



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

2 febbraio 2023 *

«Impugnazione – Aiuti di Stato – Articolo 107, paragrafo 1, TFUE – Regime di tassazione applicabile ad alcuni contratti di locazione finanziaria per l'acquisto di navi (regime spagnolo di tax lease) – Requisito relativo alla selettività – Obbligo di motivazione – Principio di tutela del legittimo affidamento – Principio di certezza del diritto – Recupero dell'aiuto»

Nelle cause riunite C-649/20 P, C-658/20 P e C-662/20 P,

aventi ad oggetto tre impugnazioni ai sensi dell'articolo 56 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, proposte il 1° dicembre e il 3 dicembre 2020,

Regno di Spagna, rappresentato da S. Centeno Huerta, A. Gavela Llopis, I. Herranz Elizalde e S. Jiménez García, in qualità di agenti,

ricorrente nella causa C-649/20 P,

Lico Leasing SA, con sede in Madrid (Spagna),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA, con sede in Madrid,

rappresentate da J.M. Rodríguez Cárcamo e M.A. Sánchez, abogados,

ricorrenti nella causa C-658/20 P,

Caixabank SA, con sede in Barcellona (Spagna),

Asociación Española de Banca, con sede in Madrid,

Unicaja Banco SA, con sede in Malaga (Spagna),

Liberbank SA, con sede in Madrid,

Banco de Sabadell SA, con sede in Sabadell (Spagna),

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, con sede in Bilbao (Spagna),

Banco Santander SA, con sede in Santander (Spagna),

Santander Investment SA, con sede in Boadilla del Monte (Spagna),

* Lingua processuale: lo spagnolo.

Naviera Séneca AIE, con sede in Las Palmas de Gran Canaria (Spagna),
Industria de Diseño Textil SA (Inditex), con sede in Arteixo (Spagna),
Naviera Nebulosa de Omega AIE, con sede in Las Palmas de Gran Canaria,
Abanca Corporación Bancaria SA, con sede in Betanzos (Spagna),
Ibercaja Banco SA, con sede in Saragozza (Spagna),
Naviera Bósforo AIE, con sede in Las Palmas de Gran Canaria,
Joyería Tous SA, con sede in Lleida (Spagna),
Corporación Alimentaria Guissona SA, con sede in Guissona (Spagna),
Naviera Muriola AIE, con sede in Madrid,
Poal Investments XXI SL, con sede in San Sebastián de los Reyes (Spagna),
Poal Investments XXII SL, con sede in San Sebastián de los Reyes,
Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, con sede in Madrid,
Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, con sede in Madrid,
Caamaño Sistemas Metálicos SL, con sede in Culleredo (Spagna),
Blumaq SA, con sede in Vall de Uxó (Spagna),
Grupo Ibérica de Congelados SA, con sede in Vigo (Spagna),
RNB SL, con sede in La Pobla de Vallbona (Spagna),
Inversiones Antaviana SL, con sede in Paterna (Spagna),
Banco de Albacete SA, con sede in Boadilla del Monte,
Bodegas Muga SL, con sede in Haro (Spagna), e
Aluminios Cortizo SAU, con sede in Padrón (Spagna),

rappresentate da E. Abad Valdenebro, J.L. Buendía Sierra, R. Calvo Salinero e A. Lamadrid de Pablo, abogados,

ricorrenti nella causa C-662/20 P,

sostenute da:

Decal España SA, con sede in Barcellona, rappresentata da M.-J. Silva Sánchez, abogado,

interveniente nella causa C-662/20 P,

procedimento in cui l'altra parte è:

Commissione europea, rappresentata da J. Carpi Badía, V. Di Bucci, É. Gippini Fournier e P. Němečková, in qualità di agenti,

