



# Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
JULIANE KOKOTT  
del 3 dicembre 2020<sup>1</sup>

**Causa C-337/19 P**

**Commissione europea  
contro  
Regno del Belgio e**

**Magnetrol International**

«Impugnazione – Aiuti di Stato – Decisioni anticipate in materia fiscale (*tax rulings*) – Adeguamento dell'utile in base ai cosiddetti utili in eccesso – Regolamento (UE) 2015/1589 – Articolo 1, lettera d) – Regime di aiuti – Nozione di atto – Qualificazione di una prassi costante delle autorità tributarie come atto – Dimostrazione di una prassi costante incombente alla Commissione europea – Campione rappresentativo – Mancanza di ulteriori misure di attuazione – Definizione generale e astratta delle imprese beneficiarie – Ricevibilità di un'impugnazione incidentale»

## I. Introduzione

1. Ci si chiede se la nozione di regime di aiuti di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento (UE) 2015/1589, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea<sup>2</sup>, possa comprendere anche una prassi amministrativa costante delle autorità di uno Stato membro. E, in caso affermativo, quali requisiti debbano essere stabiliti con riguardo alla prova della sussistenza di una siffatta prassi incombente alla Commissione europea.

2. Tali due questioni sono al centro della presente impugnazione proposta dalla Commissione avverso la sentenza del Tribunale del 14 febbraio 2019<sup>3</sup>. La controversia trae origine dalla prassi delle autorità tributarie del Belgio dal 2004 al 2014, più estesa della legislazione ivi vigente, di rettificare, mediante decisioni anticipate in materia fiscale (*tax rulings*), gli utili delle società di gruppi transfrontalieri in base ai cosiddetti utili in eccesso (talvolta denominata anche come esenzione degli utili in eccesso). In tale ambito veniva preso in considerazione a fini fiscali, a richiesta, l'utile di un'impresa autonoma paragonabile in luogo dell'utile effettivo delle società interessate. Con la decisione (UE) 2016/1699 dell'11 gennaio 2016<sup>4</sup>, la Commissione ha qualificato tali aiuti come aiuti vietati.

<sup>1</sup> Lingua originale: il tedesco.

<sup>2</sup> Regolamento del Consiglio del 13 luglio 2015 (GU 2015, L 248, pag. 9).

<sup>3</sup> Belgio e Magnetrol International/Commissione (T-131/16 e T-263/16, EU:T:2019:91).

<sup>4</sup> Decisione 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), articolo 1.

3. L'impugnazione non riguarda la questione se tali decisioni anticipate costituiscano in sostanza aiuti vietati<sup>5</sup>. Si tratta piuttosto del quesito se e, in caso affermativo, a quali condizioni la Commissione possa opporsi a una pluralità di siffatte decisioni «in blocco» in quanto costituenti un regime di aiuti. La notevole rilevanza pratica di tale questione deriva dal fatto che il presente caso è un procedimento pilota, mentre dinanzi al Tribunale sono pendenti i ricorsi di altri 28 beneficiari del presunto aiuto<sup>6</sup>.

## II. Contesto normativo

### A. Diritto dell'Unione

4. Il contesto di diritto dell'Unione della presente controversia è determinato dagli articoli 107 e 108 TFUE, nonché dal regolamento 2015/1589.

5. L'articolo 1 del regolamento 2015/1589 contiene una serie di definizioni. Ai sensi della sua lettera d), si applica la seguente definizione: «“regime di aiuti”: atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite nell'atto in linea generale e astratta e qualsiasi atto in base al quale l'aiuto, che non è legato a uno specifico progetto, può essere concesso a una o più imprese per un periodo di tempo indefinito e/o per un ammontare indefinito».

6. In virtù dell'articolo 1, lettera e), del regolamento medesimo, «“aiuti individuali” [sono] gli aiuti non concessi nel quadro di un regime di aiuti e gli aiuti soggetti a notifica concessi nel quadro di un regime».

### B. Diritto belga

#### 1. Codice delle imposte sui redditi

7. In Belgio le norme in materia di tassazione sui redditi sono codificate nel Code des impôts sur les revenus 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».

8. A tal riguardo, l'articolo 185 del CIR 92 prevede che le società siano tassate sull'importo totale dei loro utili, inclusi i dividendi distribuiti.

<sup>5</sup> V. al riguardo le cause pendenti C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione, C-898/19 P, Irlanda/Commissione e a., e C-465/20 P, Commissione/Irlanda e a.

<sup>6</sup> V. almeno i ricorsi proposti dagli intervenienti a sostegno della presente impugnazione T-201/16, Soudal/Commissione, T-278/16, Atlas Copco Airpower e Atlas Copco/Commissione, T-335/16, Esko-Graphics/Commissione, T-370/16, Anheuser-Busch Inbev e Ampar/Commissione, T-467/16, Flir Systems Trading Belgium, T-637/16, Wabco Europe/Commissione, e T-832/16, Celio International/Commissione.

## **2. Legge del 24 dicembre 2002**

9. Il 24 dicembre 2002 il Belgio ha promulgato la legge che modifica il regime delle società in materia di imposte sul reddito e istituisce un sistema di decisioni anticipate in materia fiscale<sup>7</sup>.

10. L'articolo 20 di tale legge prevede che il Service public fédéral des Finances (servizio pubblico federale delle Finanze del Belgio) si pronunci mediante decisione anticipata su ogni domanda relativa all'applicazione di norme tributarie. Per «decisione anticipata» s'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. La decisione anticipata non può comportare l'esenzione o la riduzione dell'imposta.

11. 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.

## **3. Legge del 21 giugno 2004 che modifica il CIR 92**

12. Con la legge del 21 giugno 2004 che modifica il CIR 92 e la legge del 24 dicembre 2002<sup>8</sup>, il 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».

13. Secondo il preambolo che figura nel progetto di legge presentato dal governo belga alla Camera dei deputati, detta legge mirava, 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, la legge del 24 dicembre 2002 doveva essere modificata per riconoscere alla commissione di ruling la competenza ad adottare dette decisioni anticipate. Il principio di libera concorrenza è stato 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 (in prosieguo: la «OCSE») in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio.

14. 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 degli 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.

<sup>7</sup> Gazzetta ufficiale belga n. 410 del 31 dicembre 2002, seconda edizione, pag. 58817.

<sup>8</sup> Gazzetta ufficiale belga del 9 luglio 2004.

15. 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.

Il primo comma si applica in virtù della decisione anticipata, fatta salva l'applicazione della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni»<sup>9</sup>.

#### **4. Tesi delle autorità tributarie belghe**

16. La tesi delle autorità tributarie belghe si basa sulla circolare del 4 luglio 2006 sull'applicazione del principio di libera concorrenza e sulle varie risposte fornite dai rispettivi Ministri delle Finanze belgi alle interrogazioni parlamentari.

