



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Settima Sezione ampliata)

14 febbraio 2019*

«Aiuti di Stato – Regime di aiuti cui il Belgio ha dato esecuzione – Decisione che dichiara il regime di aiuti incompatibile con il mercato interno e illegittimo e che dispone il recupero dell’aiuto versato – Decisione anticipata in materia fiscale (tax ruling) – Esenzione degli utili in eccesso – Autonomia fiscale degli Stati membri – Nozione di regime di aiuti – Ulteriori misure di attuazione»

Nelle cause T-131/16 e T-263/16,

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

ricorrente nella causa T-131/16,

sostenuto da

Irlanda, rappresentata inizialmente da E. Creedon, G. Hodge e A. Joyce, successivamente da K. Duggan, M. Browne e Joyce, e infine da Joyce e J. Quaney, in qualità di agenti, assistiti da P. Gallagher, M. Collins, SC, B. Doherty e S. Kingston, barristers,

interveniante nella causa T-131/16,

Magnetrol International, con sede in Zele (Belgio), rappresentata da H. Gilliams e J. Bocken, avvocati,

ricorrente nella causa T-263/16,

contro

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

convenuta,

avente ad oggetto la domanda basata sull’articolo 263 TFUE e diretta all’annullamento della decisione (UE) 2016/1699 della Commissione, dell’11 gennaio 2016, relativa al regime di aiuti di Stato sulle esenzioni degli utili in eccesso SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) cui il Belgio ha dato esecuzione (GU 2016, L 260, pag. 61),

IL TRIBUNALE (Settima Sezione ampliata),

composto da M. van der Woude, presidente, V. Tomljenović (relatore), E. Bieliūnas, A. Marcoulli e A. Kornezov, giudici,

* Lingua processuale: l’inglese.

cancelliere: S. Spyropoulos, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 28 giugno 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Fatti

Quadro giuridico

Codice delle imposte sui redditi del 1992

- 1 In Belgio, le norme relative alla tassazione sui redditi sono codificate dal code des impôts sur les revenus de 1992 (codice delle imposte sul reddito del 1992; in prosieguo: il «CIR 92»). L'articolo 1, paragrafo 1, del CIR 92 stabilisce, in particolare, a titolo di imposta sui redditi, un'imposta sul reddito globale delle società residenti, denominata «imposta sulle società».
- 2 Per quanto concerne specificamente la base imponibile dell'imposta sulle società, l'articolo 185 del CIR 92 prevede che le società siano tassate sull'importo totale dei loro utili, inclusi i dividendi distribuiti.

Sulla legge del 24 dicembre 2002

- 3 Il 24 dicembre 2002 è stata promulgata la loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (legge che modifica il regime delle società in materia di imposte sul reddito e istituisce un sistema di decisione anticipata in materia fiscale; in prosieguo: la «legge del 24 dicembre 2002»). L'articolo 20 di tale legge prevede che il service public fédéral des finances (servizio pubblico federale delle Finanze) si pronunci mediante decisione anticipata su ogni domanda relativa all'applicazione di norme tributarie. Inoltre, per «decisione anticipata» si intende l'atto giuridico in base al quale il servizio pubblico federale delle Finanze determina, conformemente alle disposizioni in vigore, le modalità di applicazione della legge a una situazione o a un'operazione particolare, che non ha ancora prodotto effetti sul piano fiscale. Oltre a ciò, la decisione anticipata non può comportare l'esenzione o la riduzione dell'imposta.
- 4 L'articolo 22 della legge del 24 dicembre 2002 prevede che una decisione anticipata non possa essere concessa, in particolare, quando la richiesta riguarda situazioni od operazioni identiche a quelle che hanno già prodotto effetti sul piano fiscale per il richiedente.
- 5 Inoltre, l'articolo 23 della legge del 24 dicembre 2002 stabilisce che, salvo nei casi in cui l'oggetto della domanda lo giustifichi, la decisione anticipata è emessa per un periodo non superiore a cinque anni.

Sulla legge del 21 giugno 2004 che modifica il CIR 92

- 6 Con la loi du 21 juin 2004, modifiant le CIR 92 et la loi du 24 décembre 2002 (legge del 21 giugno 2004, che modifica il CIR 92 e la legge del 24 dicembre 2002; in prosieguo: la «legge del 21 giugno 2004»), il Regno del Belgio ha introdotto nuove disposizioni fiscali riguardanti le transazioni transfrontaliere di entità collegate all'interno di un gruppo multinazionale, prevedendo in particolare una rettifica degli utili imponibili, denominata «rettifica corrispondente».

– *Preambolo*

- 7 Secondo il preambolo che figura nel progetto di legge presentato dal governo del Regno del Belgio alla Camera dei deputati, detta legge mira, da un lato, ad adeguare il CIR 92 al fine di includervi esplicitamente il principio di libera concorrenza, generalmente accettato a livello internazionale. Dall'altro, essa è intesa a modificare la legge del 24 dicembre 2002 per riconoscere alla commissione di ruling la competenza ad adottare dette decisioni anticipate. Il principio di libera concorrenza è introdotto nella legislazione fiscale belga con l'aggiunta di un paragrafo 2 all'articolo 185 del CIR 92, che si basa sul testo dell'articolo 9 del modello di convenzione fiscale dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio. L'obiettivo dell'articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92 consiste nel garantire che la base imponibile delle società assoggettate all'imposta belga possa essere adeguata mediante rettifiche sugli utili risultanti da transazioni transfrontaliere infragruppo, qualora i prezzi di trasferimento applicati non riflettano i meccanismi di mercato e il principio di libera concorrenza. Inoltre, la nozione di «rettifica adeguata» introdotta dall'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 è giustificata dalla finalità di evitare o di eliminare la doppia imposizione (potenziale). Si precisa altresì che tale rettifica deve essere effettuata caso per caso sulla base degli elementi disponibili che sono forniti, in particolare, dal contribuente, e che si deve procedere a una rettifica corrispondente solo se l'amministrazione tributaria ritiene giustificati tanto il principio quanto l'importo della rettifica primaria realizzata in un altro Stato.

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

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

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

- a) quando le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di tale impresa;
- b) quando gli utili di un'impresa comprendono gli utili che sono inclusi anche in quelli di un'altra impresa e gli utili così inclusi corrispondono a quelli che sarebbero stati registrati da quest'altra impresa se le condizioni convenute tra le due imprese fossero state quelle che sarebbero state concordate tra imprese indipendenti, si procede a un aggiustamento appropriato degli utili della prima impresa».

Sulla circolare amministrativa del 4 luglio 2006

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

- 10 Pertanto, da un lato, la circolare precisa che la rettifica in aumento di cui all'articolo 185, paragrafo 2, lettera a), del CIR 92 consente un incremento degli utili della società residente facente parte di un gruppo multinazionale al fine di includere gli utili che la società residente avrebbe dovuto realizzare a seguito di una determinata transazione in un contesto di libera concorrenza.
- 11 Dall'altro lato, la circolare rileva che la rettifica corrispondente in diminuzione di cui all'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 ha lo scopo di evitare o di eliminare la doppia imposizione (potenziale). Si precisa che nessun criterio può essere stabilito a tal fine, poiché tale rettifica deve essere effettuata caso per caso sulla base degli elementi disponibili che sono forniti, in particolare, dal contribuente. Si osserva anche che occorre procedere a una rettifica corrispondente solo se l'amministrazione tributaria o la commissione di ruling ritiene che tanto il principio quanto l'importo della rettifica siano giustificati. Inoltre, si precisa che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 non si applica se l'utile realizzato nello Stato partner è aumentato in misura tale da superare quello che sarebbe stato ottenuto in caso di applicazione del principio di libera concorrenza.

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

- 12 Il 13 aprile 2005, in risposta a interrogazioni parlamentari concernenti l'esenzione degli utili in eccesso, il Ministro delle Finanze belga ha confermato anzitutto che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 riguardava la situazione in cui era stata emessa una decisione anticipata su un metodo volto a conseguire un utile di libera concorrenza. Egli ha confermato, poi, che gli utili indicati nelle relazioni finanziarie belghe di un gruppo internazionale presente in Belgio e che superavano gli utili di libera concorrenza non dovevano essere presi in considerazione nella determinazione dell'utile imponibile belga. Infine, egli ha confermato la posizione secondo cui non spettava alle autorità tributarie belghe determinare le imprese estere che erano tenute ad includere nei loro utili tale utile in eccesso.
- 13 L'11 aprile 2007, nell'ambito di una nuova serie di interrogazioni parlamentari relative all'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettere a) e b), del CIR 92, il Ministro delle Finanze belga ha dichiarato che fino a quel momento erano state ricevute solo richieste di rettifiche in diminuzione. Inoltre, egli ha precisato che, ai fini della determinazione del metodo diretto a stabilire l'utile di libera concorrenza dell'entità belga, nel contesto delle decisioni anticipate, si era tenuto conto delle funzioni svolte, dei rischi sostenuti e degli attivi utilizzati in attività che non avevano ancora avuto conseguenze fiscali in Belgio. Pertanto, l'utile registrato in Belgio nelle relazioni finanziarie belghe del gruppo multinazionale ed eccedente l'utile di libera concorrenza non doveva essere incluso nell'utile fiscale imponibile in Belgio. Infine, il Ministro delle Finanze belga ha sottolineato che, non spettando alle autorità tributarie belghe determinare le società estere alle quali doveva essere attribuito l'utile in eccesso, non era possibile scambiare informazioni al riguardo con le autorità tributarie estere.
- 14 Infine, il 6 gennaio 2015 il Ministro delle Finanze belga ha confermato che il principio sotteso alle decisioni anticipate era quello di tassare l'utile corrispondente a un utile di libera concorrenza dell'impresa in questione e ha approvato le risposte fornite l'11 aprile 2007 dal suo predecessore in merito al fatto che le autorità tributarie belghe non erano tenute a determinare la società estera alla quale doveva essere attribuito l'utile in eccesso non tassato in Belgio.