convenuta in primo grado,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis (relatore) e Z. Csehi, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: M. Ferreira, amministratrice principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 giugno 2022,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 29 settembre 2022,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con le loro impugnazioni, il Regno di Spagna, la Lico Leasing SA e la Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión (in prosieguo: la «PYMAR») SA, nonché la Caixabank SA, la Asociación Española de Banca, la Unicaja Banco SA, la Liberbank SA, la Banco de Sabadell SA, la Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, la Banco Santander SA, la Santander Investment SA, la Naviera Séneca AIE, la Industria de Diseño Textil SA (Inditex), la Naviera Nebulosa de Omega AIE, la Abanca Corporación Bancaria SA, la Ibercaja Banco SA, la Naviera Bósforo AIE, la Joyería Tous SA, la Corporación Alimentaria Guissona SA, la Naviera Muriola AIE, la Poal Investments XXI SL, la Poal Investments XXII SL, la Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, la Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, la Caamaño Sistemas Metálicos SL, la Blumaq SA, la Grupo Ibérica de Congelados SA, la RNB SL, la Inversiones Antaviana SL, la Banco de Albacete SA, la Bodegas Muga SL e la Aluminios Cortizo SAU (in prosieguo, congiuntamente: la «Caixabank e a.») chiedono l'annullamento della sentenza del 23 settembre 2020, Spagna e a./Commissione (T-515/13 RENV e T-719/13 RENV; in prosieguo: la «sentenza impugnata»), con cui il Tribunale ha respinto i ricorsi di annullamento proposti dal Regno di Spagna, dalla Lico Leasing e dalla PYMAR avverso la decisione 2014/200/UE della Commissione, del 17 luglio 2013, relativa al regime di aiuti SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) al quale la Spagna ha dato esecuzione – Regime di tassazione applicabile ad alcuni contratti di locazione finanziaria (GU 2014, L 114, pag. 1; in prosieguo: la «decisione controversa»).

I. Fatti all'origine della controversia

- 2 A seguito di denunce relative al fatto che il regime spagnolo di tax lease, come applicato a taluni accordi di locazione finanziaria per l'acquisto di navi (in prosieguo: il «regime spagnolo di tax lease»), consentiva alle compagnie di trasporto marittimo di acquistare navi costruite da cantieri navali spagnoli beneficiando di prezzi ridotti dal 20% al 30%, la Commissione europea ha avviato il procedimento d'indagine formale ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE con la decisione C(2011) 4494 definitivo, del 29 giugno 2011 (GU 2011, C 276, pag. 5).
- 3 Nel corso di tale procedimento, la Commissione ha constatato che, fino alla data di adozione di tale decisione, il regime spagnolo di tax lease era stato utilizzato per operazioni consistenti nella costruzione di navi da parte di cantieri navali e nel loro acquisto da parte di compagnie di trasporto marittimo, nonché nel finanziamento di tali operazioni tramite una struttura giuridica e finanziaria ad hoc predisposta da una banca. Il regime spagnolo di tax lease coinvolgeva, per ogni nave ordinata, una compagnia di trasporto marittimo, un cantiere navale, una banca, una società di leasing e un gruppo d'interesse economico (GIE), costituito da tale banca e da investitori acquirenti di partecipazioni in tale GIE. Quest'ultimo prendeva in locazione la nave da una società di leasing fin dall'inizio della costruzione della nave e la concedeva successivamente in locazione alla compagnia di trasporto marittimo nell'ambito di un contratto di noleggio a scafo nudo. Il GIE si impegnavo ad acquistare detta nave alla scadenza del contratto di leasing, mentre la compagnia di trasporto marittimo si impegnavo ad acquistarla alla scadenza del contratto di noleggio a scafo nudo. Secondo la decisione controversa, si trattava di un sistema di pianificazione fiscale destinato a creare vantaggi fiscali per gli investitori in un GIE «trasparente sotto il profilo fiscale» e a trasferire parte di tali vantaggi a una compagnia di trasporto marittimo sotto forma di riduzione del prezzo della stessa nave.
- 4 La Commissione ha rilevato che le operazioni condotte nell'ambito del regime spagnolo di tax lease combinavano cinque misure previste in varie disposizioni del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (regio decreto legislativo 4/2004, che approva la versione consolidata della legge relativa all'imposta sulle società), del 5 marzo 2004 (BOE n. 61, dell'11 marzo 2004, pag. 10951; in prosieguo: il «TRLIS»), e del Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (regio decreto 1777/2004, che approva il regolamento relativo all'imposta sulle società), del 30 luglio 2004 (BOE n. 189, del 6 agosto 2004, pag. 37072; in prosieguo: il «RIS»). Tali cinque misure erano l'ammortamento accelerato di beni locati previsto all'articolo 115, paragrafo 6, del TRLIS (in prosieguo: l'«ammortamento anticipato»), l'applicazione discrezionale dell'ammortamento anticipato risultante dall'articolo 48, paragrafo 4, e dall'articolo 115, paragrafo 11, del TRLIS nonché dall'articolo 49 del RIS, le disposizioni relative ai GIE, il regime d'imposta sul tonnellaggio previsto agli articoli da 124 a 128 del TRLIS e le disposizioni dell'articolo 50, paragrafo 3, del RIS.
- 5 Secondo l'articolo 115, paragrafo 6, del TRLIS, l'ammortamento anticipato iniziava alla data in cui il bene locato diventava operativo, ossia non prima della consegna del bene e dell'inizio del suo uso da parte del locatario. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 115, paragrafo 11, del TRLIS, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, su richiesta formale del locatario, poteva fissare una data d'inizio anticipata per l'ammortamento in questione. L'articolo 115, paragrafo 11, del TRLIS imponeva due condizioni generali per l'ammortamento anticipato. Le condizioni specifiche applicabili ai GIE erano contenute nell'articolo 48, paragrafo 4, del TRLIS. Il procedimento di autorizzazione di cui all'articolo 115, paragrafo 11, del TRLIS era precisato all'articolo 49 del RIS.