17. La circolare 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.

18. 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. Ciò mirerebbe ad includere gli utili che la società residente avrebbe dovuto realizzare a seguito di una determinata transazione in un contesto di libera concorrenza.

19. Dall'altro lato, la rettifica corrispondente in diminuzione di cui all'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 avrebbe lo scopo di evitare una (eventuale) doppia imposizione. Tale rettifica deve essere effettuata caso per caso sulla base degli elementi disponibili che sono forniti, in particolare, dal contribuente. Occorre procedere a una rettifica corrispondente solo se l'amministrazione tributaria o la commissione di ruling ritiene che tanto il principio quanto

<sup>9</sup> Il secondo comma dell'articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92 non è menzionato nel punto 8 della sentenza impugnata, mentre è citato nel considerando 29 della decisione controversa.

l'importo della rettifica siano giustificati. 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.

20. Il 13 aprile 2005, in risposta a interrogazioni parlamentari concernenti la disciplina degli utili in eccesso, il Ministro delle Finanze belga ha confermato, in primo luogo, 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; in secondo luogo, 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; e, in terzo luogo, che non spettava alle autorità tributarie belghe determinare le imprese estere che erano tenute ad includere nei loro utili tale utile in eccesso.

21. 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 reiterato che non spettava alle autorità tributarie belghe determinare le società estere alle quali doveva essere attribuito l'utile in eccesso, e sostenuto che non era possibile scambiare informazioni al riguardo con le autorità tributarie estere.

22. 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.

### **III. Fatti e procedimento dinanzi al Tribunale**

#### **A. Contesto della controversia**

23. Dal 2004 al 2014, l'amministrazione tributaria belga effettuava rettifiche in diminuzione degli utili di 55 società stabilite in Belgio di «gruppi transfrontalieri» mediante 66 decisioni anticipate.

24. A tal fine, essa si è basata sull'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, che consente un aggiustamento degli utili tra due società collegate facenti parte di un gruppo se le condizioni convenute tra le due imprese fossero state quelle che sarebbero state concordate tra imprese indipendenti.

25. La Commissione ritiene tuttavia che il principio di libera concorrenza non sia stato utilizzato per rivalutare i corrispettivi per servizi prestati tra due società collegate, come previsto dall'articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92, ma piuttosto che le autorità tributarie belghe abbiano paragonato, in sostanza, l'utile della società appartenente a un «gruppo transfrontaliero» con

quello di una società non collegata. In concreto, detti utili in eccesso sono stati determinati stimando l'utile medio ipotetico che un'impresa autonoma che esercita attività comparabili potrebbe registrare in circostanze simili e sottraendo questo importo dall'utile effettivamente registrato dall'entità belga di un gruppo<sup>10</sup>. Secondo il Belgio, l'importo residuo sarebbe dovuto alle sinergie, alle economie di scala o ad altri benefici derivanti dall'appartenenza a un gruppo multinazionale e non esisterebbe per un'impresa autonoma comparabile<sup>11</sup>.

26. Con decisione dell'11 gennaio 2016, la Commissione ha constatato che gli aggiustamenti concessi dal 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.

27. Inoltre, la Commissione ha ordinato il recupero degli aiuti concessi ai beneficiari, il cui elenco definitivo doveva essere redatto in un secondo momento dal Belgio. L'allegato della decisione controversa conteneva già un elenco di 55 beneficiari, tra cui la Magnetrol International NV, la Soudal BV, la Esko-Graphics BVBA, la Flir Systems Trading Belgium BVBA, la Anheuser-Busch InBev SA/NV, la Ampar BVBA, la Wabco Europe BVBA, la Atlas Copco Airpower NV, la Atlas Copco AB e la Celio International NV.

28. Nei considerando da 94 a 110 della decisione controversa, la Commissione ha valutato l'adozione delle decisioni anticipate di cui trattasi come costituente complessivamente un regime di aiuti basato sull'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, quale applicato dall'amministrazione tributaria belga. Inoltre, tali esenzioni sarebbero state concesse senza che fossero necessarie misure di attuazione delle disposizioni di base, dato che le autorità belghe avrebbero adottato le decisioni anticipate secondo un approccio sistematico. Vi si aggiunga 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<sup>12</sup>.

## **B. Procedimento dinanzi al Tribunale**

29. Rispettivamente in data 22 marzo e 25 maggio 2016, avverso la decisione controversa il Belgio e la Magnetrol International proponevano ricorsi successivamente riuniti dal Tribunale ai fini della fase orale. L'Irlanda interveniva a sostegno del Belgio.

30. Il Belgio e la Magnetrol International sollevavano i seguenti motivi concernenti, in sostanza:

- l'ingerenza della Commissione nelle competenze esclusive del Belgio in materia di fiscalità diretta;
- l'erronea conclusione circa l'esistenza di un regime di aiuti;
- l'erronea qualificazione delle decisioni anticipate relative agli utili in eccesso come aiuti di Stato e la violazione dei principi della legalità e della tutela del legittimo affidamento.

<sup>10</sup> Considerando 13 della decisione controversa.

<sup>11</sup> Considerando 14 della decisione controversa.

<sup>12</sup> V. punto 17 della sentenza impugnata.

31. Con la sentenza impugnata, il Tribunale ha annullato la decisione controversa. Esso, pur respingendo in quanto infondato il motivo relativo all'ingerenza della Commissione nella competenza del Belgio in materia fiscale (punti da 59 a 74 della sentenza impugnata), riteneva però che i motivi invocati dal Belgio e dalla Magnetrol International vertenti sulla violazione dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, per quanto concerne la presunta esistenza di un regime di aiuti fossero fondati (punti da 75 a 135 della sentenza impugnata). Pertanto, non era più necessario esaminare gli altri motivi (punto 136 della sentenza impugnata).

#### **IV. Procedimento dinanzi alla Corte**

32. La Commissione ha impugnato la sentenza del Tribunale in data 24 aprile 2019.

33. Il 18 luglio 2019 il Belgio ha presentato un'impugnazione incidentale.

34. Con ordinanze del 15 ottobre 2019, il Presidente della Corte di Giustizia ammetteva la Soudal, la Esko-Graphics, la Flir Systems Trading Belgium, la Anheuser-Busch InBev e la Ampar, la Wabco Europe, la Atlas Copco Airpower e la Atlas Copco, nonché la Celio International ad intervenire a sostegno della Magnetrol International.

35. La Commissione chiede che la Corte voglia:

- annullare la sentenza impugnata nella parte in cui il Tribunale ha dichiarato che il sistema relativo agli utili in eccesso è stato erroneamente considerato nella decisione controversa come un regime di aiuti ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589;
- rinviare la causa al Tribunale per un esame dei restanti motivi;
- riservare le spese.

36. Il Belgio, la Magnetrol International e gli intervenienti chiedono che la Corte voglia:

- rigettare l'impugnazione;
- condannare la Commissione alle spese del procedimento.