Decisione impugnata

- 15 Con la decisione (UE) 2016/1699, dell'11 gennaio 2016, relativa al regime di aiuti di Stato sulle esenzioni degli utili in eccesso SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) cui il Belgio ha dato esecuzione (GU 2016, L 260, pag. 61; in prosieguo: la «decisione impugnata»), la Commissione europea ha constatato che le esenzioni concesse dal Regno del Belgio mediante decisioni anticipate sulla base

- dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 costituivano un regime di aiuti, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, incompatibile con il mercato interno e attuato in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.
- 16 Inoltre, la Commissione ha disposto il recupero degli aiuti concessi ai beneficiari, il cui elenco definitivo doveva essere redatto successivamente dal Regno del Belgio. L'allegato della decisione impugnata conteneva un elenco indicativo di 55 beneficiari, tra cui la Magnetrol International, ricorrente nella causa T-263/16, individuati sulla base di informazioni fornite dal Regno del Belgio nel corso del procedimento amministrativo.
- 17 In primo luogo, riguardo alla valutazione della misura di aiuto (considerando da 94 a 110 della decisione impugnata), la Commissione ha ritenuto che la misura di cui trattasi costituisse un regime di aiuti basato sull'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, quale applicato dall'amministrazione tributaria belga. Tale applicazione sarebbe spiegata nel preambolo della legge del 21 giugno 2004, nella circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e nelle risposte del Ministro delle Finanze a interrogazioni parlamentari relative all'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92. A parere della Commissione, questi atti costituivano la base su cui erano state concesse le esenzioni di cui trattasi. Inoltre, la Commissione ha rilevato che tali esenzioni erano state concesse senza che fossero necessarie misure di attuazione delle disposizioni di base, in quanto le decisioni anticipate erano semplicemente applicazioni tecniche del regime in questione. Inoltre, la Commissione ha osservato che i beneficiari delle esenzioni erano definiti in modo generale e astratto dalle disposizioni alla base del regime. Infatti, queste ultime si riferivano alle entità facenti parte di un gruppo multinazionale di società.
- 18 In secondo luogo, per quanto concerne le condizioni di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (considerando da 111 a 117 della decisione impugnata), la Commissione ha affermato, sotto un primo profilo, che l'esenzione degli utili in eccesso costituiva un intervento dello Stato, imputabile a quest'ultimo, con conseguente perdita di risorse statali, poiché tale esenzione comportava una riduzione dell'imposta dovuta in Belgio dalle imprese che beneficiavano del regime. Sotto un secondo profilo, essa ha considerato che il regime di cui trattasi era idoneo ad incidere sugli scambi all'interno dell'Unione europea, avendone beneficiato società multinazionali operanti in diversi Stati membri. Sotto un terzo profilo, la Commissione ha sottolineato che il regime in questione avrebbe sgravato le imprese beneficiarie di un onere che avrebbero normalmente dovuto sostenere e che, di conseguenza, tale regime falsava o minacciava di falsare la concorrenza rafforzando la posizione finanziaria di tali imprese. Sotto un quarto profilo, la Commissione ha rilevato che il regime di cui trattasi conferiva un vantaggio selettivo alle entità belghe, favorendo quindi unicamente i gruppi multinazionali di imprese ai quali tali entità appartenevano.
- 19 Per quanto concerne specificamente l'esistenza di un vantaggio selettivo, la Commissione ha considerato che l'esenzione degli utili in eccesso costituiva una deroga al sistema di riferimento, identificato come il sistema comune dell'imposta sul reddito delle società vigente in Belgio, poiché l'imposta non era applicata sull'utile totale effettivamente registrato dalla società interessata, ma su un utile di libera concorrenza rettificato (considerando da 118 a 134 della decisione impugnata).
- 20 Al riguardo, e in via principale (considerando da 135 a 143 della decisione impugnata), la Commissione ha rilevato che il regime in questione era selettivo, anzitutto, essendo accessibile unicamente alle entità integrate in un gruppo multinazionale, e non alle entità autonome o integrate in gruppi nazionali di società. Il regime di cui trattasi, poi, avrebbe condotto a una selettività tra i gruppi multinazionali che avevano modificato il loro modello di impresa realizzando nuove attività in Belgio e tutti gli altri operatori economici che continuavano a seguire i modelli di impresa esistenti in Belgio. Infine, il regime in questione sarebbe stato selettivo de facto, dal momento che solo le entità belghe appartenenti a un gruppo multinazionale di grandi o di medie dimensioni avrebbero potuto effettivamente beneficiare dell'esenzione degli utili in eccesso, e non le entità facenti parte di un gruppo multinazionale di dimensioni ridotte.

- 21 In subordine (considerando da 144 a 170 della decisione impugnata), la Commissione ha affermato che, anche se si dovesse ammettere che il sistema belga dell'imposta sul reddito delle società contenga una norma che vieta di tassare l'utile delle entità di un gruppo multinazionale che supera l'utile di libera concorrenza, quod non, l'esenzione degli utili in eccesso di cui trattasi costituirebbe una deroga al sistema di riferimento, dato che i motivi sottesi all'esenzione e al metodo utilizzato per determinare l'utile in eccesso violerebbero il principio di libera concorrenza. Tale metodo comprenderebbe due fasi.
- 22 Nell'ambito della prima fase, i prezzi di libera concorrenza applicati alle transazioni effettuate tra l'entità belga di un gruppo e le società cui essa è collegata sarebbero fissati in base a una relazione in materia di prezzi di trasferimento fornita dal contribuente. Tali prezzi di trasferimento sarebbero determinati applicando il metodo basato sul margine netto della transazione (TNMM). Si otterrebbe quindi un utile residuo o di libera concorrenza che, secondo la Commissione, corrisponderebbe all'utile effettivamente registrato dall'entità belga.
- 23 Durante la seconda fase, e sulla base di una seconda relazione presentata dal contribuente, l'utile di libera concorrenza rettificato dell'entità belga sarebbe stabilito determinando l'utile che un'impresa autonoma paragonabile avrebbe registrato in circostanze simili. La differenza tra l'utile ottenuto nella prima e nella seconda fase (vale a dire l'utile residuo meno l'utile di libera concorrenza rettificato) costituirebbe l'importo dell'utile in eccesso che le autorità tributarie belghe avrebbero considerato come risultante da sinergie o da economie di scala derivanti dall'appartenenza a un gruppo di imprese e, pertanto, non imputabile all'entità belga.
- 24 In virtù del regime di cui trattasi, detto utile in eccesso non sarebbe stato tassato. Orbene, secondo la Commissione, tale non imposizione avrebbe conferito ai beneficiari del regime un vantaggio selettivo, in particolare poiché il metodo di calcolo dell'utile in eccesso si sarebbe discostato da un metodo che determina una stima affidabile di un risultato basato sul mercato e, di conseguenza, dal principio di libera concorrenza.
- 25 Inoltre, per quanto concerne la giustificazione del regime in questione, la Commissione ha ritenuto che quest'ultimo non potesse essere giustificato dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale belga (considerando da 173 a 181 della decisione impugnata). Infatti, contrariamente a quanto affermato dal Regno del Belgio, il regime di cui trattasi non perseguiva l'obiettivo di evitare la doppia imposizione, in quanto, per ottenere l'esenzione degli utili in eccesso, non era necessario dimostrare che tali utili fossero stati inclusi nella base imponibile di un'altra società.
- 26 In terzo luogo, la Commissione ha considerato che le misure in questione costituivano aiuti al funzionamento ed erano quindi incompatibili con il mercato interno. Inoltre, poiché tali misure non sono state notificate alla Commissione in forza dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, esse costituirebbero aiuti illegittimi (considerando da 189 a 194 della decisione impugnata).
- 27 Per quanto concerne il recupero degli aiuti (considerando da 195 a 211 della decisione impugnata), la Commissione ha rilevato che il Regno del Belgio, per sottrarsi all'obbligo di recuperare gli aiuti incompatibili illegittimamente concessi, non poteva invocare il principio di tutela del legittimo affidamento dei beneficiari né il principio della certezza del diritto, e che gli importi da recuperare presso ciascun beneficiario potevano essere calcolati sulla base della differenza tra l'imposta che sarebbe stata dovuta in funzione dell'utile effettivamente registrato e l'imposta realmente versata in forza della decisione anticipata.

28 Il dispositivo della decisione impugnata è redatto come segue:

«Articolo 1

Il regime sugli utili in eccesso – basato sull’articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del [CIR 92], in virtù del quale [il Regno del] Belgio ha adottato a favore di entità belghe di gruppi di imprese multinazionali decisioni anticipate con cui ha conferito alle suddette entità un’esonazione dell’imposta sulle società per una parte dell’utile da queste registrato – costituisce un aiuto di Stato, ai sensi dell’articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, incompatibile con il mercato interno, cui il Belgio ha dato illegalmente esecuzione in violazione dell’articolo 108, paragrafo 3, del TFUE.