- 6 Il regime d'imposta sul tonnellaggio è stato autorizzato nel 2002 come aiuto di Stato compatibile con il mercato interno sulla base degli orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi del 5 luglio 1997 (GU 1997, C 205, pag. 5), come modificati dalla comunicazione C(2004) 43 della Commissione (GU 2004, C 13, pag. 3; in prosieguo: gli «orientamenti per i trasporti marittimi»), dalla decisione C(2002) 582 definitivo della Commissione, del 27 febbraio 2002, relativa all'aiuto di Stato N 736/2001 al quale la Spagna ha dato esecuzione – Regime d'imposta delle società di trasporto marittimo basato sul tonnellaggio (GU 2004, C 38, pag. 4; in prosieguo: la «decisione della Commissione del 27 febbraio 2002 relativa all'imposta sul tonnellaggio»). Nell'ambito di tale regime, le imprese iscritte in uno dei registri delle compagnie di trasporto marittimo che abbiano ottenuto un'autorizzazione dell'amministrazione fiscale a tal fine sono tassate non già in funzione di ricavi e spese, bensì del tonnellaggio. La legislazione spagnola consente ai GIE di iscriversi in uno di tali registri, pur non essendo compagnie di trasporto marittimo.
- 7 L'articolo 125, paragrafo 2, del TRLIS prevedeva una procedura speciale per le navi già acquistate al momento del passaggio al regime d'imposta sul tonnellaggio e per le navi usate acquistate quando l'impresa già beneficiava di tale regime. Nelle normali condizioni di applicazione di detto regime, le eventuali plusvalenze erano tassate all'ingresso del medesimo regime e si presumeva che la tassazione delle plusvalenze, anche se ritardata, avvenisse quando la nave veniva venduta o dismessa. Tuttavia, in deroga a tale disposizione, l'articolo 50, paragrafo 3, del RIS disponeva che, quando le navi erano acquistate mediante un'opzione call nell'ambito di un contratto di locazione precedentemente approvato dalle autorità fiscali, esse erano considerate navi nuove e non già usate, ai sensi dell'articolo 125, paragrafo 2, del TRLIS, senza tener conto del fatto che fossero già state ammortizzate, sicché le eventuali plusvalenze non erano soggette ad imposta. Tale deroga, che non è stata notificata alla Commissione, è stata applicata soltanto ai contratti di locazione specifici approvati dalle autorità fiscali nel contesto delle domande di applicazione dell'ammortamento anticipato ai sensi dell'articolo 115, paragrafo 11, del TRLIS, ossia in relazione alle navi di nuova costruzione e locate, acquistate mediante operazioni rientranti nel regime spagnolo di tax lease e, con una sola eccezione, provenienti da cantieri navali spagnoli.
- 8 Applicando tutte le misure sopradescritte, il GIE otteneva i vantaggi fiscali in due fasi. Nella prima fase, era applicato un ammortamento anticipato e accelerato del costo della nave locata nell'ambito del regime normale dell'imposta sulle società, con la conseguenza di considerevoli perdite per il GIE, le quali, in considerazione della trasparenza fiscale dei GIE, erano deducibili dai redditi degli investitori in misura proporzionale alla rispettiva quota nello stesso GIE. Mentre tale ammortamento anticipato e accelerato è di norma compensato successivamente dal pagamento di maggiori imposte quando la nave sia completamente ammortizzata o quando quest'ultima venga venduta creando una plusvalenza, i risparmi fiscali derivanti dal trasferimento delle perdite iniziali agli investitori erano salvaguardati, in una seconda fase, in virtù del passaggio dello stesso GIE al regime d'imposta sul tonnellaggio, che consentiva l'esenzione totale delle plusvalenze derivanti dalla vendita della nave alla compagnia di trasporto marittimo.
- 9 Pur ritenendo che il regime spagnolo di tax lease dovesse essere descritto come un «sistema», la Commissione ha ugualmente analizzato ciascuna delle misure in questione separatamente. Con la decisione controversa, essa ha deciso che, fra tali misure, quelle derivanti dall'articolo 115, paragrafo 11, del TRLIS, relative all'ammortamento anticipato, quelle derivanti dall'applicazione del regime d'imposta sul tonnellaggio a imprese, navi o attività non ammissibili e quelle derivanti dall'articolo 50, paragrafo 3, del RIS (in prosieguo: le «misure fiscali di cui trattasi») costituivano un aiuto di Stato a favore dei GIE e dei loro investitori, al quale la Spagna aveva dato illegalmente esecuzione dal 1° gennaio 2002 in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE. Essa ha

