei porti dall'ISoc scaturirebbe, oltre che dalle norme generali del CIR (articoli 1 e 2), da altre norme generali del diritto interno (un principio generale del diritto, una norma giurisprudenziale che prevede che i servizi, i compiti e i beni pubblici non siano tassati se la legge non lo dispone espressamente e la stessa Costituzione belga).

(71) Cfr. commento 179/2: «Si richiama fin d'ora l'attenzione sul fatto che, benché possano in linea di principio essere considerate contribuenti soggetti all'ISoc, sono escluse dall'ISoc ai sensi degli articoli da 180 a 182 del CIR 92: 1) le persone giuridiche «incondizionatamente» escluse dall'ISoc (cfr. commento dell'articolo 180 del CIR 92); [...]».

(72) Cfr. commento 179/16: «Le società commerciali belghe (SA, SCA, Snc, SCS, SPRL, SC e SCRIS) vengono di norma costituite per esercitare un'attività lucrativa. In genere esse sono quindi effettivamente dedite a una qualche impresa industriale, commerciale o agricola o a un'occupazione lucrativa, oppure a entrambe, e tutti gli utili e i profitti di qualunque tipo da esse realizzati devono essere considerati frutto di tale attività». Cfr. anche i punti A.2.1 e B3.1. della sentenza n. 148/2012 della Corte costituzionale del 6 dicembre 2012 (M.B., 29 gennaio 2013). In risposta a un'interrogazione parlamentare, il ministro delle Finanze ha dichiarato la necessità di valutare caso per caso se le autorità municipali autonome siano assoggettate all'ISoc o all'IPM in base al tipo di attività esercitate. Dal momento che in virtù del regio decreto del 10 aprile 1995 queste attività devono essere di carattere industriale o commerciale, è possibile ritenere, secondo il ministro, che le autorità municipali autonome siano di norma assoggettate all'ISoc (QRVA, Camera, 1996-1997, n. 86, 16 giugno 1997, pagg. 11749-11750; QRVA, Camera, 2001-2002, 26 marzo 2002, CRIV 50 COM 702, pagg. 8-9).

(73) Cfr. articolo 25, paragrafo 2: «Il governo fiammingo è autorizzato a istituire una commissione di concertazione comune. Viene definito un piano di promozione quinquennale basato su un modello di economia industriale».

(74) Cfr. articolo 26, paragrafo 1: «Le contestazioni tra le autorità portuali in materia di gestione, in particolare sulle attività commerciali delle autorità portuali [...], sono sottoposte alla commissione portuale per i contenziosi [...]».

(75) Cfr. la sentenza n. 136/98 del 16 dicembre 1998 (Moniteur belge, del 6 gennaio 1999, pag. 261), punto A.7.1: «Secondo il Consiglio dei ministri, le società e le persone giuridiche di cui all'articolo 220, punto 2, del C.I.R. si trovano effettivamente in situazioni analoghe. Benché l'articolo 180 del CIR escluda le suddette persone giuridiche dall'imposta sulle società, si tratta effettivamente di persone giuridiche dedite a un'attività o ad operazioni lucrative ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, punti 1 e 2, del CIR». Cfr. anche il punto A.7.2: «Tra le persone giuridiche di cui all'articolo 220, punti 1 e 3 e quelle di cui all'articolo 220, punto 2 [ovvero i porti] esiste un criterio di distinzione oggettivo, nel senso che solo quest'ultima categoria è dedita a operazioni lucrative [...]».

(76) Riunione pubblica del 29 gennaio 1997, commissione delle Finanze e del bilancio, interpellanza del sig. Jacques Simonet al vice primo ministro e ministro delle Finanze e del commercio estero sull'assoggettamento dei porti belgi all'imposta sulle persone giuridiche (n. 1017). Cfr. <http://www3.dekamer.be/digidocanha/K0112/K01120466/K01120466.PDF>, pag. 5.

- (89) Alla luce degli elementi suindicati, la Commissione considera che la normale applicazione delle norme generali del diritto belga condurrebbe ad assoggettare i porti all'ISoc per quanto concerne i redditi delle loro attività economiche.
- (90) Del resto anche se, contrariamente a quanto appena dimostrato dalla Commissione, le norme nazionali in questione - o la loro interpretazione da parte dell'amministrazione - fossero tali da determinare un non pagamento dell'ISoc da parte dei porti belgi, queste stesse norme introdurrebbe una discriminazione tra «imprese» che esercitano attività economiche ai sensi dell'articolo 107 del TFUE (cfr. sezione 5.1.1.). Alla stregua dell'articolo 180, punto 2, del CIR nell'analisi precedentemente illustrata dalla Commissione, queste norme o l'intero sistema belga di tassazione dei redditi sarebbero quindi all'origine dei vantaggi concessi ad alcune «imprese» (ovvero, i porti), mentre sul fronte degli utili ricavati da «attività economiche» queste stesse imprese si trovano in una situazione paragonabile a quella delle altre imprese (persone giuridiche residenti) soggette all'ISoc rispetto all'obiettivo dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche residenti che è di tassare gli utili. Secondo la Commissione, i porti non sono retti «*da principi di funzionamento peculiari, che [li] differenziano nettamente dagli altri operatori economici*» soggetti all'ISoc ⁽⁷⁷⁾. In particolare, il fatto che i porti non perseguano scopo di lucro ⁽⁷⁸⁾ non è un motivo sufficiente per ritenere che essi si trovano in una situazione diversa da quella degli altri operatori assoggettati all'ISoc. Stando a quest'ipotesi, lo stesso sistema belga sarebbe selettivo ⁽⁷⁹⁾.
- (91) Pertanto, anche se la base giuridica del non pagamento dell'ISoc da parte dei porti belgi fosse costituita dagli articoli 1 e 2 del CIR, questo non pagamento sarebbe una misura *prima facie* selettiva per quanto riguarda le attività economiche dei porti.