Articolo 2

1. [Il Regno del] Belgio è tenuto a recuperare presso i beneficiari l’aiuto illegale e incompatibile di cui all’articolo 1.
2. Gli importi non ancora recuperati presso i beneficiari a seguito del recupero di cui al paragrafo 1 devono essere recuperati presso il gruppo di imprese cui i beneficiari appartengono.
3. Gli importi da recuperare producono interessi a decorrere dalla data in cui sono stati messi a disposizione dei beneficiari fino al loro recupero effettivo.
4. Gli interessi sugli importi da recuperare vengono calcolati secondo il regime dell’interesse composto, conformemente al capo V del regolamento (CE) n. 794/2004.
5. [Il Regno del] Belgio mette fine all’aiuto di cui all’articolo 1 e annulla tutti i pagamenti non ancora effettuati a titolo del suddetto aiuto a decorrere dall’adozione della presente decisione.
6. [Il Regno del] Belgio respinge ogni richiesta di decisione anticipata presentata alla commissione di ruling per quanto riguarda l’aiuto di cui all’articolo 1 o pendente al momento dell’adozione della presente decisione.

Articolo 3

1. Il recupero dell’aiuto concesso di cui all’articolo 1 è immediato ed effettivo.
2. [Il Regno del] Belgio garantisce la piena attuazione della presente decisione entro quattro mesi dalla data della sua notifica.

Articolo 4

1. Entro due mesi dalla data di notifica della presente decisione, [il Regno del] Belgio comunica alla Commissione le seguenti informazioni:
 - a) l’elenco dei beneficiari dell’aiuto di cui all’articolo 1 e l’importo complessivo ricevuto da ciascuno di essi;
 - b) l’importo complessivo (capitale e interessi) che deve essere recuperato presso ogni beneficiario;
 - c) una descrizione dettagliata delle misure adottate e programmate per conformarsi alla presente decisione;
 - d) i documenti che comprovino che ai beneficiari è stato ordinato di rimborsare l’aiuto.

2. [Il Regno del] Belgio informa la Commissione sui progressi delle misure nazionali adottate per l'attuazione della presente decisione fino al completo recupero dell'aiuto concesso di cui all'articolo 1. [Esso] trasmette immediatamente, su semplice richiesta della Commissione, le informazioni relative alle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione. [Esso] fornisce inoltre informazioni dettagliate riguardo all'importo dell'aiuto e degli interessi già recuperati presso i beneficiari.

Articolo 5

Il Regno del Belgio è destinatario della presente decisione».

Procedimento e conclusioni

Procedimento e conclusioni delle parti nella causa T-131/16

- 29 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria del Tribunale il 22 marzo 2016, il Regno del Belgio ha proposto un ricorso diretto all'annullamento della decisione impugnata.
- 30 Con atto separato, depositato nella cancelleria del Tribunale il 26 aprile 2016, il Regno del Belgio ha presentato una domanda di provvedimenti provvisori, nella quale ha chiesto al presidente del Tribunale di sospendere l'esecuzione degli articoli da 2 a 4 della decisione impugnata fino alla pronuncia del Tribunale sul ricorso di merito. Con ordinanza del presidente del Tribunale del 19 luglio 2016, quest'ultimo ha respinto la domanda di provvedimenti provvisori e le spese sono state riservate.
- 31 L'11 luglio 2016 il Tribunale ha chiesto al Regno del Belgio di rispondere a un quesito. Il Regno del Belgio ha ottemperato a tale richiesta con lettera del 19 luglio 2016.
- 32 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale l'11 luglio 2016, l'Irlanda ha chiesto di intervenire a sostegno delle conclusioni del Regno del Belgio. Con decisione del 25 agosto 2016, il presidente della Quinta Sezione del Tribunale ha accolto la domanda d'intervento dell'Irlanda. L'Irlanda ha depositato la sua memoria e le parti principali hanno presentato le loro osservazioni su quest'ultima entro i termini impartiti.
- 33 Poiché la composizione delle sezioni del Tribunale è stata modificata il 21 settembre 2016, il giudice relatore è stato assegnato, a norma dell'articolo 27, paragrafo 5, del regolamento di procedura del Tribunale, alla Settima Sezione, alla quale, di conseguenza, è stata attribuita la presente causa.
- 34 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 26 gennaio 2017, il Regno del Belgio ha chiesto che la causa fosse decisa da un collegio giudicante ampliato. Il 15 febbraio 2017 il Tribunale ha preso atto, ai sensi dell'articolo 28, paragrafo 5, del regolamento di procedura, del fatto che la causa fosse stata rinviata alla Settima Sezione ampliata.
- 35 A causa dell'impedimento di un membro della Settima Sezione ampliata a partecipare al procedimento, con decisione del 28 marzo 2017, il presidente del Tribunale ha designato il vicepresidente del Tribunale per completare la sezione.
- 36 Su proposta del giudice relatore, il presidente della Settima Sezione ampliata ha deciso, in data 12 dicembre 2017, a norma dell'articolo 67, paragrafo 2, del regolamento di procedura, di far giudicare la presente causa con priorità.

- 37 Su relazione del giudice relatore, il Tribunale (Settima Sezione ampliata) ha deciso di aprire la fase orale del procedimento e, nell'ambito delle misure di organizzazione del procedimento previste all'articolo 64 del regolamento di procedura, ha invitato il Regno del Belgio e la Commissione a rispondere per iscritto ad alcuni quesiti. Le parti hanno ottemperato a tali domande nei termini impartiti.
- 38 Con ordinanza del 17 maggio 2018, sentite le parti, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha disposto la riunione delle cause T-131/16, Belgio/Commissione, e T-263/16, Magnetrol International/Commissione, ai fini della fase orale del procedimento, conformemente all'articolo 68, paragrafo 2, del regolamento di procedura, e ha accolto la richiesta di trattamento riservato presentata dalla Magnetrol International nei confronti dell'Irlanda.
- 39 Le difese orali delle parti e le loro risposte ai quesiti del Tribunale sono state sentite all'udienza del 28 giugno 2018.
- 40 Il Regno del Belgio chiede che il Tribunale voglia:
- annullare la decisione impugnata;
 - in subordine, annullare gli articoli 1 e 2 del dispositivo della decisione impugnata;
 - condannare la Commissione alle spese.
- 41 L'Irlanda chiede che il Tribunale voglia annullare la decisione impugnata, come richiesto dal Regno del Belgio.
- 42 La Commissione chiede che il Tribunale voglia:
- respingere il ricorso;
 - condannare il Regno del Belgio alle spese.

Procedimento e conclusioni delle parti nella causa T-263/16

- 43 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria del Tribunale il 25 maggio 2016, la Magnetrol International ha proposto un ricorso diretto all'annullamento della decisione impugnata.
- 44 Il 20 giugno 2016 la Commissione ha chiesto la sospensione del procedimento fino all'adozione della decisione nella causa T-131/16, Belgio/Commissione, alla quale la ricorrente si è opposta il 26 luglio 2016. Con decisione comunicata alle parti principali il 9 agosto 2016, il presidente della Quinta Sezione del Tribunale ha respinto la domanda di sospensione della Commissione.
- 45 Poiché la composizione delle sezioni del Tribunale è stata modificata il 21 settembre 2016, il giudice relatore è stato assegnato, a norma dell'articolo 27, paragrafo 5, del regolamento di procedura, alla Settima Sezione, alla quale, di conseguenza, è stata attribuita la presente causa.
- 46 Su proposta della Settima Sezione, il Tribunale ha deciso, il 12 marzo 2018, in applicazione dell'articolo 28, paragrafo 3, del regolamento di procedura, di rimettere la causa dinanzi ad un collegio giudicante ampliato.
- 47 A causa dell'impedimento di un membro della Settima Sezione ampliata a partecipare al procedimento, con decisione del 15 marzo 2018, il presidente del Tribunale ha designato il vicepresidente del Tribunale per completare la sezione.

- 48 Su proposta del giudice relatore, il presidente della Settima Sezione ampliata ha deciso, in data 16 aprile 2018, a norma dell'articolo 67, paragrafo 2, del regolamento di procedura, di far giudicare la presente causa con priorità.
- 49 Su relazione del giudice relatore, il Tribunale (Settima Sezione ampliata) ha deciso di aprire la fase orale del procedimento e, nell'ambito delle misure di organizzazione del procedimento previste all'articolo 64 del regolamento di procedura, ha invitato la Magnetrol International e la Commissione a rispondere per iscritto ad alcuni quesiti. Le parti hanno ottemperato a tali domande nei termini impartiti.
- 50 Con ordinanza del 17 maggio 2018, sentite le parti, il presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale ha disposto la riunione delle cause T-131/16, Belgio/Commissione, e T-263/16, Magnetrol International/Commissione, ai fini della fase orale del procedimento, conformemente all'articolo 68, paragrafo 2, del regolamento di procedura, e ha accolto la richiesta di trattamento riservato presentata dalla Magnetrol International nei confronti dell'Irlanda.
- 51 Come indicato al punto 39 della presente sentenza, le difese orali delle parti e le risposte di queste ultime ai quesiti posti dal Tribunale sono state sentite all'udienza del 28 giugno 2018.
- 52 La Magnetrol International chiede che il Tribunale voglia:
- annullare la decisione impugnata;
 - in subordine, annullare gli articoli da 2 a 4 della decisione impugnata;
 - in ogni caso, annullare gli articoli da 2 a 4 della decisione impugnata, nella misura in cui tali articoli, da un lato, richiedono il recupero dell'aiuto presso entità diverse da quella che ha ricevuto una decisione anticipata e, dall'altro, dispongono il recupero di un importo pari ai risparmi d'imposta realizzati dal beneficiario, senza consentire al Regno del Belgio di tener conto di una rettifica al rialzo effettiva operata da un'altra autorità tributaria;
 - condannare la Commissione alle spese.
- 53 La Commissione chiede che il Tribunale voglia:
- respingere il ricorso;
 - condannare la Magnetrol International alle spese.

In diritto

- 54 Sentite le parti principali in udienza su questo punto, il Tribunale decide di riunire le presenti cause anche ai fini della decisione che pone fine al giudizio, in conformità dell'articolo 68 del regolamento di procedura.