dichiarato che le misure fiscali di cui trattasi erano incompatibili con il mercato interno, tranne i casi in cui l'aiuto corrispondesse a una remunerazione conforme al mercato per l'intermediazione degli investitori finanziari e fosse trasferito a compagnie di trasporto marittimo ammissibili ai sensi degli orientamenti per i trasporti marittimi. La Commissione ha deciso che il Regno di Spagna doveva porre fine all'applicazione di tale regime di aiuti in quanto incompatibile con il mercato interno e doveva recuperare l'aiuto incompatibile presso gli investitori dei GIE che ne avevano beneficiato, senza la possibilità per tali beneficiari di trasferire l'onere del recupero di tale aiuto ad altre persone.

- 10 Tuttavia, la Commissione ha deciso che non si sarebbe effettuato alcun recupero riguardo agli aiuti concessi nell'ambito di operazioni di finanziamento in merito alle quali le autorità nazionali competenti si fossero impegnate a concedere il beneficio delle misure con un atto giuridicamente vincolante adottato prima del 30 aprile 2007, data di pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* della sua decisione 2007/256/CE, del 20 dicembre 2006, relativa al regime di aiuti a cui la Francia ha dato esecuzione ai sensi dell'articolo 39 CA del codice generale delle imposte – Aiuto di Stato C 46/2004 (ex NN 65/2004) (GU 2007, L 112, pag. 41; in prosieguo: la «decisione sui GIE fiscali francesi»).

II. Procedimento antecedente le impugnazioni e sentenza impugnata

- 11 Con atti introduttivi depositati presso la cancelleria del Tribunale il 25 settembre e il 30 dicembre 2013, il Regno di Spagna, da un lato, nonché la Lico Leasing e la PYMAR, dall'altro, hanno proposto un ricorso diretto all'annullamento della decisione controversa. Le due cause sono state riunite ai fini della sentenza.
- 12 Con sentenza del 17 dicembre 2015, Spagna e a./Commissione (T-515/13 e T-719/13, EU:T:2015:1004), il Tribunale ha annullato la decisione controversa.
- 13 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria della Corte il 29 febbraio 2016, la Commissione ha proposto impugnazione contro tale sentenza del Tribunale. Nell'ambito di tale impugnazione, la Bankia SA, la quale è stata in seguito incorporata dalla Caixabank, e altre 33 entità, con ordinanza del presidente della Corte del 21 dicembre 2016, Commissione/Spagna e a. (C-128/16 P, non pubblicata, EU:C:2016:1007), sono state ammesse ad intervenire a sostegno delle conclusioni della Lico Leasing e della PYMAR.
- 14 Con sentenza del 25 luglio 2018, Commissione/Spagna e a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), la Corte ha annullato detta sentenza del Tribunale, ha rinviato le cause a quest'ultimo, ha riservato le spese e ha dichiarato che le intervenienti in sede di impugnazione dovevano sopportare le proprie spese.
- 15 A seguito di tale rinvio, il Tribunale, con la sentenza impugnata, ha respinto i ricorsi. In tale sentenza, il Tribunale ha rigettato il motivo delle ricorrenti vertente sulla violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e relativo alla selettività del regime spagnolo di tax lease, dichiarando, in sostanza, che l'esistenza di un ampio potere discrezionale dell'amministrazione fiscale ai fini dell'autorizzazione dell'ammortamento anticipato era sufficiente per qualificare il regime spagnolo di tax lease come selettivo nel suo complesso. Il Tribunale ha respinto anche i motivi vertenti su un difetto di motivazione della decisione controversa, sulla violazione del principio di parità di trattamento, sulla violazione dei principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto nonché dei principi applicabili al recupero dell'aiuto. Per quanto riguarda