37. Nell'ambito dell'impugnazione incidentale, il Belgio chiede che la Corte voglia

- annullare la sentenza impugnata nella parte in cui il Tribunale ha respinto il primo motivo del Belgio e pronunciarsi su detto motivo;
- confermare per il resto la sentenza impugnata;
- condannare la Commissione alle spese dell'impugnazione incidentale.

38. La Commissione chiede di respingere l'impugnazione incidentale.

39. La Commissione, il Belgio, la Magnetrol International e gli intervenienti hanno depositato osservazioni scritte e, all'udienza del 24 settembre 2020, hanno presentato osservazioni orali sull'impugnazione<sup>13</sup>.

## V. Valutazione

### A. Ricevibilità dell'impugnazione

40. Il Belgio, la Magnetrol International, la Soudal, la Esko-Graphics e la Wabco Europe considerano l'impugnazione della Commissione irricevibile *in toto*. In primo luogo, essi censurano le conclusioni della Commissione. In secondo luogo, la Commissione chiederebbe una nuova valutazione dei fatti. In terzo luogo, la Commissione non esporrebbe quali siano gli errori di diritto in cui sarebbe incorso il Tribunale.

#### 1. *Sulle conclusioni della Commissione*

41. In primo luogo, la Magnetrol International, la Soudal, la Esko-Graphics e la Wabco Europe ritengono che le conclusioni della Commissione siano irricevibili, in quanto la Commissione chiederebbe di annullare solo la parte della sentenza a suo carico. Tuttavia, la parte del dispositivo impugnata, con la quale il Tribunale ha annullato la decisione controversa, è indivisibile.

42. Ai sensi dell'articolo 169, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia, le conclusioni dell'impugnazione tendono all'annullamento, totale o parziale, della decisione del Tribunale quale contenuta nel dispositivo della decisione stessa.

43. La Commissione chiede di annullare «la sentenza impugnata nella parte in cui il Tribunale ha dichiarato che il sistema relativo agli utili in eccesso nella decisione controversa è stato erroneamente considerato come un regime di aiuti ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589». A tal riguardo, dalla conclusione dell'impugnazione della Commissione risulta inequivocabilmente che essa tende all'annullamento del dispositivo della sentenza, con cui il Tribunale ha annullato la decisione controversa. Ciò equivale all'annullamento nel suo complesso della decisione del Tribunale con la quale esso ha accolto *in toto* i ricorsi proposti dal Belgio e dalla Magnetrol International. Infatti, il Tribunale non ha respinto parzialmente tali ricorsi.

44. Dato che ne consegue chiaramente che l'impugnazione tende all'annullamento della sentenza impugnata<sup>14</sup>, le conclusioni della Commissione sono ricevibili al riguardo.

#### 2. *Sulla censura secondo cui la Commissione mirerebbe ad una nuova valutazione dei fatti constatati dal Tribunale*

45. Il Belgio, la Soudal e la Esko-Graphics lamentano inoltre che la Commissione chiederebbe una nuova valutazione dei fatti da parte della Corte. La Commissione, con la sua impugnazione, mirerebbe, in ultima analisi, a sostituire la motivazione della decisione controversa.

<sup>13</sup> Celio International ha preso parte soltanto all'udienza.

<sup>14</sup> V. ad esempio sentenza del 7 aprile 2016, Akhras/Consiglio (C-193/15 P, EU:C:2016:219, punto 34).



46. Ai sensi dell'articolo 256, paragrafo 1, secondo comma, TFUE e dell'articolo 58, paragrafo 1, dello Statuto della Corte di giustizia, l'impugnazione è limitata alle questioni di diritto. Il Tribunale è, dunque, competente in via esclusiva ad accertare e valutare i fatti rilevanti, nonché a valutare gli elementi di prova. La valutazione di tali fatti ed elementi non costituisce, quindi, salvo il caso di un loro snaturamento, una questione di diritto, come tale soggetta al controllo della Corte nell'ambito di un'impugnazione<sup>15</sup>.

47. Tuttavia, la Commissione non si limita a contestare l'accertamento e la valutazione dei fatti rilevanti da parte del Tribunale. Al contrario, essa sostiene a più riprese che il Tribunale abbia snaturato i fatti. A prescindere da ciò, la Commissione non solleva soltanto censure in punto di fatto, bensì fa valere, come esporrò nel prosieguo<sup>16</sup>, anche errori di diritto.

### ***3. Sulla sufficiente motivazione dell'impugnazione***

48. Infine, il Belgio, la Soudal e la Esko-Graphics lamentano che la Commissione abbia omesso di rappresentare sotto quale profilo il Tribunale avrebbe interpretato erroneamente l'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

49. Secondo una giurisprudenza costante, dall'articolo 168, paragrafo 1, lettera d), e dall'articolo 169, paragrafo 2, del regolamento di procedura della Corte emerge che l'atto di impugnazione deve individuare con precisione gli elementi contestati della decisione di cui si chiede l'annullamento, nonché gli argomenti di diritto dedotti a specifico sostegno di tale domanda. Non risponde ai requisiti di motivazione stabiliti da tali disposizioni un'impugnazione che si limiti a ribadire o a riprodurre pedissequamente i motivi e gli argomenti già presentati dinanzi al Tribunale<sup>17</sup>.

50. Tuttavia, la Commissione critica alcune parti della sentenza impugnata, menzionandone punti specifici<sup>18</sup>. Inoltre, essa spiega in che modo ritiene che il Tribunale abbia commesso un errore di diritto nell'applicazione delle singole condizioni di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589.

51. Pertanto l'impugnazione è sufficientemente motivata.

### ***4. Conclusione sulla ricevibilità dell'impugnazione***

52. L'impugnazione è dunque ricevibile.

<sup>15</sup> V., da ultimo, sentenze del 28 novembre 2019, Brugg Kabel e Kabelwerke Brugg/Commissione (C-591/18 P, non pubblicata, EU:C:2019:1026, punto 32), del 4 marzo 2020, Buonotourist/Commissione (C-586/18 P, EU:C:2020:152, punto 67), e del 28 maggio 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Commissione (C-309/19 P, EU:C:2020:401, punto 10).

<sup>16</sup> Paragrafo 58 delle presenti conclusioni.

<sup>17</sup> V., di recente, sentenze del 4 aprile 2019, OZ/BEI (C-558/17 P, EU:C:2019:289, punto 33), nonché ordinanze del 15 gennaio 2020, BS/Parlamento (C-642/19 P, non pubblicata, EU:C:2020:32, punto 17), e del 3 settembre 2020, ZW/BEI (C-50/20 P, non pubblicata, EU:C:2020:652, punto 15).

<sup>18</sup> V. il riepilogo nei punti da 17 a 20 della memoria di impugnazione.

## **B. Fondatezza dell'impugnazione**

53. L'impugnazione della Commissione consiste in un unico motivo. Il Tribunale avrebbe commesso un errore di diritto nell'interpretazione della nozione di regime di aiuti di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 e, inoltre, avrebbe snaturato la decisione controversa, non avendo esposto le condizioni di un regime di aiuti.