Osservazioni preliminari

- 55 A sostegno del ricorso, il Regno del Belgio solleva cinque motivi. Il primo verte sulla violazione dell'articolo 2, paragrafo 6, TFUE e dell'articolo 5, paragrafi 1 e 2, TUE, in quanto la Commissione avrebbe interferito nella competenza fiscale del Regno del Belgio. Il secondo motivo riguarda un errore di diritto e un errore manifesto di valutazione, avendo la Commissione qualificato le misure come regime di aiuti. Esso è suddiviso in due parti che contestano, la prima, l'identificazione degli atti

su cui si basa l'asserito regime di cui trattasi e, la seconda, la considerazione relativa all'assenza di ulteriori misure di attuazione. Il terzo motivo concerne la violazione dell'articolo 107 TFUE, avendo la Commissione ritenuto che il sistema degli utili in eccesso costituisca una misura di aiuto di Stato. Il quarto attiene all'errore manifesto di valutazione in cui è incorsa la Commissione nell'identificazione dei beneficiari del presunto aiuto. Il quinto motivo, dedotto in «subordine», riguarda la violazione del principio generale di legalità e dell'articolo 16, paragrafo 1, del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 TFUE (GU 2015, L 248, pag. 9), nella misura in cui la decisione impugnata dispone il recupero presso i gruppi multinazionali ai quali appartengono le entità belghe che hanno ottenuto una decisione anticipata.

56 A sostegno del ricorso, la Magnetrol International deduce quattro motivi. Il primo concerne un errore manifesto di valutazione, un abuso di potere e un difetto di motivazione, nella misura in cui la decisione impugnata constata l'esistenza di un regime di aiuti. Il secondo motivo riguarda una violazione dell'articolo 107 TFUE nonché dell'obbligo di motivazione e un errore manifesto di valutazione, nella misura in cui la decisione impugnata qualifica l'asserito regime come misura selettiva. Il terzo motivo attiene a una violazione dell'articolo 107 TFUE nonché dell'obbligo di motivazione e ad un errore manifesto di valutazione, nella misura in cui la decisione impugnata afferma che il presunto regime conferisce un vantaggio. Il quarto motivo, dedotto in «subordine», riguarda una violazione dell'articolo 107 TFUE, una violazione del principio di tutela del legittimo affidamento, un errore manifesto di valutazione, un abuso di potere e un difetto di motivazione, per quanto concerne il recupero dell'aiuto disposto nella decisione impugnata, l'identificazione dei beneficiari nonché l'importo da recuperare.

57 Dall'esposizione di tutti i motivi che precedono risulta che il Regno del Belgio e la Magnetrol International sollevano, ovviamente in ordine differente, motivi concernenti, in sostanza:

- in primo luogo, l'ingerenza della Commissione, oltrepassando le sue competenze in materia di aiuti di Stato, nelle competenze esclusive del Regno del Belgio in materia di fiscalità diretta (primo motivo nella causa T-131/16 e prima parte del terzo motivo nella causa T-263/16);
- in secondo luogo, l'erronea conclusione circa l'esistenza di un regime di aiuti nel caso di specie, ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, in particolare a causa dell'errata identificazione degli atti su cui si baserebbe il presunto regime e dell'erronea considerazione secondo cui il regime di aiuti non richiede ulteriori misure di attuazione (secondo motivo nella causa T-131/16 e primo motivo nella causa T-263/16);
- in terzo luogo, l'erronea qualificazione delle decisioni anticipate relative agli utili in eccesso come aiuti di Stato, tenuto conto, in particolare, dell'inesistenza di un vantaggio e dell'assenza di selettività (terzo motivo nella causa T-131/16 e terzo motivo nella causa T-263/16);
- in quarto luogo, la violazione, segnatamente, dei principi di legalità e di tutela del legittimo affidamento, nella misura in cui sarebbe stato erroneamente disposto il recupero degli asseriti aiuti, anche presso i gruppi ai quali appartengono i beneficiari di detti aiuti (quarto e quinto motivo nella causa T-131/16 e quarto motivo nella causa T-263/16).

58 Il Tribunale esaminerà i motivi nell'ordine indicato al punto 57 della presente sentenza.

Sull'asserita ingerenza della Commissione nelle competenze esclusive del Regno del Belgio in materia di fiscalità diretta

59 Il Regno del Belgio e la Magnetrol International fanno valere sostanzialmente che la Commissione ha oltrepassato le sue competenze quando è ricorsa al diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato per determinare unilateralmente elementi rientranti nella competenza fiscale esclusiva di uno Stato

membro. Infatti, la determinazione dei redditi imponibili resterebbe di competenza esclusiva degli Stati membri così come le modalità di imposizione degli utili prodotti da transazioni transfrontaliere all'interno di gruppi di imprese, anche se ciò comportasse una doppia non-imposizione. Orbene, la posizione della Commissione secondo cui le decisioni anticipate sugli utili in eccesso costituiscono aiuti di Stato poiché si discostano da quanto la Commissione considera essere la corretta applicazione del principio di libera concorrenza equivarrebbe a un'armonizzazione forzata delle norme relative al calcolo dei redditi imponibili, il che non rientra nella competenza dell'Unione.

- 60 L'Irlanda fa valere, in sostanza, che la decisione impugnata compromette gravemente la ripartizione equilibrata delle competenze tra l'Unione e gli Stati membri, stabilita, in particolare, dall'articolo 3, paragrafo 6, TUE e dall'articolo 5, paragrafi 1 e 2, TUE, e confermata da una giurisprudenza costante.
- 61 La Commissione afferma sostanzialmente che, sebbene gli Stati membri godano di autonomia fiscale in materia di imposizione diretta, ogni misura fiscale adottata da uno Stato membro dev'essere conforme alle norme dell'Unione in materia di aiuti di Stato.
- 62 Al riguardo va ricordato che, per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra, allo stato attuale dello sviluppo del diritto dell'Unione, nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono però esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (v. sentenza del 12 luglio 2012, Commissione/Spagna, C-269/09, EU:C:2012:439, punto 47 e giurisprudenza ivi citata). Per contro, è pacifico che la Commissione è competente a garantire l'osservanza dell'articolo 107 TFUE.
- 63 Pertanto, gli interventi degli Stati membri nei settori che non hanno formato oggetto di armonizzazione nell'Unione, come la fiscalità diretta, non sono esclusi dall'ambito di applicazione della normativa relativa al controllo degli aiuti di Stato. Di conseguenza, la Commissione può qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato purché sussistano le condizioni di siffatta qualificazione (v., in tal senso, sentenze del 2 luglio 1974, Italia/Commissione, 173/73, EU:C:1974:71, punto 28; del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione, C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416, punto 81, e del 25 marzo 2015, Belgio/Commissione, T-538/11, EU:T:2015:188, punti 65 e 66). Gli Stati membri devono quindi esercitare le loro competenze in materia fiscale in conformità al diritto dell'Unione (sentenza del 3 giugno 2010, Commissione/Spagna, C-487/08, EU:C:2010:310, punto 37). Pertanto, essi devono astenersi dall'adottare, in tale contesto, qualsiasi misura che possa costituire un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno.
- 64 Certamente, data l'assenza di regolamentazione dell'Unione in materia, rientra nella competenza degli Stati membri determinare i criteri d'imposizione e la ripartizione della pressione fiscale sui diversi fattori di produzione e settori economici (v., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Governo di Gibilterra e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 97).
- 65 Tuttavia, ciò non implica che qualunque misura fiscale che incida, in particolare, sulla base imponibile presa in considerazione dalle autorità fiscali non sia soggetta all'applicazione dell'articolo 107 TFUE. Infatti, se una misura del genere opera di fatto una discriminazione tra società che si trovano in una situazione analoga sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da tale misura fiscale e conferisce quindi ai suoi beneficiari vantaggi selettivi che favoriscono «talune» imprese o «talune» produzioni, essa potrà essere considerata un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (v., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Governo di Gibilterra e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 104).
- 66 Inoltre, una misura mediante la quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un trattamento fiscale vantaggioso che, pur non implicando un trasferimento di risorse statali, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole rispetto agli altri contribuenti, costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Al contrario, vantaggi risultanti da una misura

generale applicabile senza distinzione a tutti gli operatori economici non costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE (v. sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 56 e giurisprudenza ivi citata).