quest'ultimo motivo, esso ha stabilito che la Commissione non era incorsa in un errore di diritto ordinando il recupero integrale dell'aiuto in questione presso gli investitori, sebbene parte del vantaggio in questione fosse stata trasferita a terzi.

III. Procedimento dinanzi alla Corte e conclusioni delle parti

- 16 Con ordinanza del presidente della Corte del 2 agosto 2021, la Decal España SA è stata ammessa ad intervenire a sostegno delle conclusioni della Caixabank e a. nella causa C-662/20 P.
- 17 Sentite le parti e l'avvocato generale, la Corte ha deciso di riunire le cause C-649/20 P, C-658/20 P e C-662/20 P ai fini della fase orale del procedimento e della sentenza, conformemente all'articolo 54 del regolamento di procedura della Corte.
- 18 Con le loro impugnazioni, il Regno di Spagna, la Lico Leasing e la PYMAR, nonché la Caixabank e a., sostenuti dalla Decal España, chiedono alla Corte di annullare la sentenza impugnata, di annullare la decisione controversa e di condannare la Commissione alle spese.
- 19 La Commissione chiede il rigetto dell'impugnazione nella causa C-662/20 P in quanto irricevibile e, in subordine, in quanto infondata, nonché il rigetto delle impugnazioni nelle cause C-649/20 P e C-658/20 P. Essa chiede, inoltre, la condanna del Regno di Spagna, della Lico Leasing, della PYMAR, della Caixabank e a., nonché della Decal España alle spese.

IV. Sulle impugnazioni

A. Sulla ricevibilità dell'impugnazione nella causa C-662/20 P

- 20 Mentre la Caixabank e a. sostengono che il Tribunale le ha legittimamente ammesse a intervenire nel procedimento di rinvio e che la loro impugnazione è pertanto ricevibile, la Commissione ritiene invece che esse, oltre a non aver dimostrato in che modo la sentenza impugnata le concerna direttamente, non siano «parti intervenienti», ai sensi dell'articolo 56, secondo comma, seconda frase, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e non siano legittimate a proporre impugnazione, in quanto non hanno la qualità di intervenienti nella causa T-719/13 RENV.
- 21 Di conseguenza, al punto 65 della sentenza impugnata, violando l'articolo 217 del suo regolamento di procedura, il Tribunale avrebbe commesso un errore di diritto nel riconoscere loro la qualità di intervenienti, mentre invece esse non avevano mai chiesto di intervenire dinanzi a detto giudice e tale articolo limiterebbe in modo inequivocabile le parti legittimate a depositare osservazioni nell'ambito del procedimento successivo al rinvio di una causa da parte della Corte a quelle aventi la qualità di «parti nel procedimento dinanzi al Tribunale».
- 22 A tal proposito, il Tribunale, al punto 65 della sentenza impugnata, ha rilevato che, poiché la Corte aveva rinviato le cause dinanzi allo stesso Tribunale affinché esaminasse taluni motivi che sollevavano questioni giuridiche aventi un interesse per la Bankia, le altre 32 entità e la Aluminios Cortizo, corrispondeva all'interesse di una buona amministrazione della giustizia ammettere le intervenienti dinanzi alla Corte come parti intervenienti nel procedimento di rinvio al fine di assicurare l'adeguato trattamento del contenzioso pendente dinanzi allo stesso Tribunale e di promuovere la continuità del contraddittorio. Il Tribunale ha respinto l'argomento della

Commissione vertente sulla violazione dell'articolo 217, paragrafo 1, del suo regolamento di procedura, dichiarando che il testo di tale disposizione non ostava necessariamente a ciò, poiché non definiva le «parti nel procedimento dinanzi al Tribunale» e non escludeva che le parti intervenienti dinanzi alla Corte potessero acquisire per questo motivo una siffatta qualità nell'ambito di un rinvio.