5.1.4.2. **Valutazione della selettività ove la base giuridica del non pagamento dell'ISoc da parte dei porti belgi sia costituita dall'articolo 180, punto 2, del CIR**

- (92) Come emerge dalle considerazioni precedenti, la Commissione ritiene che l'articolo 180, punto 2, del CIR costituisca l'unica base giuridica del non pagamento dell'ISoc da parte dei porti belgi e che in assenza di tale disposizione i porti pagherebbero l'ISoc come ogni altra società o impresa che ricava redditi imponibili da un'attività economica.

5.1.4.2.1. **Sistema di riferimento e deroga a tale sistema**

- (93) Nella fattispecie, il **sistema di riferimento** è costituito, secondo la Commissione, dalle norme fiscali generali derivanti dagli articoli 1 e 2 del CIR. Per quanto riguarda le persone giuridiche residenti in Belgio, l'articolo 1 del CIR stabilisce un sistema dualistico di tassazione dei redditi in cui le «società» sono assoggettate all'ISoc, mentre le «persone giuridiche diverse dalle società» sono soggette all'IPM. L'articolo 2 del CIR illustra i criteri che permettono di definire una «società» e di stabilire quindi le persone giuridiche che saranno assoggettate all'ISoc e, per eliminazione, quelle i cui redditi saranno sottoposti all'IPM. L'articolo 179 conferma che i contribuenti assoggettati all'ISoc sono le società residenti.
- (94) L'articolo 180, punto 2, del CIR costituisce una **deroga** a queste norme fiscali generali. Infatti esso esenta incondizionatamente i porti dall'ISoc, senza applicare i criteri generali di ripartizione tra ISoc e IPM di cui agli articoli 1 e 2, ovvero senza tenere conto della qualificazione dei suddetti porti come «società» (o meno) ⁽⁸⁰⁾.
- (95) Nella misura in cui, per i motivi esposti al punto (86), i porti sono «società» ai sensi dell'articolo 1 del CIR, il sistema di riferimento per la tassazione dei redditi dei porti può anche essere definito in modo più ristretto come l'insieme delle norme relative all'imposta sulle società (ISoc), ovvero gli articoli 1 e 179 del CIR che prevedono che le «società» residenti siano soggette all'ISoc, definita come «*un'imposta sul reddito complessivo*».

⁽⁷⁷⁾ Nella sentenza dell'8 settembre 2011 (sentenza *Paint Graphos e.a.*, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punti 55 e seguenti), la Corte di giustizia constata che costituiscono «principi di funzionamento peculiari» il principio della preminenza della persona, la regola «una persona, un voto» e la gestione a vantaggio dei membri dell'entità interessata, tutte caratteristiche che non sono presenti nel caso dei porti.

⁽⁷⁸⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punti 136 e 137.

⁽⁷⁹⁾ Cfr. la sentenza della Corte di giustizia del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/*Government of Gibraltar* e Regno Unito, cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punti 101 e seguenti.

⁽⁸⁰⁾ Di seguito è esaminata l'interpretazione secondo cui l'articolo 180, punto 2, del CIR non fa che applicare ai porti le norme generali, non ritenendoli delle «società».

- (96) Alla luce di questo sistema di riferimento, l'articolo 180, punto 2, del CIR costituisce espressamente una deroga (è questa la sua ragion d'essere), in quanto sottrae i porti al campo di applicazione dell'articolo 179 e all'ISoc, anche se questi porti sono poi soggetti all'IPM in virtù dell'articolo 220, punto 2, del CIR. In assenza dell'esenzione esplicita e specifica contenuta all'articolo 180, punto 2, del CIR, i porti belgi - come le altre società residenti - sarebbero di diritto effettivamente assoggettati all'ISoc.