- 67 Da quanto precede risulta che, essendo la Commissione competente a garantire l'osservanza dell'articolo 107 TFUE, non si può contestarle di aver oltrepassato le proprie competenze quando ha esaminato le misure costituenti l'asserito regime di cui trattasi per verificare se esse fossero aiuti di Stato e, in caso affermativo, se fossero compatibili con il mercato interno, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.
- 68 Tale conclusione non può essere inficiata dagli argomenti del Regno del Belgio riguardanti, da un lato, l'assenza di competenza fiscale a tassare gli utili in eccesso e, dall'altro, la propria competenza ad adottare misure volte ad evitare la doppia imposizione.
- 69 Il Regno del Belgio fa valere che, poiché gli utili in eccesso non dovevano essere attribuiti alle entità belghe imponibili in Belgio, tali utili non rientrerebbero nella competenza fiscale belga. Pertanto, la Commissione non può rimettere in discussione la non imposizione di detti utili in Belgio.
- 70 Nella misura in cui tali argomenti devono essere intesi come volti a contestare la competenza della Commissione ad esaminare le misure di cui trattasi, occorre rilevare che queste misure riguardano decisioni anticipate adottate dalle autorità tributarie belghe nell'ambito della loro competenza in materia di fiscalità diretta. Al riguardo, va ricordata la giurisprudenza citata al punto 65 della presente sentenza, secondo cui qualsiasi misura fiscale che soddisfi le condizioni per l'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE costituisce un aiuto di Stato. Ne consegue che la Commissione, nell'esercizio della sua competenza relativa all'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, deve poter esaminare le misure in questione per verificare se esse soddisfino dette condizioni.
- 71 Per quanto concerne gli argomenti riguardanti la competenza del Regno del Belgio ad adottare misure per evitare la doppia imposizione, è vero che dalla giurisprudenza risulta che spetta agli Stati membri adottare le misure necessarie per prevenire le situazioni di doppia imposizione utilizzando, in particolare, i criteri di ripartizione seguiti nella prassi fiscale internazionale (v., in tal senso, sentenza del 14 novembre 2006, Kerckhaert e Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, punto 23). Tuttavia, come rilevato al punto 63 della presente sentenza, gli Stati membri devono esercitare le loro competenze fiscali in conformità al diritto dell'Unione ed astenersi dall'adottare qualsiasi misura che corrisponde ad un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno. Pertanto, il Regno del Belgio non può invocare la necessità di evitare la doppia imposizione quale obiettivo perseguito dalla prassi delle autorità tributarie belghe in materia di utili in eccesso per giustificare una competenza esclusiva al riguardo che non rientrerebbe nel controllo dell'osservanza dell'articolo 107 TFUE da parte della Commissione.
- 72 Inoltre, e comunque, occorre rilevare che, nel caso di specie, non sembra che la non imposizione degli utili in eccesso, quale applicata dalle autorità tributarie belghe, persegua obiettivi volti ad evitare la doppia imposizione. Infatti, l'applicazione delle misure contestate non era subordinata alla condizione che si dimostrasse l'inclusione di tali utili negli utili di un'altra società. Non era nemmeno richiesto di dimostrare che detti utili in eccesso fossero stati effettivamente tassati in un altro paese.
- 73 Infatti, l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 prevede una rettifica in diminuzione degli utili di una società solo se tali utili sono stati inclusi nell'utile di un'altra società. Orbene, il Regno del Belgio non si è discostato dalle constatazioni effettuate dalla Commissione nei considerando da 173 a 181 della decisione impugnata in merito all'esistenza della prassi delle sue autorità tributarie, quale illustrata, in particolare, dalle risposte dei Ministri delle Finanze, indicate ai punti da 12 a 14 della presente sentenza, secondo cui la rettifica in diminuzione della base imponibile di una società che

richiede una decisione anticipata è stata effettuata senza verificare se l'utile detratto dalla base imponibile di tale società, come utile in eccesso, fosse stato effettivamente incluso nell'utile di un'altra società.

- 74 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve respingere in quanto infondato il motivo relativo all'asserita ingerenza della Commissione nella competenza fiscale del Regno del Belgio.

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

- 75 Il Regno del Belgio e la Magnetrol International fanno valere, in sostanza, che la Commissione ha errato nell'identificare gli atti in base ai quali il sistema degli utili in eccesso costituirebbe un regime di aiuti e ha erroneamente considerato che tali atti non richiedevano ulteriori misure di attuazione a norma dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Inoltre, la conclusione relativa all'esistenza di un regime di aiuti si baserebbe su una motivazione contraddittoria.

- 76 La Commissione fa valere sostanzialmente di aver seguito un ragionamento coerente in tutta la decisione impugnata, avendo considerato che il regime di esenzione degli utili in eccesso era basato sull'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, quale applicato dalla commissione di ruling, alla luce dell'interpretazione fornita dal preambolo della legge del 21 giugno 2004, dalla circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e dalle risposte del Ministro delle Finanze a interrogazioni parlamentari sull'applicazione di detto articolo. Tali atti dimostrerebbero l'esistenza di un approccio sistematico e coerente con il quale le autorità tributarie belghe avrebbero esentato dall'imposta gli utili cosiddetti in eccesso, senza necessità di ulteriori misure di attuazione.

- 77 Ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, costituisce un regime di aiuti qualsiasi atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite nell'atto in linea generale e astratta e qualsiasi atto in base al quale l'aiuto, che non è legato a uno specifico progetto, può essere concesso a una o più imprese per un periodo di tempo indefinito o per un ammontare indefinito.

- 78 Dalla giurisprudenza risulta che, nel caso di un regime di aiuti, la Commissione può limitarsi a studiare le caratteristiche del regime di cui trattasi per valutare nella motivazione della decisione in questione se, in base alle modalità previste da tale regime, esso assicuri un vantaggio sensibile ai beneficiari rispetto ai loro concorrenti e sia tale da giovare essenzialmente a imprese che partecipano agli scambi tra Stati membri. Dunque, la Commissione, in una decisione riguardante un simile regime, non è tenuta a compiere un'analisi dell'aiuto concesso in ogni singolo caso sul fondamento di un regime siffatto. È solo nella fase di recupero degli aiuti che si renderebbe necessario verificare la situazione individuale di ciascuna impresa interessata (v. sentenza del 9 giugno 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, EU:C:2011:368, punto 63 e giurisprudenza ivi citata).

- 79 È stato inoltre dichiarato che, nell'ambito dell'esame di un regime di aiuti e in assenza di identificazione di un atto giuridico che istituisca tale regime di aiuti, la Commissione può basarsi su un complesso di circostanze atto a rivelare l'esistenza, di fatto, di un regime di aiuti (v., in tal senso, sentenza del 13 aprile 1994, Germania e Pleuger Worthington/Commissione, C-324/90 e C-342/90, EU:C:1994:129, punti 14 e 15).

- 80 Va ricordato che, nella decisione impugnata, anzitutto, al suo considerando 97, si afferma che l'esenzione degli utili in eccesso è stata concessa in virtù dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92. Al successivo considerando 98, poi, è precisato che l'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 da parte dell'amministrazione tributaria belga è spiegata nel preambolo della legge del 21 giugno 2004, nella circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e nelle risposte del Ministro delle Finanze alle interrogazioni parlamentari su tale applicazione. Infine, al

considerando 99 della decisione impugnata, si conclude che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, il preambolo della legge del 21 giugno 2004, la circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e le risposte del Ministro delle Finanze alle interrogazioni parlamentari sull'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 costituiscono gli atti in base ai quali viene concessa l'esenzione degli utili in eccesso.

- 81 Per contro, al considerando 125 della decisione impugnata, è indicato che nessuna disposizione del CIR 92 prescrive un'esenzione unilaterale e astratta di una parte fissa o di una percentuale fissa dell'utile effettivamente registrato da un'entità belga appartenente a un gruppo. Si afferma, inoltre, che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 consente rettifiche in diminuzione dei prezzi di trasferimento a condizione che l'utile da esentare, generato dalla transazione o dall'accordo internazionale in questione, sia stato incluso nell'utile della controparte estera partecipante a questa transazione o accordo.
- 82 È vero che dal ragionamento della Commissione sembra emergere una certa ambivalenza, poiché, da un lato, essa considera l'insieme degli atti elencati nel considerando 99 della decisione impugnata come disposizioni di base del regime contestato, mentre, dall'altro, quando analizza il sistema di riferimento, nell'ambito dell'esame dell'esistenza di un vantaggio selettivo, afferma che nessuna disposizione del CIR 92 prescrive un'esenzione quale quella applicata dalle autorità tributarie belghe.
- 83 Tuttavia, dalla lettura della decisione impugnata nel suo complesso risulta che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, quale applicato dalle autorità tributarie belghe, costituisce la base del presunto regime di aiuti di cui trattasi e che un'applicazione del genere può essere desunta dal preambolo della legge del 21 giugno 2004, dalla circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e dalle risposte del Ministro delle Finanze alle interrogazioni parlamentari sull'applicazione di detto articolo.
- 84 Pertanto, occorre esaminare se l'asserito regime di aiuti, che sarebbe fondato sugli atti identificati dalla Commissione, richieda ulteriori misure di attuazione ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.
- 85 Dalla definizione del regime di aiuti di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, enunciata al punto 77 della presente sentenza, come interpretata dalla giurisprudenza, si possono trarre le seguenti considerazioni.
- 86 In primo luogo, dato che gli aiuti individuali sono concessi in assenza di ulteriori misure di attuazione, gli elementi essenziali del regime di aiuti in questione devono necessariamente risultare dalle disposizioni identificate come fondamento di detto regime.
- 87 In secondo luogo, quando applicano detto regime, le autorità nazionali non possono disporre di un margine di discrezionalità in merito alla determinazione degli elementi essenziali dell'aiuto di cui trattasi e all'opportunità della sua concessione. Infatti, affinché l'esistenza di siffatte misure di attuazione sia esclusa, il potere delle autorità nazionali dovrebbe limitarsi ad un'applicazione tecnica delle disposizioni che costituirebbero il regime di cui trattasi, se necessario dopo aver verificato che i richiedenti soddisfano le condizioni preliminari per beneficiare di tale regime.
- 88 In terzo luogo, dall'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 emerge che gli atti su cui si basa il regime di aiuti devono definire i beneficiari in linea generale e astratta, anche se l'aiuto loro concesso rimane indefinito.
- 89 Si deve quindi analizzare in che misura gli elementi sopra evidenziati risultano dagli atti alla base del regime di aiuti identificati dalla Commissione, in modo che le presunte misure di aiuto, vale a dire le esenzioni degli utili in eccesso, possano essere concesse sul fondamento di detti atti senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione.