- 23 Così statuendo, il Tribunale non ha commesso alcun errore di diritto. Infatti, come dichiarato dalla Corte al punto 124 dell'ordinanza del 1° agosto 2022, Soudal e Esko-Graphics/Magnetrol e Commissione [C-74/22 P(I) EU:C:2022:632], occorre ritenere che l'articolo 40 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, il rispetto dei diritti procedurali garantiti agli intervenienti dal regolamento di procedura del Tribunale e il principio di buona amministrazione della giustizia impongano, nell'ambito di un'articolazione coerente dei procedimenti dinanzi alla Corte e al Tribunale, che un interveniente in sede di impugnazione goda di pieno diritto dello status di interveniente dinanzi al Tribunale, quando una causa è rinviata dinanzi a detto giudice a seguito dell'annullamento da parte della Corte di una decisione del Tribunale.
- 24 Ne consegue che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, la Caixabank e a. avevano la qualità di parti intervenienti dinanzi al Tribunale e, ai sensi dell'articolo 56, secondo comma, seconda frase, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, sono legittimate a proporre impugnazione contro la sentenza impugnata, qualora quest'ultima le concerna direttamente.
- 25 A tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che una parte ricorrente che possa essere chiamata a rimborsare una somma in esecuzione della sentenza del Tribunale deve essere considerata come direttamente interessata da tale sentenza (sentenza del 26 ottobre 2016, DEI e Commissione/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 Orbene, è pacifico che, in esecuzione della sentenza impugnata, la quale ha respinto i ricorsi dei ricorrenti dinanzi al Tribunale diretti all'annullamento della decisione controversa, la Caixabank e a. possono essere chiamate a rimborsare gli aiuti da esse ricevuti, oggetto di tale decisione. Di conseguenza, la Caixabank e a. devono essere considerate direttamente interessate da tale sentenza. La loro impugnazione è pertanto ricevibile.

B. Sui motivi vertenti sulla selettività del regime spagnolo di tax lease

- 27 Con il secondo motivo di impugnazione nella causa C-649/20 P e con il primo motivo delle impugnazioni nelle cause C-658/20 P e C-662/20 P, il Regno di Spagna, la Lico Leasing e la PYMAR, nonché la Caixabank e a., sostenuti dalla Decal España, contestano al Tribunale di aver violato l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE per quanto riguarda la selettività del regime spagnolo di tax lease.

1. Sulla ricevibilità

- 28 La Commissione sostiene che tali motivi sono irricevibili in quanto estenderebbero l'ambito della controversia. Infatti, il Regno di Spagna, la Lico Leasing e la PYMAR non avrebbero dedotto, nei loro ricorsi, alcun motivo vertente sulla selettività del regime spagnolo di tax lease e, in particolare, non avrebbero sostenuto dinanzi al Tribunale che la decisione controversa era inficiata da un errore di diritto sulla base del rilievo che la Commissione non avrebbe esaminato

la selettività di tale regime mediante il metodo di analisi in tre fasi affrontato ai punti 83 e 97 della sentenza impugnata, che consiste, al fine di valutare se una misura fiscale nazionale abbia carattere selettivo, nell'individuare il regime tributario comune, nel valutare se la misura in questione presenti carattere selettivo verificando se essa deroghi a tale regime tributario comune, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga, e nell'esaminare se lo Stato membro abbia dimostrato che tale misura era giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui la stessa si inseriva (in prosieguo: il «metodo di analisi in tre fasi della selettività dell'aiuto»).