54. Ad avviso del Tribunale, la Commissione ha erroneamente ritenuto che la prassi sistematica delle autorità belghe di rettificare gli utili, al di là del campo di applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, costituisca un regime di aiuti (punto 135 della sentenza impugnata). La Commissione non avrebbe esaminato tutte le decisioni anticipate, bensì solo un campione. Ne consegue che, secondo il Tribunale, la Commissione non avrebbe però dimostrato che le autorità tributarie belghe avessero adottato un approccio sistematico in tutte le decisioni anticipate (punto 134 della sentenza impugnata).

55. In conformità all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, un regime di aiuti è un atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese definite nell'atto in linea generale e astratta.

56. Per contro, ai sensi dell'articolo 1, lettera e), di detto regolamento, per «aiuti individuali» si intendono gli aiuti non concessi nel quadro di un regime di aiuti e gli aiuti soggetti a notifica concessi nel quadro di un regime.

57. Ne consegue che un regime di aiuti ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 prevede tre condizioni: in primo luogo, occorre l'esistenza di un atto. In secondo luogo, gli aiuti individuali devono essere concessi senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione. In terzo luogo, le imprese alle quali sono concessi gli aiuti devono essere definite nell'atto in linea generale e astratta. Dette condizioni devono essere soddisfatte cumulativamente.

58. Il Tribunale ha concluso che nessuna di tali condizioni fosse soddisfatta. La Commissione ritiene che il Tribunale abbia pertanto interpretato erroneamente tutte e tre le condizioni poste dall'articolo 1, lettera d) (dalla prima alla terza parte del motivo). Solo qualora ciò riguardi tutte e tre le condizioni, l'impugnazione della Commissione potrà essere infine accolta.

59. La quarta e ultima parte del motivo, secondo cui il Tribunale avrebbe inoltre ignorato l'oggetto e lo scopo dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, non costituisce in realtà una parte autonoma del motivo. Al contrario, l'oggetto e lo scopo di una disposizione devono essere presi in considerazione nell'interpretazione di ciascuna delle sue condizioni. Detta parte va quindi esaminata insieme alle altre tre parti.

### ***1. Sulla prima condizione dell'esistenza di un «atto» (prima parte del motivo)***

60. Con la prima parte del motivo, la Commissione contesta al Tribunale di aver interpretato erroneamente, ai punti 78 e seguenti della sentenza impugnata, la prima condizione posta dall'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, segnatamente la nozione di atto. Inoltre, esso avrebbe snaturato i considerando da 94 a 110 della decisione controversa ritenendo, al punto 94 della sentenza impugnata, che solo gli atti menzionati al considerando 99 fossero alla base del regime in questione.

61. Al considerando 99 della decisione controversa, la Commissione dichiarava che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92, il preambolo della legge del 21 giugno 2004, la circolare del 4 luglio 2006 e le risposte del Ministro delle Finanze alle interrogazioni parlamentari relative all'applicazione dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 costituivano gli atti in base ai quali veniva concessa l'esenzione degli utili in eccesso.

62. La prima parte del motivo è a sua volta suddivisa in due argomenti. Da un lato, contrariamente a quanto sostenuto dal Tribunale, la nozione di «atto» ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 potrebbe comprendere anche una prassi amministrativa costante [v. *sub a*)]. Dall'altro lato, il Tribunale non avrebbe rilevato che la Commissione aveva dimostrato, in maniera peraltro soddisfacente, l'esistenza di una siffatta prassi amministrativa costante [v. *sub b*)].

#### *a) Sulla nozione di atto*

63. La Commissione ritiene che il Tribunale abbia interpretato la nozione di atto in modo troppo restrittivo. Contrariamente a quanto ritenuto dal Tribunale, la nozione di atto potrebbe comprendere anche una prassi amministrativa costante.

64. La nozione di atto ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589 deve essere interpretata in senso ampio<sup>19</sup>. Mentre solo poche versioni linguistiche indicano la necessità di una disposizione di legge<sup>20</sup>, appare sufficiente, secondo la maggior parte delle versioni linguistiche<sup>21</sup>, che venga stabilita una conseguenza giuridica<sup>22</sup> - per legge o in altro modo.

65. Anche l'effetto utile del controllo degli aiuti depone a favore di un'interpretazione ampia. Mentre la lettera e) riguarda casi individuali, la lettera d) contempla una pluralità di casi simili. L'efficacia del lavoro della Commissione verrebbe compromessa qualora gli Stati membri potessero impedire l'esame di un potenziale regime di aiuti trasferendolo dal piano legislativo a quello amministrativo. La Commissione dovrebbe quindi esaminare separatamente tutte le decisioni, nonostante esse siano della stessa natura.

66. L'argomento della Commissione sembra invece fondato su una lettura incompleta della sentenza impugnata. Il Tribunale ha esaminato in primo luogo, ai punti 80 e seguenti della sua sentenza, se gli atti identificati al considerando 99 della decisione controversa fossero alla base delle rettifiche in diminuzione concesse, fornendo una risposta negativa al punto 96 della sentenza, in quanto essi non contenevano gli elementi costitutivi del regime censurato dalla Commissione. In una seconda fase, il Tribunale ha quindi esaminato, ai punti 121 e seguenti, se l'argomento della Commissione relativo all'esistenza di una prassi amministrativa costante abbia rimesso in discussione tale conclusione. Il Tribunale denomina una siffatta prassi amministrativa costante come un «approccio sistematico».

67. È vero che il Tribunale, ai punti 79 e 122 della sentenza impugnata, richiama correttamente la sentenza Germania e Pleuger Worthington/Commissione, secondo la quale, ove non sia identificato alcun atto giuridico che istituisca un regime di aiuti, la Commissione può basarsi su

<sup>19</sup> V., in particolare, le versioni inglese «act», italiana «atto» e portoghese «ato».

<sup>20</sup> In spagnolo «dispositivo» e in francese «disposition».

<sup>21</sup> In danese «retsakt», in tedesco «Regelung», in neerlandese «regeling» e in svedese «rättsakt».

<sup>22</sup> V. conclusioni dell'avvocato generale Wathelet nelle cause riunite Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione e Commissione/Scuola Elementare Maria Montessori e Ferracci (da C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:229, paragrafi 34 e segg.).

un complesso di circostanze atto a rivelare l'esistenza di un regime di aiuti<sup>23</sup>. Tuttavia, contrariamente a quanto sostenuto da alcuni degli intervenienti, dalla sentenza Pleuger<sup>24</sup> non può desumersi che una prassi amministrativa costituisca un regime di aiuti solo in assenza di una disciplina di legge. Pur essendo vero che in quella causa la Corte ha dovuto pronunciarsi soltanto su una fattispecie in cui non era possibile identificare alcun atto giuridico istitutivo di un regime di aiuti, tuttavia, essa non ha formulato alcuna dichiarazione sulle ipotesi in cui un atto giuridico venga uniformemente applicato in un determinato modo dall'amministrazione al di là del suo tenore letterale. Di conseguenza, al punto 123 della sentenza impugnata, il Tribunale non esclude affatto che la Commissione possa concludere che esiste un regime di aiuti quando le caratteristiche di un approccio sistematico soddisfino i requisiti di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Al contrario, il Tribunale si è limitato a dichiarare, al punto 124, che la Commissione non aveva dimostrato l'esistenza di una prassi amministrativa costante attraverso un siffatto approccio sistematico.