Sugli elementi essenziali del regime di aiuti di cui trattasi

- 90 Ai considerando da 13 a 22 della decisione impugnata, la Commissione descrive il regime di aiuti in questione come un'esenzione degli utili in eccesso ed espone gli elementi che, in sostanza, costituiscono gli elementi essenziali per la concessione di detta esenzione, richiamati al considerando 102 della decisione impugnata. Pertanto, in primo luogo, si tiene conto del fatto che le entità belghe interessate siano entità integrate in un gruppo multinazionale. In secondo luogo, si prende in considerazione la circostanza che le entità interessate abbiano ottenuto una decisione anticipata presso la commissione di riling che sia legata a una nuova situazione, come una riorganizzazione che comporta il trasferimento dell'entità centrale in Belgio, la creazione di posti di lavoro o la realizzazione di investimenti. In terzo luogo, si tiene conto dell'esistenza di utili che superano gli utili che sarebbero stati realizzati da entità autonome comparabili in circostanze simili. In quarto luogo, per contro, non è presa in considerazione l'esistenza di una rettifica primaria in aumento effettuata in un altro Stato membro.
- 91 Al riguardo, si deve esaminare se gli elementi essenziali del presunto regime di aiuti di cui sopra risultino dagli atti che la Commissione ha considerato alla base del sistema di esenzione degli utili in eccesso.
- 92 Infatti, va anzitutto sottolineato che la Commissione, ai considerando 101 e 139 della decisione impugnata, ha affermato che gli elementi essenziali degli asseriti aiuti erano stati constatati sulla base dell'esame di un campione di decisioni anticipate. Pertanto, la stessa Commissione ha riconosciuto che tali elementi essenziali non risultavano dagli atti su cui riteneva che il regime fosse basato, bensì dalle stesse decisioni anticipate o, piuttosto, da un campione di esse.
- 93 In ogni caso, sebbene alcuni degli elementi essenziali del regime considerati dalla Commissione possano emergere dagli atti identificati ai considerando da 97 a 99 della decisione impugnata, ciò non vale tuttavia per l'insieme di tali elementi essenziali.
- 94 Infatti, come fanno valere giustamente il Regno del Belgio e la Magnetrol International, né il metodo di calcolo in due fasi degli utili in eccesso né il requisito degli investimenti, della creazione di posti di lavoro, della centralizzazione o dell'aumento di attività in Belgio derivano, anche solo implicitamente, dagli atti che la Commissione ha considerato, ai considerando da 97 a 99 della decisione impugnata, alla base del regime in questione. Orbene, se tali elementi, che, a parere della stessa Commissione, fanno parte degli elementi essenziali del presunto regime di aiuti, non figurano negli atti che dovrebbero costituire il fondamento di tale regime, l'attuazione di questi atti e quindi la concessione degli asseriti aiuti dipenderebbero necessariamente dall'adozione di ulteriori misure di attuazione, con la conseguenza che non esiste un regime di aiuti ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.
- 95 Da un lato, gli atti identificati ai considerando da 97 a 99 della decisione impugnata, richiamati al punto 80 della presente sentenza, non menzionano il metodo in due fasi, incluso il TNMM, ai fini del calcolo degli utili in eccesso. Orbene, dalla decisione impugnata, in particolare dal suo punto 6.3.2 (considerando 133, 144 e da 152 a 168 di tale decisione), risulta che detto metodo è stato applicato sistematicamente e costituisce un elemento essenziale del regime, essendo proprio l'applicazione di tale metodo che rende selettivo detto regime.
- 96 Pertanto, e fatta salva la questione se la determinazione degli utili in eccesso attraverso il metodo in due fasi, descritto nella decisione impugnata, possa comportare un vantaggio selettivo, occorre rilevare che tale elemento costitutivo del regime in questione non risulta tuttavia dagli atti di base di detto regime e non può essere quindi applicato in assenza di ulteriori misure di attuazione.

- 97 Dall'altro lato, per quanto concerne gli investimenti, la creazione di posti di lavoro, la centralizzazione o l'aumento di attività in Belgio da parte dei richiedenti di decisioni anticipate, va rilevato che, al punto 6.3.2.1 della decisione impugnata, la Commissione ha affermato che, sebbene tali elementi non fossero indicati come condizioni per la concessione dell'esenzione degli utili in eccesso ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, essi erano essenziali per poter beneficiare di una decisione anticipata, che era obbligatoria per la concessione dell'esenzione di cui trattasi.
- 98 Orbene, come riconosce la stessa Commissione, in particolare al considerando 139 della decisione impugnata, detti elementi non risultano dagli atti su cui si basa il regime in questione, bensì dalle stesse decisioni anticipate, secondo il campione che essa ha analizzato. Pertanto, come sostengono giustamente il Regno del Belgio e la Magnetrol International, se siffatti elementi non risultano dagli atti che, a parere della Commissione, costituiscono il fondamento del regime di aiuti, questi ultimi devono necessariamente formare oggetto di ulteriori misure di attuazione. Infatti, se, come sostiene la Commissione, investimenti del genere sono presi in considerazione dalle autorità tributarie belghe ai fini della concessione dell'esenzione degli utili in eccesso, ciò comporterebbe necessariamente un'analisi e una valutazione specifica di detti investimenti proposti dalle entità belghe interessate, in particolare per quanto concerne la loro natura, il loro importo o altre caratteristiche relative alla loro esecuzione. Orbene, tale analisi potrebbe essere effettuata solo caso per caso e necessiterebbe quindi di ulteriori misure di attuazione.

Sul margine di discrezionalità delle autorità tributarie belghe

- 99 Come rilevato giustamente dalla Commissione al considerando 100 della decisione impugnata, l'esistenza di ulteriori misure di attuazione, ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, comporta l'esercizio di un potere discrezionale da parte dell'autorità tributaria che adotta le misure in questione, il quale le consente di influenzare le caratteristiche, l'importo o le condizioni di concessione dell'aiuto. La Commissione ritiene, al contrario, che la semplice applicazione tecnica dell'atto che prevede la concessione degli aiuti di cui trattasi non costituisca un'ulteriore misura di attuazione ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.
- 100 Invero, occorre rilevare che il fatto che una domanda di previa autorizzazione debba essere presentata alle autorità tributarie competenti al fine di beneficiare di un aiuto non implica che queste autorità dispongano di un potere discrezionale quando si limitano a verificare se il richiedente soddisfi i criteri richiesti per beneficiare dell'aiuto in questione (v., in tal senso e per analogia, sentenza del 17 settembre 2009, Commissione/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punto 57).
- 101 Nel caso di specie, è pacifico che la non imposizione degli utili in eccesso è subordinata all'ottenimento di una decisione anticipata. Al riguardo, occorre ricordare il testo dell'articolo 20 della legge del 24 dicembre 2002, secondo cui, per decisione anticipata si intende l'atto giuridico in base al quale il servizio pubblico federale delle Finanze determina, conformemente alle disposizioni in vigore, le modalità di applicazione della legge a una situazione o a un'operazione particolare, che non ha ancora prodotto effetti sul piano fiscale.
- 102 Si deve quindi esaminare se, nell'adottare siffatte decisioni anticipate, detto servizio disponesse di un potere discrezionale che gli consentisse di influenzare l'importo, gli elementi essenziali e le condizioni di concessione dell'esenzione degli utili in eccesso.
- 103 In primo luogo, dal preambolo della legge del 21 giugno 2004 che modifica il CIR 92 (come sintetizzato al punto 7 supra) e dalla circolare amministrativa del 4 luglio 2006 (quale descritta ai punti da 9 a 11 supra) risulta che la rettifica in diminuzione di cui all'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 deve essere effettuata caso per caso sulla base degli elementi disponibili che sono forniti, in particolare, dal contribuente. Inoltre, si afferma che nessun criterio può essere stabilito per quanto concerne tale rettifica, poiché quest'ultima deve essere effettuata caso per caso. Tuttavia, si precisa che

una rettifica corrispondente dev'essere effettuata solo se l'autorità tributaria o la commissione di ruling ritiene che il principio nonché l'importo della rettifica siano giustificati. Inoltre, le risposte fornite dal Ministro delle Finanze alle interrogazioni parlamentari sull'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 (come sintetizzate ai punti da 12 a 14 supra) si limitano a menzionare in termini generali la posizione dell'autorità tributaria belga per quanto concerne gli utili in eccesso e il principio di libera concorrenza.

- 104 Dalla lettura combinata di tali atti di cui al punto 103 della presente sentenza si può desumere che, quando le autorità tributarie belghe hanno adottato decisioni anticipate sugli utili in eccesso, esse non hanno proceduto ad un'applicazione tecnica del quadro regolamentare applicabile, ma, al contrario, hanno effettuato «caso per caso» una valutazione qualitativa e quantitativa di ciascuna domanda, sulla base delle relazioni e degli elementi di prova forniti dall'entità interessata, al fine di decidere se fosse giustificato concedere la rettifica in diminuzione di cui all'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92. Pertanto, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, in particolare al considerando 106 della decisione impugnata, e in mancanza di altre istruzioni che limiterebbero il potere decisionale dell'autorità tributaria belga, quest'ultima ha dovuto necessariamente disporre di un effettivo potere discrezionale nel decidere che occorreva concedere siffatte rettifiche in diminuzione.
- 105 In secondo luogo, come indicato al punto 73 della presente sentenza, l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 prevede una rettifica in diminuzione degli utili di una società solo se tali utili sono stati inclusi nell'utile di un'altra società. Orbene, nella prassi, quale illustrata in particolare dalla circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e dalle risposte del Ministro delle Finanze alle interrogazioni parlamentari sull'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, la rettifica in diminuzione è stata effettuata dalla commissione di ruling senza che si fosse stabilito a quali società estere dovesse essere attribuito l'utile in eccesso.
- 106 Inoltre, dai considerando 67 e 68 della decisione impugnata risulta che il regime contestato non contempla tutte le decisioni anticipate che sono state adottate sulla base dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92. Si tratterebbe unicamente delle decisioni anticipate che concedono rettifiche in diminuzione senza che l'autorità abbia verificato se gli utili di cui trattasi fossero stati inclusi negli utili di un'altra società del gruppo stabilita in un'altra giurisdizione. Per contro, le decisioni anticipate che, conformemente al tenore dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, concedono una rettifica in diminuzione corrispondente alla rettifica al rialzo degli utili imponibili di un'altra società del gruppo stabilita in un'altra giurisdizione non farebbero parte del regime di aiuti contestato.
- 107 Pertanto, come sostengono giustamente il Regno del Belgio e la Magnetrol International, se, sul fondamento della medesima disposizione, l'autorità tributaria belga può adottare sia decisioni che, a parere della Commissione, conferiscono aiuti di Stato sia decisioni che non conferiscono siffatti aiuti, non si può ragionevolmente sostenere che il ruolo di tale autorità si limiti ad un'applicazione tecnica del regime in questione.
- 108 In terzo luogo, in base alle informazioni fornite dal Regno del Belgio alla Commissione in merito al funzionamento della commissione di ruling, occorre valutare in che modo tale commissione, nell'esaminare individualmente le richieste di decisioni anticipate, abbia determinato se esistesse una situazione comportante utili in eccesso, se occorresse procedere ad una rettifica in diminuzione in forza dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 e quali fossero le caratteristiche, l'importo e le condizioni di siffatta rettifica.
- 109 Per quanto concerne le caratteristiche e le condizioni di concessione dell'esenzione degli utili in eccesso, è sufficiente ricordare le considerazioni di cui ai punti da 90 a 98 della presente sentenza, secondo cui alcuni elementi essenziali dell'asserito regime non risultano dagli atti che, secondo la Commissione, ne costituiscono il fondamento.