- 29 Secondo una giurisprudenza consolidata, la competenza della Corte nell'ambito dell'esame di un'impugnazione è limitata alla valutazione in diritto della soluzione che è stata fornita ai motivi e agli argomenti discussi dinanzi al giudice di primo grado. Una parte non può quindi sollevare per la prima volta dinanzi alla Corte un motivo che non ha dedotto dinanzi al Tribunale, dato che ciò equivarrebbe a consentirle di sottoporre alla Corte, la cui competenza in materia d'impugnazione è limitata, una controversia più ampia di quella di cui è stato investito il Tribunale (sentenza del 6 ottobre 2021, Sigma Alimentos Exterior/Commissione, C-50/19 P, EU:C:2021:792, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Ciò premesso, un ricorrente è legittimato a proporre un'impugnazione deducendo dinanzi alla Corte motivi ed argomenti tratti dalla medesima sentenza impugnata e volti a censurarne, in diritto, la fondatezza (sentenza del 6 ottobre 2021, Sigma Alimentos Exterior/Commissione, C-50/19 P, EU:C:2021:792, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Nel caso di specie, i ricorrenti sostengono che il Tribunale ha commesso un errore di diritto nel respingere il motivo vertente sulla violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE e relativo alla selettività del regime spagnolo di tax lease, escludendo l'applicazione del metodo di analisi in tre fasi della selettività dell'aiuto. Pertanto, poiché il secondo motivo di impugnazione nella causa C-649/20 P e il primo motivo delle impugnazioni nelle cause C-658/20 P e C-662/20 P mettono in discussione le conseguenze di diritto tratte dal Tribunale dalla soluzione che esso stesso ha fornito a un motivo discusso dinanzi ad esso, non si può ritenere che il secondo e il primo motivo di tali impugnazioni modifichino l'oggetto della controversia dinanzi al Tribunale.
- 32 Il secondo e il primo motivo di dette impugnazioni sono, di conseguenza, ricevibili.

2. Nel merito

- 33 Con i loro motivi, i ricorrenti contestano al Tribunale di non aver applicato il metodo di analisi in tre fasi della selettività dell'aiuto, di aver stabilito, commettendo errori di diritto, che il regime spagnolo di tax lease era selettivo sulla base del rilievo che l'amministrazione fiscale disponeva di un potere discrezionale ai fini dell'autorizzazione dell'ammortamento anticipato, di aver commesso un errore di diritto non avendo proceduto al raffronto fra le situazioni delle imprese beneficiarie del regime spagnolo di tax lease e di quelle che ne sono escluse, di aver esaminato la selettività del regime spagnolo di tax lease con riferimento a una sola delle misure di cui era composto e non già nel suo complesso.

a) Sulla censura relativa all'omessa applicazione del metodo di analisi in tre fasi della selettività dell'aiuto

1) Argomenti delle parti

- 34 I ricorrenti contestano al Tribunale di non aver applicato il metodo di analisi in tre fasi che sarebbe richiesto dalla Corte per valutare la selettività di un aiuto, in quanto il Tribunale avrebbe omesso di individuare il regime tributario comune, di valutare se il regime spagnolo di tax lease presentasse carattere selettivo verificando se esso derogasse a tale regime tributario comune, in quanto introduceva differenziazioni tra operatori che si trovavano in una situazione fattuale e giuridica analoga, e di esaminare se lo Stato membro avesse dimostrato che tale regime era giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui lo stesso si inseriva.
- 35 A tal proposito, nell'ambito del suo primo motivo di impugnazione, il Regno di Spagna ritiene che il Tribunale abbia violato quanto statuito dalla Corte al punto 71 della sentenza del 25 luglio 2018, Commissione/Spagna e a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591).
- 36 La CaixaBank e a. sostengono che, dopo aver constatato che la Commissione non aveva applicato il metodo di analisi in tre fasi della selettività dell'aiuto nella decisione controversa, il Tribunale ha evitato di trarre le conseguenze di diritto che ne derivavano snaturando il considerando 156 di tale decisione. Infatti, al punto 87 della sentenza impugnata, il Tribunale avrebbe osservato che la Commissione aveva fondato l'esistenza della selettività del regime spagnolo di tax lease su due ragionamenti alternativi, vale a dire l'esistenza di un potere discrezionale dell'amministrazione fiscale e il carattere settoriale del regime spagnolo di tax lease, mentre, in realtà, la Commissione aveva presentato tali due elementi non già come due ragionamenti alternativi, bensì come parti indissociabili di uno stesso unico ragionamento. Pertanto, sostituendo la propria motivazione a quella di detta decisione, il Tribunale avrebbe commesso un errore di diritto.
- 37 La Commissione sostiene che tale censura è infondata.