68. Questo argomento della Commissione nell'ambito della prima parte del suo motivo è pertanto inoperante.

### ***b) Sulla dimostrazione dell'esistenza della prassi amministrativa costante***

69. È pertanto decisivo acclarare se il Tribunale – come lamenta la Commissione – abbia commesso un errore di diritto stabilendo requisiti troppo rigorosi per la dimostrazione dell'esistenza di una prassi amministrativa costante. A tal proposito, il Tribunale ha dichiarato, al punto 134 della sua sentenza, che la Commissione non ha dimostrato, nella decisione controversa, che un approccio sistematico da parte delle autorità tributarie belghe sia esistito e che esso sia stato adottato in tutte le decisioni anticipate.

70. Come esposto *supra*<sup>25</sup>, la valutazione dei fatti da parte del Tribunale non costituisce, in linea di principio, una questione di diritto soggetta, in quanto tale, al controllo della Corte. Tuttavia, una volta che il Tribunale abbia accertato o valutato i fatti, la Corte è competente, ai sensi dell'articolo 256 TFUE, ad effettuare un controllo sulla qualificazione giuridica di tali fatti e sulle conseguenze di diritto che il Tribunale ne ha tratto<sup>26</sup>.

71. Nello specifico, il Tribunale ritiene che la Commissione non abbia dimostrato in maniera giuridicamente soddisfacente l'esistenza di un approccio sistematico (punto 126 della sentenza impugnata). Essa non avrebbe precisato né la scelta del suo campione né i motivi per cui esso era stato considerato rappresentativo dell'insieme delle decisioni anticipate (punto 127 della sentenza impugnata). Sarebbero stati citati esempi in grado di illustrare l'insieme delle decisioni anticipate, senza fornire le motivazioni della loro scelta e della loro rappresentatività (punto 128 della sentenza impugnata).

72. Come sarà esposto nel prosieguo, ai fini della dimostrazione dell'esistenza di un regime, la Commissione può limitarsi ad una verifica per campioni [v. al riguardo *sub* 1).] Occorre pertanto esaminare se il Tribunale non sia incorso in un errore di diritto nel censurare la scelta del campione da parte della Commissione [v. al riguardo *sub* 2)].

<sup>23</sup> Sentenza del 13 aprile 1994, Germania e Pleuger Worthington/Commissione (C-324/90 e C-342/90, EU:C:1994:129, punti 14, 15 e 23).

<sup>24</sup> Sentenza del 13 aprile 1994, Germania e Pleuger Worthington/Commissione (C-324/90 e C-342/90, EU:C:1994:129, punti 14, 15 e 23).

<sup>25</sup> Paragrafo 46 delle presenti conclusioni.

<sup>26</sup> Sentenze del 14 dicembre 2017, EBMA/Giant (Cina) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, punto 33), del 4 febbraio 2020, Uniwersytet Wrocławski e Polonia/REA (C-515/17 P e C-561/17 P, EU:C:2020:73, punto 47), e del 18 giugno 2020, Commissione/RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, punto 93).

1) *Sulla dimostrazione del regime di aiuti sulla base di un campione*

73. La Commissione censura le decisioni anticipate, di solito, quali aiuti individuali<sup>27</sup>. Tuttavia, ciò non impedisce che la Commissione sia in grado di dimostrare, anche nel caso di decisioni anticipate, l'esistenza di una prassi amministrativa costante delle autorità tributarie di uno Stato membro. A tal fine, la Commissione deve però dimostrare che le autorità tributarie procedono in maniera sistematica.

74. Una prassi amministrativa è una prassi in una certa misura costante e generale<sup>28</sup>. Tale prassi è costante se essa si è consolidata a tal punto da suscitare l'impressione che i casi rientranti in una determinata categoria vengano sempre trattati nello stesso modo.

75. Per sua stessa natura, la dimostrazione dell'esistenza di una prassi amministrativa costante presenta una certa vaghezza, soprattutto quando lo Stato non abbia adottato pertinenti disposizioni amministrative. In ogni caso, la mera apparenza di una prassi amministrativa non è sufficiente. A maggior ragione in presenza di una legge, la Commissione è tenuta a dimostrare che la prassi amministrativa abbia costantemente travalicato il mero esercizio dei poteri previsti dalla legge. Altrimenti, la legge stessa costituirebbe il regime di aiuti.

76. Nel caso in esame, la Commissione rimprovera al Belgio il fatto che le sue autorità tributarie avrebbero sistematicamente applicato in modo errato l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92. Infatti, mentre tale disposizione consente un adeguamento degli utili nel caso di accordi tra due società di un gruppo, le autorità tributarie belghe avrebbero concesso l'esenzione a prescindere da siffatti accordi.

77. In base a quanto rilevato dal Tribunale, era sufficiente che gli utili fossero legati a una nuova situazione, come una riorganizzazione che comportasse il trasferimento dell'entità centrale in Belgio, la creazione di posti di lavoro o la realizzazione di investimenti<sup>29</sup>. Le autorità belghe hanno persino promosso – e la Commissione lo ha chiaramente ripetuto all'udienza – la possibilità di adottare decisioni anticipate, mediante le quali veniva effettuata una rettifica in diminuzione degli utili (talvolta indicata anche come esenzione degli utili in eccesso)<sup>30</sup>.

78. Tuttavia, il fatto che un gran numero di decisioni presentino, *prima facie*, il medesimo approccio e la medesima motivazione è indice di una prassi amministrativa costante.

79. A tal fine, la Commissione non è tenuta ad esaminare singolarmente tutte le decisioni contestate, ma può anche basare su un campione la dimostrazione dell'esistenza di una prassi amministrativa costante<sup>31</sup>. La Commissione deve in ogni caso giustificare che la scelta del suo campione è rappresentativa. Il campione deve essere sufficientemente significativo nella fattispecie concreta<sup>32</sup>. Inoltre, il campione potrebbe essere scelto in maniera del tutto casuale o in modo tale che le conclusioni tratte da un'indagine campionaria possano essere estese nella maniera più affidabile possibile alla totalità dei casi.

<sup>27</sup> V. sentenza del Tribunale del 24 settembre 2019, Paesi Bassi e a./Commissione (T-760/15, EU:T:2019:669), nonché le cause pendenti C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione, C-898/19 P, Irlanda/Commissione e a. e C-465/20 P, Commissione/Irlanda e a.