- 110 Riguardo all'importo da esentare, va rilevato che la percentuale degli utili considerati in eccesso non è definita negli atti su cui si basa il presunto regime di aiuti. Infatti, da tali atti non è possibile dedurre alcuna percentuale specifica, né tantomeno una misura o un massimale, e non è fornito alcun elemento concreto che definisca il metodo di calcolo da applicare. Al contrario, dalla decisione impugnata (considerando 103 di detta decisione) risulta che i singoli fatti, gli importi interessati e le operazioni da prendere in considerazione variano da una decisione anticipata ad un'altra. Del pari, la descrizione degli utili in eccesso, al considerando 15 della decisione impugnata, indica che la loro determinazione richiede una valutazione, caso per caso, degli studi presentati dal contribuente per quanto concerne, in un primo tempo, l'utile residuo della società, ricavato dalle sue transazioni con società del medesimo gruppo e, in un secondo tempo, gli utili in eccesso generati in conseguenza dell'appartenenza ad un gruppo, che saranno detratti dall'utile residuo, come calcolato nella prima fase.
- 111 Più specificamente, come sostengono giustamente il Regno del Belgio e la Magnetrol International, i parametri di calcolo degli utili in eccesso nonché le indicazioni necessarie per tener conto, in sede di adozione delle decisioni anticipate, delle sinergie, degli investimenti, della centralizzazione di attività e della creazione di posti di lavoro in Belgio non sono previsti dagli atti che costituiscono, a parere della Commissione, il fondamento del regime contestato. È quindi la commissione di ruling che, da un lato, ha determinato gli elementi essenziali richiesti per ottenere una rettifica in diminuzione e che, dall'altro, ha verificato se tale requisito fosse soddisfatto nei casi in cui essa aveva accettato di concedere detta rettifica. Non si può dunque sostenere che il potere discrezionale delle autorità tributarie belghe si limitasse a una mera applicazione tecnica delle disposizioni identificate al considerando 99 della decisione impugnata.
- 112 In quarto luogo, si deve tener conto del fatto che il procedimento dinanzi alla commissione di ruling include una fase preliminare in cui viene analizzata la richiesta di decisione anticipata e al termine della quale solo una parte delle richieste è ufficialmente presa in considerazione. Infatti, dalle relazioni annuali della commissione di ruling identificate dal Regno del Belgio, in particolare da quella del 2014, risulta che solo il 50% circa dei casi aperti in fase di pre-notifica sfocia in una decisione anticipata. Ciò indica che, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, la commissione di ruling dispone di un potere discrezionale che essa esercita effettivamente all'atto di accogliere o di respingere, anche nella fase di pre-notifica, le domande relative agli utili in eccesso.
- 113 Infine, va rilevato che, al considerando 106 della decisione impugnata, la Commissione afferma che la commissione di ruling dispone di una discrezionalità limitata per accettare le percentuali precise della rettifica in diminuzione. Orbene, dalle considerazioni effettuate ai punti da 101 a 112 della presente sentenza emerge che le autorità tributarie belghe disponevano nel caso di specie di un potere discrezionale sull'insieme degli elementi essenziali del preteso regime di aiuti.

Sulla definizione dei beneficiari

- 114 Per quanto concerne la definizione dei beneficiari, va ricordato che, al considerando 109 della decisione impugnata, la Commissione rinvia all'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92. Questo articolo, il cui testo è riprodotto al punto 8 della presente sentenza, prevede che esso si applichi alle società integrate in un gruppo multinazionale per quanto riguarda i loro reciproci rapporti transfrontalieri.
- 115 È vero che si potrebbe ritenere che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 riguardi una categoria generale e astratta di entità, vale a dire le società integrate in un gruppo multinazionale nell'ambito dei loro reciproci rapporti transfrontalieri. Tuttavia, i beneficiari del regime, quali menzionati nella decisione impugnata, non possono essere identificati sulla sola base di tale disposizione, senza ulteriori misure di attuazione.

- 116 Infatti, nel caso di specie, i beneficiari del regime, considerato sussistente dalla Commissione, corrispondono a una categoria molto più specifica di quella delle società integrate in un gruppo multinazionale nell'ambito dei loro reciproci rapporti transfrontalieri. Secondo le valutazioni effettuate dalla Commissione, in particolare al considerando 102 della decisione impugnata, relative agli elementi essenziali del regime di aiuti contestato, tale regime si applicherebbe a società integrate in un gruppo multinazionale che, sulla base di relazioni riguardanti i prezzi di trasferimento e l'esistenza di utili in eccesso calcolati mediante tali relazioni, chiedono l'esenzione di questi utili con una domanda di decisione anticipata e che, inoltre, realizzano investimenti, creano posti di lavoro o procedono ad una centralizzazione di attività in Belgio.
- 117 Inoltre, è giocoforza rilevare che gli altri atti alla base del regime identificati dalla Commissione non forniscono ulteriori precisazioni sulla definizione dei beneficiari del regime in questione.
- 118 Per quanto concerne specificamente la legge del 24 dicembre 2002, quest'ultima, nella misura in cui prevede all'articolo 20 il requisito relativo a una situazione o a un'operazione particolare, che non ha ancora prodotto effetti sul piano fiscale, non contempla disposizioni intese alla definizione dei beneficiari dell'asserito regime. Quanto alla circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e alle risposte del Ministro delle Finanze del 13 aprile 2005, dell'11 aprile 2007 e del 6 gennaio 2015, nemmeno il contenuto di tali atti fornisce precisazioni sui beneficiari del preteso regime. Va rilevato, inoltre, che questi ultimi atti sono stati adottati dopo il 2004, anno a partire dal quale, secondo la Commissione, il regime di cui trattasi è stato applicato.
- 119 Pertanto, non si può concludere che i beneficiari dell'asserito regime di aiuti sono definiti in modo generale e astratto dagli atti alla base del regime di aiuti identificati dalla Commissione. Di conseguenza, una definizione del genere dev'essere necessariamente effettuata mediante ulteriori misure di attuazione.
- 120 Da quanto precede risulta che la Commissione ha erroneamente concluso che il regime di esenzione degli utili in eccesso, come definito nella decisione impugnata, non richiedeva ulteriori misure di attuazione e che esso costituiva dunque un regime di aiuti ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

Sull'esistenza di un approccio sistematico

- 121 La conclusione di cui al punto precedente non può essere rimessa in discussione dagli argomenti della Commissione relativi all'esistenza di un asserito approccio sistematico che essa avrebbe identificato esaminando un campione di 22 decisioni anticipate sulle 66 decisioni esistenti.
- 122 Infatti, occorre ricordare la giurisprudenza, citata al punto 79 della presente sentenza, secondo cui, nell'ambito dell'esame di un regime di aiuti e in assenza di identificazione di un atto giuridico che istituisca tale regime di aiuti, la Commissione può tuttavia basarsi su un complesso di circostanze atto a rivelare l'esistenza, di fatto, di un regime di aiuti (v., in tal senso, sentenza del 13 aprile 1994, Germania e Pleuger Worthington/Commissione, C-324/90 e C-342/90, EU:C:1994:129, punti 14 e 15).
- 123 Pertanto, non si può escludere che la Commissione possa concludere che esiste un regime di aiuti quando essa è in grado di dimostrare in maniera giuridicamente soddisfacente un approccio sistematico le cui caratteristiche soddisfano i requisiti di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.
- 124 Tuttavia, la Commissione non è riuscita a dimostrare che l'approccio che aveva identificato soddisfaceva i requisiti di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