5.1.4.2.2. Deroga al sistema di riferimento che introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di riferimento, in una situazione fattuale e giuridica analoga

- (97) Da quanto precede emerge che l'articolo 180, punto 2, del CIR costituisce una deroga alle norme generali di tassazione dei redditi delle «società» (sia in riferimento alle norme generali degli articoli 1 e 2 del CIR, sia in riferimento alle norme meno generali dell'articolo 179 del CIR) e introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di riferimento, in una situazione fattuale e giuridica analoga. Indipendentemente dal sistema di riferimento considerato (ISoc o tassazione dei redditi delle persone giuridiche residenti in generale), l'obiettivo dell'imposta sul reddito è quello di tassare i redditi ed è sotto questo profilo che, per quanto riguarda gli utili delle loro attività economiche, tutte le imprese sono nella stessa situazione fattuale e giuridica.
- (98) Il fatto che i porti non perseguirebbero scopo di lucro o che sarebbero meno attenti al rendimento degli investimenti a breve termine non conduce a una diversa valutazione. È stato stabilito che un'esenzione fiscale a favore di imprese senza scopo di lucro che esercitano attività economiche è in generale considerata selettiva, benché sia concessa alla luce dell'obiettivo del legislatore nazionale di favorire enti ritenuti socialmente meritevoli⁽⁸¹⁾. Il fatto che i porti belgi siano posseduti e controllati da autorità pubbliche o (escluse le attività economiche) che esercitino attività non economiche, come incarichi di competenza delle autorità pubbliche, non implica che essi siano in una situazione fattuale e giuridica diversa per quanto riguarda l'applicazione dell'imposta sulle società ai redditi generati dalle loro attività economiche.
- (99) La misura in questione è quindi *prima facie* selettiva per quanto riguarda le attività economiche dei porti.

5.1.4.3. Giustificazione in base alla natura o alla struttura generale del sistema di riferimento

- (100) Come precedentemente indicato, spetta allo Stato membro dimostrare che la deroga è giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema tributario di riferimento. Nell'ultima parte dell'analisi in tre fasi, solo le caratteristiche inerenti al sistema tributario di riferimento possono giustificare un trattamento differenziato.
- (101) La conformità di una misura al diritto interno non può in quanto tale costituire una giustificazione in base alla struttura del sistema finché non è dimostrato che tale giustificazione scaturisce dalle caratteristiche inerenti al sistema tributario di riferimento⁽⁸²⁾.
- (102) In ogni caso la decisione n. 151/2016 della Corte costituzionale belga del 1° dicembre 2016 non ha la portata giuridica che le autorità belghe cercano di attribuirle. Infatti questa decisione non riguarda l'esenzione dei porti dall'ISoc in base al diritto degli aiuti di Stato, ma l'assoggettamento all'ISoc delle associazioni intercomunali, delle strutture di cooperazione e delle associazioni di progetto in base ai principi di uguaglianza e di non discriminazione, tanto che l'assenza di discriminazione nel diritto nazionale non pregiudica l'assenza di selettività ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- (103) Parimenti, dal momento che il criterio determinante per l'assoggettamento all'ISoc o all'IPM è l'esercizio di un'«attività» o di «operazioni lucrative» da parte dell'entità interessata (cfr. articolo 2 del CIR), i fatti adottati - secondo cui i porti sarebbero esenti dall'ISoc perché non distribuiscono profitti ma li reinvestono, perché perseguono un obiettivo che va oltre il loro singolo interesse, perché non hanno come scopo statutario quello di realizzare profitti, perché rientrano nella categoria delle autorità pubbliche e perché eseguono compiti di interesse generale - non bastano a giustificare un trattamento fiscale più favorevole di quello delle altre società residenti in base ai principi basilari del sistema tributario. Del resto, anche altre imprese reinvestono i propri profitti, perseguono

⁽⁸¹⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punti 136 e 137.

⁽⁸²⁾ Il diritto nazionale può stabilire la conformità di una misura alle norme superiori in base a criteri diversi dal corretto funzionamento del sistema fiscale.

obiettivi o producono effetti sull'economia che vanno oltre il loro singolo interesse ⁽⁸³⁾, senza per questo essere esenti dall'ISoc. Analogamente, possono essere assoggettate all'IPM entità che non rientrano nella categoria delle autorità pubbliche (come le associazioni senza scopo di lucro), sempre che rispettino il criterio generale di cui all'articolo 2 del CIR, il che significa che nemmeno l'appartenenza alla sfera pubblica è rilevante rispetto alle norme nazionali. Quindi, pur non perseguendo per statuto scopo di lucro, queste associazioni possono essere assoggettate all'ISoc in applicazione dei criteri generali degli articoli 1 e 2 del CIR se esercitano un'«attività» oppure «operazioni lucrative».