<sup>28</sup> Sentenze del 29 aprile 2004, Commissione/Germania (C-387/99, EU:C:2004:235, punto 42), e del 26 aprile 2005, Commissione/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250, punto 28).

<sup>29</sup> Punto 90 della sentenza impugnata ovvero considerando 103 e 139 della decisione controversa.

<sup>30</sup> Nota 52 della decisione controversa.

<sup>31</sup> V. sentenze del 14 ottobre 1987, Germania/Commissione (248/84, EU:C:1987:437, punto 18), e del 20 dicembre 2017, Spagna/Commissione (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punto 77).

<sup>32</sup> Sentenza del 20 dicembre 2017, Spagna/Commissione (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, punto 77).

80. Con l'adozione di tale ultimo metodo, dalla decisione controversa devono evincersi tutti i parametri rilevanti ai fini della scelta del campione. I motivi adottati dalla Commissione nella sua impugnazione, per i quali il campione è rappresentativo, sarebbero stati aggiunti in un secondo momento e quindi non possono essere presi in considerazione.

*2) Dimostrazione dell'esistenza di una prassi amministrativa costante nel presente caso*

81. Si tratta quindi di stabilire se il Tribunale, al punto 126 della sentenza impugnata, abbia correttamente constatato che, nella decisione controversa, la Commissione non ha dimostrato in maniera soddisfacente l'esistenza di una prassi amministrativa costante.

82. Il Tribunale afferma, al punto 127 della sentenza impugnata, che la Commissione avrebbe esaminato un campione di 22 decisioni anticipate sulle 66 di cui trattasi, ma non avrebbe precisato la scelta di tale campione né i motivi per cui esso è stato considerato rappresentativo dell'insieme delle decisioni anticipate. La Commissione si sarebbe limitata a comprendere, attraverso le decisioni analizzate, il periodo in cui sono state emesse le decisioni impuginate.

83. Inoltre, al punto 128 della sentenza impugnata, il Tribunale censura l'assenza di precisazioni sui motivi per cui sei decisioni anticipate di tale campione siano state descritte in modo sommario nella decisione controversa, la quale non riporta alcun motivo per cui le suddette sei decisioni anticipate siano sufficientemente rappresentative dell'insieme delle 66 decisioni anticipate.

84. Contrariamente a quanto sostenuto dal Tribunale, la decisione controversa non è censurabile nella misura in cui le sei decisioni anticipate citate come esempi costituiscano soltanto – nelle parole del Tribunale – «esempi in grado di illustrare»<sup>33</sup>. Infatti, gli esempi esplicativi non coincidono affatto con i motivi alla base di una decisione, bensì mirano solo alla sua illustrazione.

85. Tuttavia, con riguardo ai motivi alla base della decisione controversa, la scelta della Commissione deve essere rappresentativa, come è già stato esposto nei paragrafi precedenti. A tal fine, devono essere presi in considerazione tutti i parametri che hanno portato alla scelta del campione. Tali parametri devono essere valutati nel contesto di un giudizio complessivo<sup>34</sup>.

86. Nel caso in esame, la Commissione ha esaminato anzitutto 22 delle 66 decisioni anticipate, in modo che il campione comprendesse 1/3 delle decisioni. Tale numero è incontestabile. Inoltre, tutte le decisioni sono state adottate dal medesimo soggetto, segnatamente dall'autorità belga competente per le decisioni anticipate.

87. Inoltre, tutte le 22 decisioni anticipate scelte ed analizzate prevedevano adeguamenti degli utili a favore dei richiedenti, che facevano parte di un gruppo multinazionale. In tal modo, le autorità tributarie belghe hanno applicato quella che la Commissione definisce una tassazione fittizia degli utili di talune società, che non trova il suo fondamento nell'articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92.

<sup>33</sup> Punto 128 della sentenza impugnata.

<sup>34</sup> V. in generale la giurisprudenza consolidata sull'obbligo di motivazione, sentenze del 2 aprile 1998, Commissione/Sytraval e Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, punto 63), dell'11 dicembre 2008, Commissione/Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, punto 43), del 10 marzo 2016, HeidelbergCement/Commissione (C-247/14 P, EU:C:2016:149, punto 16), e del 4 giugno 2020, Ungheria/Commissione (C-456/18 P, EU:C:2020:421, punto 57).

88. Infine, la Commissione ha scelto le decisioni adottate negli anni 2004, 2007, 2010 e 2013. Invero, tale informazione emerge unicamente dal considerando 3 della decisione controversa, il quale non è inserito nella parte concernente la valutazione della misura, bensì si limita alla descrizione del procedimento.

89. Dalla tabella rappresentata in modo efficace nel considerando 59 della decisione controversa risulta chiaramente che queste 22 decisioni rientranti nel campione rappresentano l'insieme delle decisioni degli anni prescelti. Non essendo stata adottata alcuna decisione nel 2004, la Commissione ha preso in considerazione il 2005, il primo anno di adozione delle decisioni anticipate di tale natura. Al riguardo, il Tribunale ha correttamente comprovato, al punto 127 della sentenza impugnata, l'affermazione della Commissione secondo cui l'esame di detti anni consentiva di comprendere decisioni adottate all'inizio, a metà e alla fine del periodo in questione.

90. Pertanto, nella decisione controversa, la Commissione esprimeva che il campione era nel complesso rappresentativo e quindi sufficiente a dimostrare l'esistenza di una prassi amministrativa costante.

91. Tale conclusione non viene modificata dalla circostanza che le singole richieste siano state ritirate dopo la fase preliminare. In base al punto 112 della sentenza impugnata, nel 2014 solo il 50% circa delle richieste è sfociato in una decisione anticipata. Quanto all'altra metà delle richieste, non è stata adottata alcuna decisione.

92. Tuttavia, tale osservazione è priva di rilievo perché, da un lato, la Commissione non ha incluso l'anno 2014 nel suo campione e, dall'altro, le autorità belghe hanno informato la Commissione che «dall'introduzione del regime contestato non hanno rifiutato nessuna richiesta di decisione anticipata relativa al regime sugli utili in eccesso»<sup>35</sup>. In tale contesto, la Commissione poteva presumere di comprendere l'intera prassi decisionale delle autorità tributarie belghe.

93. Nell'ambito del controllo degli aiuti, occorre pertanto tener conto del fatto che la Commissione dipende dalla cooperazione dello Stato membro interessato. Essa può inviare richieste di informazioni allo Stato membro a norma degli articoli 5, 12 e 20 del regolamento 2015/1589. La Commissione può pertanto confidare nell'accuratezza e nella completezza delle informazioni fornite dallo Stato membro e non è tenuta a svolgere ulteriori indagini.