- 125 In primo luogo, per quanto riguarda gli argomenti invocati dalla Commissione, in particolare in udienza, secondo cui un approccio sistematico del genere potrebbe costituire la base stessa del regime di aiuti, è sufficiente ricordare che non si tratta del fondamento del regime invocato nella decisione impugnata. Infatti, come rilevato al punto 80 della presente sentenza, ai considerando da 97 a 99 della decisione impugnata, la Commissione ha affermato che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, quale applicato dall'autorità tributaria belga, costituiva la base del presunto regime di aiuti di cui trattasi e che un'applicazione del genere poteva essere desunta dal preambolo della legge del 21 giugno 2004, dalla circolare amministrativa del 4 luglio 2006 e dalle risposte del Ministro delle Finanze alle interrogazioni parlamentari sull'applicazione di detto articolo.
- 126 In secondo luogo, anche ammesso che gli argomenti della Commissione debbano essere intesi nel senso che gli elementi essenziali del regime di aiuti emergono da un approccio sistematico che, a sua volta, risulterebbe dal campione delle decisioni impugunate che essa ha esaminato, è giocoforza rilevare che, nella decisione impugnata, la Commissione non è riuscita a dimostrare in maniera giuridicamente soddisfacente l'esistenza di tale approccio sistematico.
- 127 Si deve osservare anzitutto che, ai considerando 65 e 103 della decisione impugnata, la Commissione riconosce di aver esaminato un campione di 22 decisioni anticipate sulle 66 di cui trattasi. Orbene, come sostengono giustamente il Regno del Belgio e la Magnetrol International, la Commissione non ha precisato nella decisione impugnata la scelta di tale campione né i motivi per cui esso era stato considerato rappresentativo dell'insieme delle decisioni anticipate. In risposta, in particolare, a un quesito scritto del Tribunale, che è stato anch'esso oggetto di precisazioni in udienza, la Commissione ha affermato di aver richiesto le decisioni anticipate adottate nel 2005 (non essendo stata adottata alcuna decisione nel 2004), nel 2007, nel 2010 e nel 2013, affinché il suo esame comprendesse decisioni adottate all'inizio, a metà e alla fine del periodo durante il quale la commissione di ruling aveva emesso siffatte decisioni.
- 128 Inoltre, la decisione impugnata, ai punti da 62 a 64 e alla nota a piè di pagina n. 80, contiene riferimenti a 6 decisioni anticipate sulle 66 in questione, che sono stati descritti in modo sommario e citati come esempi in grado di illustrare l'insieme delle decisioni anticipate. Orbene, la decisione impugnata non fornisce alcuna precisazione sui motivi per cui questi 6 esempi sono stati scelti, per cui tali decisioni anticipate analizzate costituiscono una base sufficientemente rappresentativa dell'insieme delle 66 decisioni anticipate e sui motivi per cui questi 6 esempi sono sufficienti a giustificare la conclusione della Commissione in merito all'esistenza di un approccio sistematico da parte delle autorità tributarie belghe.
- 129 Occorre, poi, ricordare le considerazioni di cui ai punti da 103 a 112 della presente sentenza, secondo cui le autorità tributarie belghe avrebbero esaminato caso per caso ciascuna domanda e avrebbero disposto di un potere discrezionale che andava ben oltre la mera applicazione tecnica delle disposizioni identificate al considerando 99 della decisione impugnata, quando hanno adottato ciascuna decisione anticipata a seguito di detto esame, circostanza che, di per sé, inficerebbe il carattere sistematico del preteso approccio esercitato dalle autorità tributarie belghe. Inoltre, l'esistenza di un approccio sistematico è rimessa in discussione dalla constatazione di cui al punto 98 della presente sentenza, relativa alle ulteriori misure di attuazione che sarebbero necessarie per attuare il sistema concernente gli utili in eccesso contestato nel caso di specie.
- 130 Infine, il Regno del Belgio e la Magnetrol International fanno valere che diverse decisioni anticipate non contengono gli elementi essenziali dell'asserito regime di aiuti identificati dalla Commissione nella decisione impugnata, in particolare perché non tutte riguardano il ruolo di entità centrale quale preso in considerazione dalla Commissione, perché non in tutti i casi si è verificata una centralizzazione o una ricentralizzazione di attività e perché il calcolo degli utili in eccesso sarebbe stato effettuato caso per caso e non sempre secondo il metodo di calcolo in due fasi contestato dalla Commissione.

- 131 Va rilevato, in proposito, che le carenze individuate ai punti 127 e 128 della presente sentenza non possono essere colmate dalle informazioni supplementari fornite dalla Commissione in risposta ai quesiti del Tribunale, indicate al punto 49 supra, riguardanti il campione di decisioni anticipate che essa aveva analizzato. Infatti, il Tribunale non può, senza eccedere i limiti del controllo di legittimità della decisione impugnata, fondarsi, per respingere un motivo di annullamento ad esso sottoposto, su motivazioni estranee a detta decisione (v., in tal senso, sentenza del 22 aprile 2016, Irlanda e Aughinish Alumina/Commissione, T-50/06 RENV II e T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, punto 145).
- 132 In ogni caso, e come sostengono giustamente il Regno del Belgio e la Magnetrol International, dalle informazioni supplementari presentate dalla Commissione in risposta ai quesiti del Tribunale risulta che le decisioni anticipate facenti parte del campione esaminato dalla Commissione riflettono risposte individuali fornite dalle autorità tributarie belghe a varie situazioni loro sottoposte. Infatti, le informazioni date in merito alle 22 decisioni dimostrano che queste ultime sono state adottate in situazioni diverse, quali la fusione o la ristrutturazione di attività produttive, la costruzione di nuovi impianti, l'aumento della capacità produttiva di impianti esistenti o l'internalizzazione di attività di fornitura. Pertanto, contrariamente a quanto risulta dal considerando 15 della decisione impugnata e dal ragionamento seguito dalla Commissione per dimostrare che il presunto regime contestato conferisce ai beneficiari un vantaggio selettivo (punto 6.3.2.2 della decisione impugnata), non tutte le decisioni anticipate facenti parte del campione esaminato riguardano situazioni in cui l'entità belga in questione ha istituito una struttura di «entità centrale».
- 133 Inoltre, dalle informazioni fornite dalla Commissione nella sua risposta ai quesiti del Tribunale di cui al punto 49 della presente sentenza emerge che l'approccio in due fasi ai fini del calcolo degli utili in eccesso, individuato dalla Commissione come uno degli elementi essenziali dell'asserito regime di aiuti e quale descritto da quest'ultima al considerando 15 della decisione impugnata, che comporta, in particolare, l'utilizzo delle relazioni in materia di prezzi di trasferimento e il TNMM, non è stato adottato sistematicamente.
- 134 Pertanto, oltre alle carenze individuate ai punti 127 e 128 della presente sentenza, che inficerebbero gli argomenti relativi all'esistenza di un approccio sistematico da parte delle autorità tributarie belghe, il campione cui la Commissione fa riferimento nella decisione impugnata non può necessariamente dimostrare che tale approccio sistematico sia effettivamente esistito e che esso sia stato adottato in tutte le decisioni anticipate in questione.

Conclusioni sulla qualificazione delle misure contestate come regime di aiuti

- 135 Dalle considerazioni precedenti risulta che la Commissione ha erroneamente ritenuto che il sistema belga relativo agli utili in eccesso di cui trattasi, quale presentato nella decisione impugnata, costituisca un regime di aiuti.
- 136 Pertanto, i motivi invocati dal Regno del Belgio e dalla Magnetrol International, vertenti sulla violazione dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, per quanto concerne la conclusione formulata nella decisione impugnata sull'esistenza di un regime di aiuti devono essere accolti. Di conseguenza, e senza che sia necessario esaminare gli altri motivi dedotti contro la decisione impugnata, quest'ultima dev'essere integralmente annullata nella parte in cui si basa sull'erronea conclusione relativa all'esistenza di tale regime.

Sulle spese

- ¹³⁷ Ai sensi dell'articolo 134, paragrafo 1, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione è rimasta soccombente, occorre condannarla a sopportare, oltre alle proprie spese, quelle sostenute dal Regno del Belgio, incluse le spese relative al procedimento sommario, e dalla Magnetrol International, conformemente alle domande di questi ultimi.
- ¹³⁸ Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura, le spese sostenute dagli Stati membri intervenuti nella causa restano a loro carico. Pertanto l'Irlanda sopporterà le proprie spese.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Settima Sezione ampliata)

dichiara e statuisce:

- 1) Le cause T-131/16 e T-263/16 sono riunite ai fini della presente sentenza.**
- 2) La decisione (UE) 2016/1699 della Commissione, dell'11 gennaio 2016, relativa al regime di aiuti di Stato sulle esenzioni degli utili in eccesso SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) cui il Belgio ha dato esecuzione, è annullata.**
- 3) La Commissione europea sopporterà, oltre alle proprie spese, quelle sostenute dal Regno del Belgio, incluse le spese relative al procedimento sommario, e dalla Magnetrol International.**
- 4) L'Irlanda sopporterà le proprie spese.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 14 febbraio 2019.

Firme

Indice

Fatti	2
Quadro giuridico	2
Codice delle imposte sui redditi del 1992	2
Sulla legge del 24 dicembre 2002	2
Sulla legge del 21 giugno 2004 che modifica il CIR 92	2
– Preambolo	3
– Articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92	3
Sulla circolare amministrativa del 4 luglio 2006	3
Sulle risposte fornite dal Ministro delle Finanze a interrogazioni parlamentari relative all'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92	4
Decisione impugnata	4
Procedimento e conclusioni	8
Procedimento e conclusioni delle parti nella causa T-131/16	8
Procedimento e conclusioni delle parti nella causa T-263/16	9
In diritto	10
Osservazioni preliminari	10
Sull'asserita ingerenza della Commissione nelle competenze esclusive del Regno del Belgio in materia di fiscalità diretta	11
Sull'esistenza di un regime di aiuti ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589	14
Sugli elementi essenziali del regime di aiuti di cui trattasi	16
Sul margine di discrezionalità delle autorità tributarie belghe	17
Sulla definizione dei beneficiari	19
Sull'esistenza di un approccio sistematico	20
Conclusione sulla qualificazione delle misure contestate come regime di aiuti	22
Sulle spese	23