- (104) La considerazione addotta, secondo cui le risorse dei porti non sempre ne coprono i costi, non può giustificare un'esenzione dall'imposta sulle società, perché in una situazione di assenza di profitto non sono dovute imposte in applicazione del sistema normale di tassazione dei redditi e perché una perdita può essere riportata e imputata agli utili futuri eventualmente tratti dalle attività economiche, il che significa che un'esenzione è superflua e che ha conseguenze solo quando il porto realizza un utile imponibile. La Commissione osserva che nel periodo 2004-2014 (11 esercizi) il risultato dei porti di Anversa, Gand, Zeebrugge e Ostenda è stato quasi sempre positivo (un risultato negativo per Anversa nel 2011 e un risultato negativo per Ostenda nel 2013), tanto che la giustificazione invocata è teorica e addirittura contraddetta dai fatti. Tra l'altro non sono previste per le altre «società» esenzioni dall'ISoc simili a quella di cui beneficiano i porti nel caso in cui le risorse di queste ultime non ne coprono i costi.
- (105) Nello stesso ordine di idee, l'esenzione dei porti dall'ISoc non può essere giustificata nemmeno dal fatto che alcuni costi non inerenti all'oggetto sociale di un'impresa non siano deducibili dall'ISoc, in applicazione dell'articolo 49 del CIR. Secondo l'articolo 49 del CIR, «sono deducibili le spese che il contribuente ha effettuato o sostenuto durante il periodo imponibile al fine di conseguire o di conservare i redditi imponibili». Innanzitutto, l'esenzione dei porti dall'ISoc non è legata al fatto che questi ultimi sarebbero finanziariamente penalizzati dall'articolo 49 del CIR: l'esenzione dall'ISoc riguarda tutti i profitti realizzati e non solo quelli derivanti dall'eventuale assenza di deducibilità di alcune spese in applicazione dell'articolo 49 del CIR. L'esenzione dei porti dall'ISoc non è pertanto giustificata da un principio basilare del sistema tributario belga, anche ipotizzando che l'articolo 49 del CIR lo sia. Tra l'altro, né le autorità belghe né le parti interessate dimostrano perché, alla luce dell'obiettivo della misura ⁽⁸⁴⁾ e della sua formulazione, tale disposizione sarebbe effettivamente tale da ostacolare la deducibilità dei costi delle attività non economiche di interesse generale dei porti. D'altronde, i porti di Anversa e di Zeebrugge presentano questo problema solo come un rischio e non come un fatto accertato.
- (106) Inoltre, il fatto che l'esenzione dei porti dall'ISoc, così come l'esenzione dall'imposta sui beni del demanio pubblico o privato a favore di alcune persone pubbliche assegnate a un servizio pubblico scaturirebbero da un principio generale del diritto, o addirittura dalla stessa Costituzione belga, ammesso che tale fatto sia accertato ⁽⁸⁵⁾, non può necessariamente giustificare in quanto tale l'esenzione in base alla natura o alla struttura generale del sistema, nella misura in cui le eventuali considerazioni contemplate dal costituente o dalle giurisdizioni nazionali possono essere esterne al corretto funzionamento del sistema tributario o ai suoi principi basilari.
- (107) Infine le motivazioni delle autorità belghe e delle parti interessate relative ai criteri sviluppati dalla giurisprudenza nazionale per valutare se una persona giuridica è una «società» ai sensi degli articoli 1 e 2 del CIR (in particolare, assenza di metodi industriali e commerciali) sono inefficaci per dimostrare la giustificazione della misura attraverso la logica intrinseca del sistema tributario, nella misura in cui tali motivazioni mirano in realtà a dimostrare che i porti non sono «società»; in tal caso, l'assenza di assoggettamento all'ISoc sarebbe selettiva proprio per la scelta dei criteri utilizzati per determinare i limiti del sistema di riferimento (cfr. supra) e non per effetto di una deroga a questo sistema di riferimento che potrebbe eventualmente essere giustificata.

⁽⁸³⁾ Svolgono compiti di interesse generale anche alcuni soggetti come le associazioni intercomunali che in Belgio sono state recentemente assoggettate all'ISoc. Cfr. il punto 19.1 della sentenza n. 151/2016 del 1° dicembre 2016 della Corte costituzionale belga che ricorda che le associazioni intercomunali sono state «create per scopi di interesse pubblico» e che esse «provvedono ad assolvere un obbligo municipale».

⁽⁸⁴⁾ Secondo il punto 11 del commento ufficiale dell'articolo 49, la non deducibilità riguarda «operazioni puramente private», mentre nel presente procedimento si sostiene che le spese effettuate per l'interesse generale non siano deducibili.

⁽⁸⁵⁾ I commenti ricevuti dalla Commissione riguardano i beni delle pubbliche amministrazioni che «per natura» sono oggetto dell'articolo 220, punto 1, del CIR, ovvero «Stato, comunità, regioni, province, agglomerati, federazioni di comuni, comuni, centri pubblici intercomunali di intervento sociale, centri culturali pubblici, ma anche polder e wateringue» e non i beni dei porti: non sono oggetto di quest'articolo né le autorità portuali municipali autonome, né gli altri tipi di porti belgi di cui al punto (13) e alla nota 12.