94. Di conseguenza, nella decisione controversa, la Commissione ha esposto in maniera soddisfacente la scelta del campione e i motivi per cui ha ritenuto che tale campione fosse rappresentativo dell'insieme delle decisioni anticipate. Non è quindi necessario approfondire ulteriormente l'argomento della Commissione secondo cui un rinvio alla decisione di avvio del procedimento nella decisione controversa è sufficiente a soddisfare i requisiti di allegazione<sup>36</sup>

95. In conclusione, il Tribunale è quindi incorso in un errore di diritto, qualificando erroneamente il campione come non rappresentativo in maniera giuridicamente soddisfacente, vale a dire insufficiente a dimostrare l'esistenza di una prassi amministrativa costante.

<sup>35</sup> «Precisiamo che non è stata adottata nessuna decisione negativa», considerando 59 della decisione controversa e nota 41.

<sup>36</sup> Non appare manifesta la sua inerenza al contesto della decisione controversa. La decisione di avvio del procedimento e la decisione negativa costituiscono due atti giuridici diversi, adottati in due momenti distinti da differenti prospettive, soggetti a diversi criteri di controllo giurisdizionale.

**c) Conclusione sulla prima parte del motivo**

96. La prima parte del motivo è pertanto fondata.

**2. Sulla seconda condizione «senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione» (seconda parte del motivo)**

97. Nella seconda parte del motivo, la Commissione fa valere che il Tribunale abbia interpretato erroneamente la seconda condizione stabilita dall'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, segnatamente, che non siano necessarie ulteriori misure di attuazione.

98. Nel punto 120 della sentenza impugnata, il Tribunale rileva che la Commissione ha erroneamente concluso che il regime di esenzione belga degli utili in eccesso di cui trattasi non richiedeva ulteriori misure di attuazione.

99. In precedenza, al punto 86 della sentenza impugnata, il Tribunale ha definito correttamente la condizione di un regime di aiuti ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, secondo cui gli aiuti individuali devono essere concessi senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione. A tal fine, è importante che gli elementi essenziali del regime di aiuti in questione risultino dalle disposizioni identificate come fondamento di detto del regime.

100. Tuttavia, l'errore di diritto commesso dal Tribunale, come esposto *supra*<sup>37</sup>, investe anche la parte del motivo in discorso. Il Tribunale, avendo considerato non sufficientemente dimostrata la prassi amministrativa costante delle autorità tributarie belghe, ha esaminato la condizione della mancanza di misure di attuazione solo rispetto al fondamento legale degli adeguamenti degli utili di cui all'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92.

101. Ove alla base del regime di aiuti si trovi una legge, la sua applicazione da parte dell'amministrazione rappresenta tipicamente una possibile ulteriore misura di attuazione. Tuttavia, non si riscontrano siffatte misure qualora gli aiuti individuali vengano concessi già sulla base della legge senza che l'amministrazione abbia la facoltà di adottare decisioni individuali.

102. Al punto 87 della sentenza impugnata, il Tribunale rileva correttamente, in linea di principio, che le autorità nazionali non possano disporre di un «margine di discrezionalità». Anzi, il loro potere deve limitarsi ad un'applicazione tecnica. Solo in tal modo è preclusa la possibilità di ulteriori misure di attuazione. È quindi decisivo se le autorità dispongano di un reale margine decisionale oppure di un mero potere decisionale vincolato. Il fatto che sia necessaria una richiesta del contribuente è irrilevante ai fini della necessità di ulteriori misure di attuazione, come correttamente sottolineato dal Tribunale al punto 100 della sentenza impugnata.

103. Tuttavia, quando – come nel presente caso – l'atto è costituito da una prassi amministrativa costante, non sono previste di solito ulteriori misure di attuazione, dato che detta prassi consiste già in una serie di misure di concessione di aiuti individuali.

104. Nel caso di una prassi amministrativa costante è dato rilevare l'esistenza di un'ulteriore misura di attuazione unicamente nell'attribuzione ai singoli funzionari amministrativi, nell'ambito di tale prassi, di un potere decisionale individuale che consenta loro di discostarsi dal trattamento effettivamente applicato.

<sup>37</sup> Paragrafi 81 e seguenti delle presenti conclusioni.



105. Tale non è il caso di cui trattasi. Ogniquale volta le autorità tributarie belghe abbiano compiuto, al di là del tenore letterale dell'articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92, un'analisi comparativa dell'utile con una società non facente parte di un gruppo, ha sempre avuto luogo un adeguamento all'utile comparativo inferiore di una società non facente parte di un gruppo. In considerazione del fatto che tale adeguamento è stato effettuato sulla base dello stesso metodo senza eccezioni, ne discende che l'autorità non disponesse di un margine decisionale individuale e indipendente.

106. In particolare, nel presente procedimento nulla depone a favore del fatto che le autorità tributarie belghe possano procedere a differenti adeguamenti degli utili nel caso in cui due identiche società del gruppo richiedano una decisione anticipata, in quanto ritengono che una società debba essere avvantaggiata in misura maggiore rispetto all'altra.

107. A tal riguardo, il Tribunale ha commesso un errore di diritto nel ritenere che nella fattispecie di cui trattasi fossero necessarie ulteriori misure di attuazione. Ne consegue che anche la seconda parte del motivo è fondata.

### ***3. Sulla terza condizione della definizione dei beneficiari nell'atto in linea generale e astratta (terza parte del motivo)***

108. Con la terza parte del motivo, la Commissione contesta al Tribunale di aver interpretato erroneamente la terza condizione posta dall'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589, segnatamente la definizione dei beneficiari in linea generale e astratta, e di aver snaturato i considerando 66, 102 e 103, 109, nonché 139 e 140 della decisione controversa, ritenendo che fossero necessarie ulteriori misure di attuazione per determinare i beneficiari dell'esenzione degli utili in eccesso.

109. La definizione dei beneficiari è oggetto di trattazione del Tribunale ai punti da 114 a 119 della sentenza impugnata, ove esso perviene alla conclusione, al punto 119, che detta definizione dev'essere necessariamente effettuata mediante ulteriori misure di attuazione. Nel punto 115 della sentenza impugnata si afferma che i beneficiari non possono essere identificati unicamente sulla base dell'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92. Secondo il successivo punto 116, i soggetti considerati dalla Commissione beneficiari del regime di cui al considerando 102 della decisione controversa corrisponderebbero a una categoria molto più specifica di quella definita dalla legge. Tuttavia, gli altri atti identificati dalla Commissione non fornirebbero ulteriori precisazioni (punto 117 della sentenza impugnata).

110. Anche a tal riguardo il Tribunale ha commesso un errore di diritto. È pur vero che al punto 115 della sentenza impugnata il Tribunale applica, in linea di principio, il criterio corretto alla definizione dei beneficiari in linea generale e astratta ai sensi dell'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Una siffatta definizione è generale e astratta nel caso in cui i beneficiari possano essere identificati unicamente sulla base dell'atto senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione.

111. Nello stesso punto, il Tribunale ha peraltro correttamente ritenuto che l'articolo 185, paragrafo 2, lettera b), del CIR 92 limiti il beneficio dell'esenzione alle imprese facenti parte di un «gruppo multinazionale di società». Sotto tale profilo, il considerando 109 della decisione controversa, dall'identica formulazione, non è stato snaturato.