5.1.5. DISTORSIONE DELLA CONCORRENZA E INCIDENZA SUGLI SCAMBI

- (108) Per essere considerata «aiuto di Stato», la misura deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza ed essere tale da incidere sugli scambi tra Stati membri. Questi due criteri sono strettamente legati.
- (109) Secondo la giurisprudenza, si riscontra di norma una distorsione della concorrenza quando lo Stato concede un vantaggio finanziario a un'impresa in un settore liberalizzato dove esiste, o potrebbe esistere, una situazione di concorrenza ⁽⁸⁶⁾. Orbene è incontestabile che nel settore dei porti esiste la concorrenza e che essa è esacerbata dalla natura e dalle caratteristiche specifiche del trasporto, soprattutto quello marittimo e il trasporto per vie interne. I servizi di trasporto erogati dai porti sono, almeno in parte, in concorrenza con quelli offerti da o in altri porti, oltre con quelli di altri prestatori di trasporto in Belgio e in altri Stati membri.
- (110) Pertanto, nell'ambito della consultazione pubblica delle parti interessate su un progetto di regolamento in ambito portuale, *«tutte le parti interessate hanno sottolineato la necessità di creare nell'UE condizioni di concorrenza stabili ed eque a livello [...] interportuale (concorrenza tra i porti)»* ⁽⁸⁷⁾. Allo stesso modo, i porti – in particolare quelli interni e in generale tutto il trasporto per vie navigabili di cui essi costituiscono una componente - sono in concorrenza con altre forme di trasporto. Del resto, la concorrenza è particolarmente forte tra i porti delle coste belghe e olandesi (in tal senso, si parla spesso della zona Amsterdam – Rotterdam – Anversa).
- (111) La misura è tale da incidere sugli scambi all'interno dell'Unione e di falsare la concorrenza nella misura in cui essa rafforza la posizione dei beneficiari negli scambi internazionali.
- (112) Peraltro, sia la considerazione secondo cui in altri Stati membri esistono misure simili di aiuto di Stato, sia il comportamento della Commissione in merito a queste eventuali misure sono ininfluenti ai fini della qualificazione della misura in questione come aiuto di Stato: la misura a favore dei porti belgi di cui all'articolo 180, punto 2, del CIR ha infatti come conseguenza un miglioramento della loro situazione concorrenziale rispetto a una situazione di riferimento in cui sarebbero tassati nelle normali condizioni del sistema dell'imposta sulle società ⁽⁸⁸⁾.
- (113) Inoltre, anche se si può considerare che i porti beneficiano di un monopolio legale per offrire i loro servizi nel porto che gestiscono, i servizi di trasporto che offrono sono almeno in parte in concorrenza con quelli offerti da altri prestatori di trasporto, in particolare con i porti di altri Stati membri.
- (114) Il parere dell'autorità neerlandese della concorrenza citato dalle parti interessate non è rilevante nel presente procedimento di aiuto di Stato. Infatti, esso non riguarda la valutazione di un regime a norma dell'articolo 107 del TFUE, che richiede un esame specifico della condizione relativa alla concorrenza. D'altronde, l'articolo 25 del decreto portuale fiammingo del 2 marzo 1999 implica che le tariffe praticate dai porti influiscano sulla loro posizione concorrenziale ⁽⁸⁹⁾. L'esistenza di concorrenza tra porti europei è peraltro confermata dai commenti dei porti pubblici olandesi.
- (115) Tra l'altro, i riferimenti ai punti 211, 219 e 220 della comunicazione del 19 luglio 2016 sono nella fattispecie irrilevanti, in quanto non riguardano le infrastrutture portuali, che sono invece menzionate al punto 215. Quest'ultimo punto indica che *«il finanziamento pubblico delle infrastrutture portuali favorisce un'attività economica ed è pertanto in linea di principio soggetto alle norme in materia di aiuti di Stato»* e che *«i porti possono competere tra di loro e quindi anche il finanziamento delle infrastrutture portuali è idoneo a incidere sugli scambi tra Stati membri»*. Inoltre i punti

⁽⁸⁶⁾ Cfr. la sentenza della Corte di giustizia del 24 luglio 2003, *Altmark Trans*, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415.

⁽⁸⁷⁾ Cfr. la proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce un quadro normativo per l'accesso al mercato dei servizi portuali e la trasparenza finanziaria dei porti (COM/2013/ 296 def., punto 2.1) (GU C 327 del 12.11.2013, pag. 111). Cfr. anche la comunicazione della Commissione su una politica europea dei porti (COM/2007/ 616 def., punto II.4.2).

⁽⁸⁸⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 10 dicembre 1969, Commissione/Francia, cause riunite 6 e 11/69, ECLI:EU:C:1969:68, punto 21; sentenza della Corte di giustizia del 22 marzo 1977, *Steinike & Weinlig*, 78/76, ECLI:EU:C:1977:52, punto 24; sentenza del Tribunale del 30 aprile 1998, *Vlaamse Gewest/Commissione*, T-214/95, ECLI:EU:T:1998:77, punto 54; sentenza della Corte di giustizia del 19 maggio 1999, Italia/Commissione, C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, punto 21.

⁽⁸⁹⁾ Articolo 25, paragrafo 3: *«Il governo fiammingo e le autorità portuali promuovono iniziative volte a realizzare [...] strutture tariffarie armoniose nei porti marittimi fiamminghi al fine di garantire loro una leale posizione concorrenziale»*. Articolo 25, paragrafo 4: *«Quando le tariffe [...] sono palesemente contrarie all'interesse generale o vanno contro un'onesta concorrenza tra autorità portuali, il commissario portuale regionale deve sottoporre tali decisioni alla commissione di concertazione [...]»*.

219 e 220 della suddetta comunicazione indicano che gli aiuti alla costruzione delle infrastrutture in questione possono non avere effetti sul commercio intracomunitario o sulla concorrenza, ma la misura oggetto del presente procedimento non costituisce un aiuto alla costruzione dell'infrastruttura, bensì un aiuto operativo legato ai profitti realizzati nell'ambito dell'utilizzo di tale infrastruttura.

5.1.6. CONCLUSIONE

- (116) Alla luce delle motivazioni suesposte, l'esenzione fiscale di cui all'articolo 180, punto 2, del CIR a favore dei porti belgi costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, nella misura in cui i redditi esenti provengono dalle attività economiche esercitate dai porti.

5.2. COMPATIBILITÀ DELLA MISURA CON IL MERCATO INTERNO

- (117) Spetta allo Stato membro interessato dimostrare che le misure di aiuto di Stato possono essere considerate compatibili con il mercato interno. Orbene, nei vari contributi, commenti e risposte delle autorità belghe, queste ultime non hanno fornito nessuna argomentazione in merito alla compatibilità della misura. Secondo la regione vallona e i porti della Vallonia, l'articolo 93 e l'articolo 106, paragrafo 2, del TFUE potrebbero costituire un adeguato fondamento della compatibilità della misura. Le autorità portuali di Anversa e di Zeebrugge affermano lo stesso in merito all'articolo 93 del TFUE.
- (118) In primo luogo, l'articolo 106, paragrafo 2, del TFUE prevede che una compensazione per l'esercizio di compiti di servizio pubblico possa essere dichiarata compatibile con il mercato interno qualora essa soddisfi determinate condizioni⁽⁹⁰⁾. La Commissione osserva tuttavia che la misura in questione, che lega l'importo dell'aiuto ai profitti realizzati, non è correlata e nemmeno limitata ai costi netti dei compiti di servizio pubblico⁽⁹¹⁾, mentre questa è una condizione necessaria per riconoscere l'aiuto come compatibile ai sensi dell'articolo 106, paragrafo 2, del TFUE. Di conseguenza, la misura non può essere considerata una compensazione degli obblighi di servizio pubblico compatibile con il mercato interno e non è compatibile a norma dell'articolo 106, paragrafo 2, del TFUE.
- (119) In secondo luogo, l'articolo 93 del TFUE indica che anche gli aiuti richiesti dalle necessità del coordinamento dei trasporti ovvero corrispondenti al rimborso di talune servitù inerenti alla nozione di pubblico servizio possono essere dichiarati compatibili con il mercato interno. Se è vero che i porti svolgono un ruolo importante nello sviluppo del trasporto multimodale, non tutti gli investimenti dei porti rientrano nel campo d'applicazione dell'articolo 93 del TFUE, che è limitato agli aiuti richiesti dalle necessità del coordinamento dei trasporti. Del resto, l'esenzione dall'imposta sulle società non costituisce un aiuto all'investimento, ma un aiuto al funzionamento non riferito a investimenti specifici. La misura favorisce le imprese che realizzano maggiori profitti e che hanno quindi una capacità interna a priori superiore per finanziare investimenti. La misura non è nemmeno orientata alla compensazione del costo di talune servitù inerenti alla nozione di pubblico servizio, come precedentemente sottolineato. Inoltre la misura - un'esenzione d'imposta - conduce a un vantaggio che è non soggetto a massimale a fronte di qualsiasi costo. Essa non è pertanto limitata all'importo necessario per il coordinamento dei trasporti, né al rimborso di talune servitù inerenti alla nozione di pubblico servizio e non garantisce quindi il rispetto del principio di proporzionalità. Essa non presenta nemmeno un chiaro effetto di incentivazione. L'articolo 93 del TFUE non è quindi applicabile.
- (120) In terzo luogo e benché l'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE non sia stato invocato né dal Belgio né dalle parti interessate, la Commissione valuta se la misura in questione sia tale da «agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche» senza alterare le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. Tuttavia, per i motivi già illustrati (assenza di proporzionalità, assenza di effetto di incentivazione e assenza di legame con un obiettivo di interesse generale individuato), la Commissione ritiene che l'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE non sia applicabile.