112. Tuttavia, al punto 116 della sentenza impugnata, il Tribunale non riconosce che la descrizione dettagliata del beneficiario di cui al considerando 102 della decisione controversa fa parte essa stessa del regime di aiuti<sup>38</sup>. Il fatto che i beneficiari del regime identificati dalla Commissione differiscano da quelli di cui all'articolo 185, paragrafo 2, del CIR 92 è dovuto alla semplice circostanza che la Commissione ha qualificato come regime di aiuti non la disposizione menzionata, bensì la prassi amministrativa costante.

113. Il Tribunale ha pertanto impropriamente considerato la definizione di beneficiari contenuta nell'atto – nella fattispecie, la prassi amministrativa costante – come priva di carattere generale e astratto. Anche la terza parte del motivo d'impugnazione è quindi fondata.

#### ***4. Conclusione sulla fondatezza dell'impugnazione***

114. In conclusione, il Tribunale ha erroneamente ritenuto che, nel caso di specie, non ricorressero le condizioni di cui all'articolo 1, lettera d), del regolamento 2015/1589. Al contrario, nella decisione controversa, la Commissione ha dimostrato in maniera soddisfacente che la prassi belga della rettifica in diminuzione degli utili delle società facenti parte di gruppi multinazionali costituisce un regime di aiuti ai sensi della disposizione menzionata. L'impugnazione è quindi fondata.

### **C. Sul ricorso dinanzi al Tribunale**

115. Ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dello Statuto, in caso di annullamento della decisione del Tribunale, la Corte può statuire definitivamente sulla controversia, qualora lo stato degli atti lo consenta, oppure rinviare la causa al Tribunale.

116. Nel presente caso lo stato degli atti non consente alla Corte di statuire definitivamente. Infatti, anche nel caso in cui la Corte affermasse che tutte le condizioni di un regime di aiuti siano soddisfatte, il Tribunale dovrà ancora valutare se le decisioni anticipate sulla rettifica in diminuzione degli utili costituiscano aiuti di Stato e se il recupero dei presunti aiuti violi, in particolare, i principi della legalità e della tutela del legittimo affidamento in quanto ordinato in maniera erranea.

117. Il Tribunale non ha esaminato i motivi adottati al riguardo. Nemmeno nei procedimenti sospesi collegati alla presente causa pilota i pertinenti motivi sono stati oggetto di discussione in contraddittorio dinanzi al Tribunale. Il loro esame richiede l'adozione di ulteriori misure di organizzazione del procedimento<sup>39</sup>. Ne consegue che occorre rinviare la causa al Tribunale affinché sia decisa da quest'ultimo.

### **D. Irricevibilità dell'impugnazione incidentale**

118. Occorre inoltre esaminare se l'impugnazione incidentale presentata dal Belgio sia ricevibile.

<sup>38</sup> Paragrafo 78 delle presenti conclusioni.

<sup>39</sup> V. sentenza dell'8 settembre 2020, Commissione e Consiglio/Carreras Sequeros e a. (C-119/19 P e C-126/19 P, EU:C:2020:676, punto 130) con riguardo alla situazione opposta.

119. Ai sensi dell'articolo 56, paragrafo 2, prima frase, dello Statuto della Corte di giustizia, qualsiasi parte che sia rimasta parzialmente o totalmente soccombente nelle sue conclusioni può proporre l'impugnazione. Nel caso di specie, la conclusione del Belgio tende all'annullamento della decisione del Tribunale nella parte in cui quest'ultimo ha respinto il primo motivo da esso addotto.

120. Anche nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 178, paragrafo 1, del regolamento di procedura, le conclusioni dell'impugnazione «tendono all'annullamento, totale o parziale, della decisione del Tribunale», la Corte ha affermato che costituisce un principio fondamentale in materia di impugnazione il fatto che quest'ultima deve essere diretta avverso il dispositivo della decisione del Tribunale e non può limitarsi a mirare alla modifica di parte della motivazione di tale decisione<sup>40</sup>.

121. Ciò è anche in linea con la formulazione della disposizione generale sulle conclusioni dell'impugnazione di cui all'articolo 169, paragrafo 1, del regolamento di procedura. Secondo tale disposizione, un'impugnazione diretta ad ottenere, non già un annullamento, anche solo parziale, della sentenza impugnata, ossia del suo dispositivo, bensì unicamente la modifica di taluni punti della motivazione di tale sentenza, è irricevibile<sup>41</sup>.

122. Occorre, quale condizione preliminare, che ogni ricorrente in impugnazione abbia un interesse ad agire. Ciò si evince già dall'articolo 56, paragrafo 2, prima frase, dello Statuto della Corte di giustizia e si applica anche all'impugnazione incidentale.

123. Tale ipotesi non ricorre nel presente caso. Le alternative sono due: l'impugnazione della Commissione è respinta e l'annullamento della decisione controversa diventa definitivo, come chiede il Belgio, oppure la Corte rinvia la causa al Tribunale, sulle cui considerazioni in merito alla competenza fiscale degli Stati membri la Corte potrà statuire solo in un'ulteriore impugnazione.

124. L'impugnazione incidentale del Belgio è dunque irricevibile.

## **VI. Spese**

125. Ai sensi dell'articolo 184, paragrafo 2, del regolamento di procedura, quando l'impugnazione è accolta e la Corte statuisce definitivamente sulla controversia, la Corte statuisce sulle spese. Dato che tale ipotesi non ricorre nel caso di specie, la decisione sulle spese è riservata.

## **VII. Conclusione**

126. Propongo che la Corte si pronunci come segue:

1. L'impugnazione incidentale del Regno del Belgio è respinta in quanto irricevibile.

<sup>40</sup> Sentenze del 14 novembre 2017, *British Airways/Commissione* (C-122/16 P, EU:C:2017:861, punto 51), del 25 luglio 2018, *Société des produits Nestlé e a./Mondelez UK Holdings & Services* (C-84/17 P, C-85/17 P e C-95/17 P, EU:C:2018:596, punto 41), e del 16 luglio 2020, *Inclusion Alliance for Europe/Commissione* (C-378/16 P, EU:C:2020:575, punto 57).

<sup>41</sup> Sentenze del 15 novembre 2012, *Al-Aqsa/Consiglio* (C-539/10 P e C-550/10 P, EU:C:2012:711, punti 44 e 50), e del 25 luglio 2018, *Société des produits Nestlé e a./Mondelez UK Holdings & Services* (C-84/17 P, C-85/17 P e C-95/17 P, EU:C:2018:596, punti 42 e 43).

2. La sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 14 febbraio 2019, Belgio e Magnetrol International/Commissione (T-131/16 e T-263/16, EU:T:2019:91), è annullata.
3. La causa è rinviata al Tribunale affinché si pronunci sui restanti motivi.
4. La decisione sulle spese è riservata.