⁽⁹⁰⁾ Cfr. la comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale (2012/C 8/02) (GU C 8 dell'11.1.2012, pag. 4). Cfr. anche la decisione 2012/21/UE della Commissione, del 20 dicembre 2011, riguardante l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 106, paragrafo 2, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti di Stato sotto forma di compensazione degli obblighi di servizio pubblico, concessi a determinate imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale (GU L 7 dell'11.1.2012, pag. 3).

⁽⁹¹⁾ Cfr. le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania/Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:135, punto 75.

5.3. AIUTO ESISTENTE O NUOVO AIUTO

- (121) Le autorità belghe hanno spiegato che i porti sono stati assoggettati all'imposta sulle persone giuridiche a partire dagli anni 1960 e che prima di questo periodo i porti erano soggetti all'imposta cedolare, un'imposta simile a quella sulle persone giuridiche. Il trattamento fiscale riservato ai porti era legato anche allo status giuridico dei porti, che è cambiato nel corso del tempo. Secondo le autorità belghe, il sistema dell'imposta sulle persone giuridiche era già applicabile ai porti prima dell'entrata in vigore del trattato di Roma nel 1958. In base alle informazioni ricevute, i porti sarebbero quindi sempre stati esenti dall'imposta sulle società.
- (122) Conformemente all'articolo 1, lettera b), punto 1), del regolamento di procedura, i regimi di aiuto cui sia stata data esecuzione prima dell'entrata in vigore del trattato costituiscono regimi di aiuto esistenti.
- (123) In base alle informazioni disponibili, l'esenzione fiscale dall'imposta sulle società a favore dei porti era applicabile prima del 1958 e da allora non è stata sostanzialmente modificata. La misura è pertanto considerata un regime di aiuto esistente.

6. LA RICHIESTA DELLE AUTORITÀ DEL BELGIO DI CONCEDERE UN PERIODO TRANSITORIO AI PORTI BELGI

- (124) Per quanto riguarda la richiesta di periodo transitorio presentata dalle autorità belghe, la Commissione ricorda che in questa fase del procedimento relativo a un aiuto esistente, in linea di principio non può essere concesso un periodo transitorio tranne in circostanze eccezionali. Nella decisione finale la Commissione può concedere allo Stato membro interessato solo un tempo di attuazione ragionevole alla luce delle modifiche richieste.
- (125) La Commissione osserva inoltre che, dall'inizio della procedura di cooperazione avviata il 9 luglio 2014, le autorità belghe hanno già disposto di un certo periodo di tempo per riflettere su eventuali modifiche legislative. La Commissione osserva inoltre che non si tratta di assoggettare i porti all'imposta sulle società al 1° gennaio 2017, come temono le autorità belghe.
- (126) Conformemente al ruolo precipuo che le è riconosciuto dagli articoli 107 e 108 del TFUE, la Commissione deve diligentemente porre fine agli aiuti di Stato ritenuti incompatibili con il mercato interno e ristabilire le condizioni di un'equa concorrenza. Se in questa fase del procedimento la Commissione ritiene che ad alcune imprese sia concesso un aiuto incompatibile, essa non può in linea di principio sospendere il procedimento di aiuto di Stato in questione oppure concedere un periodo transitorio, in quanto significherebbe autorizzare per un periodo più lungo il versamento dell'aiuto incompatibile con il mercato interno; ciò sarebbe ingiusto anche rispetto ai concorrenti che non ricevono l'aiuto o che ricevono un aiuto d'importo inferiore. La Commissione osserva in tal senso che i porti olandesi, che dal 1° gennaio 2017 sono assoggettati all'imposta sulle società, le chiedono di sottoporre in tempi celeri i porti belgi all'imposta sulle società.
- (127) Come precedentemente osservato, l'eventuale esistenza di altri aiuti di Stato a favore di altri porti in altri Stati membri non giustifica una sospensione del procedimento o un rinvio dell'entrata in vigore delle misure nazionali che attuano la decisione della Commissione. Un tale rinvio avrebbe come effetto quello di prorogare le attuali distorsioni tra i porti del nord Europa, in particolare tra i porti belgi, i porti olandesi già indicati, e i porti francesi, in quanto questi sono oggetto di una decisione simile e parallela, che abolisce le esenzioni fiscali di cui sono attualmente beneficiari.
- (128) Inoltre, il fatto che la Commissione avrebbe asseritamente lasciato ai Paesi Bassi un periodo di esecuzione più lungo nel caso SA.25338 ⁽⁹²⁾ non è rilevante per sostenere la richiesta di periodo transitorio nel caso di specie. La Commissione tratta tutti gli Stati membri allo stesso modo e ogni caso è esaminato in base alle sue caratteristiche proprie; il caso neerlandese non può quindi essere paragonato a quello belga. Del resto, nella decisione finale la Commissione ha esplicitamente rifiutato di concedere ai Paesi Bassi un periodo transitorio, nonostante l'esistenza di misure simili tuttora in vigore in altri Stati membri. Occorre peraltro notare che i Paesi Bassi hanno dovuto mettere fine ai vantaggi fiscali in questione prima del Belgio e questo non è tale da favorire i loro porti.
- (129) Inoltre, le motivazioni addotte dalle autorità belghe relativamente alle difficoltà di messa in conformità alla luce del diritto interno non costituiscono nella fattispecie circostanze eccezionali tali da giustificare un periodo transitorio. In particolare, come precedentemente osservato dalla Commissione, la soppressione dell'articolo 180, punto 2, del CIR dovrebbe essere in linea di principio sufficiente per assoggettare i porti all'ISoc. Per di più, il fatto che il passaggio di una persona giuridica dall'IPM all'ISoc non sia espressamente disciplinato dal diritto

⁽⁹²⁾ Cfr. la decisione (UE) 2016/634 della Commissione, del 21 gennaio 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 ed ex CP 115/2004) al quale i Paesi Bassi hanno dato esecuzione — Esenzione dall'imposta sulle società per le imprese pubbliche (GUL 113 del 27.4.2016, pag. 148).

fiscale belga non costituisce una motivazione sufficiente. L'amministrazione fiscale belga ha la possibilità (e ne fa uso) di riqualificare l'attività di un soggetto sottoposto all'IPM in attività sottoposta all'ISoc, in assenza di una misura legislativa che sancisca tale passaggio. Infine le autorità belghe non spiegano perché la soppressione di un'esenzione incondizionata dei porti dall'ISoc sia contraria al principio di uguaglianza, anche ammettendo che tale circostanza tratta dal diritto interno sia pertinente ai fini della concessione di un periodo transitorio. Al contrario, la recente riforma volta ad assoggettare le associazioni intercomunali belghe all'ISoc, in passato esenti dall'ISoc e soggette all'IPM (come pure nel caso dei porti), è stata presentata dal governo belga come una riforma tesa a promuovere la parità di trattamento ⁽⁹³⁾.

- (130) Del resto, la Commissione non ha mai approvato la misura in questione, che non è mai stata notificata dalle autorità belghe. I principi di legittimo affidamento e di certezza del diritto non sono quindi applicabili nel caso di specie: dal momento che la misura è un aiuto esistente, la Commissione non può ordinare il recupero degli aiuti concessi nel passato.

7. LE RICHIESTE DEI PORTI OLANDESI

- (131) Per quanto riguarda la richiesta dei porti olandesi di rinviare il loro assoggettamento all'imposta sulle società, la Commissione ricorda che il presente procedimento non riguarda i porti olandesi ma quelli belgi. Nella decisione finale relativa al caso SA.25338 sui porti olandesi ⁽⁹⁴⁾, la Commissione ha d'altronde rifiutato di rinviare l'assoggettamento dei porti olandesi all'imposta sulle società per gli stessi motivi di principio di cui alla presente decisione. Del resto, l'assoggettamento dei porti olandesi all'imposta sulle società scaturisce dal diritto nazionale neerlandese e in ogni caso la Commissione non è in grado, nell'ambito dell'articolo 107 del TFUE, di imporre a uno Stato membro di modificare la propria legislazione per concedere aiuti di Stato ad alcuni operatori.

8. CONCLUSIONE

- (132) L'esenzione dall'imposta sulle società a favore dei porti belgi di cui all'articolo 180, punto 2, del CIR costituisce un regime di aiuto di Stato esistente incompatibile con il mercato interno.
- (133) Occorre pertanto che le autorità belghe pongano fine all'esenzione dall'imposta sulle società e che sottopongano i soggetti interessati all'imposta sulle società. È opportuno che questa misura sia adottata entro la fine dell'anno civile in corso alla data della presente decisione e che sia applicata ai redditi delle attività economiche generati al più tardi a partire dall'inizio dell'esercizio successivo a quello della sua adozione.

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

L'esenzione dall'imposta sulle società a favore dei porti belgi di cui all'articolo 180, punto 2, del CIR costituisce un regime di aiuto di Stato esistente incompatibile con il mercato interno.

Articolo 2

1. Il Belgio è tenuto a sopprimere l'esenzione dall'imposta sulle società di cui all'articolo 1 e di assoggettare all'imposta sulle società i soggetti a favore dei quali tale esenzione è applicata.
2. La misura con cui il Belgio adempie gli obblighi di cui al paragrafo 1 deve essere adottata entro la fine dell'anno civile in corso alla data della notifica della presente decisione. La misura in questione deve essere applicata ai redditi delle attività economiche generati al più tardi a partire dall'inizio dell'esercizio successivo a quello della sua adozione.

Articolo 3

Entro un termine di due mesi dalla notifica della presente decisione, il Belgio informa la Commissione delle misure adottate per conformarvisi.

⁽⁹³⁾ Cfr. il documento parlamentare, Camera n. 54 0672/001, pagg. 8-9.

⁽⁹⁴⁾ Cfr. nota a piè di pagina 92.

Articolo 4

Il Regno del Belgio è destinatario della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 27 luglio 2017

Per la Commissione
Margrethe VESTAGER
Membro della Commissione