2) Giudizio della Corte

- 38 Occorre osservare, in primo luogo, che, al punto 46 della sentenza del 25 luglio 2018, Commissione/Spagna e a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), la Corte ha dichiarato che, non riconoscendo ai GIE la qualità di beneficiari delle misure fiscali di cui trattasi per il motivo che simili entità erano «fiscalmente trasparenti», il Tribunale aveva commesso un errore di diritto.
- 39 Al punto 58 di tale sentenza, la Corte ha constatato che le considerazioni le quali hanno indotto il Tribunale a censurare la valutazione della Commissione si fondavano sulla premessa errata secondo cui solo gli investitori, e non i GIE, potessero essere considerati i beneficiari dei vantaggi derivanti dalle misure fiscali di cui trattasi. La Corte ha osservato che, pertanto, avendo omesso di verificare se il sistema di autorizzazione dell'ammortamento anticipato conferisse all'amministrazione fiscale un potere discrezionale idoneo a favorire le attività esercitate dai GIE che partecipavano al regime spagnolo di tax lease o avente l'effetto di favorire tali attività, il Tribunale era incorso in un errore di diritto.
- 40 Inoltre, al punto 67 della sentenza del 25 luglio 2018, Commissione/Spagna e a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), la Corte ha rilevato, in risposta a un motivo dedotto dalla Commissione, che si fondava sulla stessa premessa errata la valutazione del Tribunale secondo cui i vantaggi ottenuti

dagli investitori che avevano partecipato alle operazioni realizzate nell'ambito del regime spagnolo di tax lease non potevano essere considerati selettivi, dal momento che tali operazioni erano aperte, alle medesime condizioni, a qualsiasi impresa senza distinzione. La Corte ha aggiunto, ai punti da 68 a 71 di detta sentenza, che, d'altronde, tale valutazione costituiva, alla luce della 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), un errore di diritto, in quanto il Tribunale non aveva esaminato se la Commissione avesse dimostrato che le misure fiscali in questione introducevano, tramite i loro effetti concreti, un trattamento differenziato fra operatori, laddove gli operatori che beneficiavano dei vantaggi fiscali e quelli che ne erano esclusi si trovavano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario, in una situazione fattuale e giuridica analoga.

- 41 Da tali punti della sentenza del 25 luglio 2018, Commissione/Spagna e a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), si evince che la Corte, contrariamente a quanto sostenuto dal Regno di Spagna, non ha prescritto di effettuare nel caso di specie un'analisi in tre fasi della selettività del regime spagnolo di tax lease, bensì ha invitato il Tribunale a esaminare se la procedura di autorizzazione dell'ammortamento anticipato conferisse all'amministrazione fiscale un potere discrezionale idoneo a favorire le attività esercitate dai GIE che partecipavano al regime spagnolo di tax lease o avente l'effetto di favorire tali attività.
- 42 L'argomento del Regno di Spagna secondo il quale il Tribunale, nella sentenza impugnata, avrebbe violato quanto statuito dalla Corte nella sentenza del 25 luglio 2018, Commissione/Spagna e a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), non è, di conseguenza, fondato.
- 43 In secondo luogo, come occorre rilevare, il Tribunale ha constatato, al punto 87 della sentenza impugnata, che nella decisione controversa la Commissione non aveva proceduto, quantomeno esplicitamente, all'analisi in tre fasi della selettività del regime spagnolo di tax lease, ma che, al considerando 156 di detta decisione, la Commissione aveva indicato che il regime spagnolo di tax lease, considerato nel suo complesso, era selettivo, da un lato, a causa del potere discrezionale dell'amministrazione fiscale di autorizzare l'ammortamento anticipato sulla base di condizioni imprecise e, dall'altro, in quanto l'amministrazione fiscale autorizzava unicamente operazioni nell'ambito del regime spagnolo di tax lease intese a finanziare navi d'alto mare. Come altresì rilevato dal Tribunale allo stesso punto di detta sentenza, in udienza la Commissione aveva fatto valere che l'esistenza di un potere discrezionale dell'amministrazione fiscale di concedere la sua autorizzazione era di per sé sufficiente a rendere il regime spagnolo di tax lease selettivo nel suo complesso.
- 44 Se è vero che, in detto punto della sentenza impugnata, il Tribunale non ha riprodotto fedelmente la formulazione del considerando 156 della decisione controversa, in cui mancano i termini «da un lato» e «dall'altro», i quali avrebbero potuto suggerire che la valutazione della Commissione sulla selettività del regime spagnolo di tax lease si basasse su due ragionamenti diversi, resta nondimeno il fatto che, in tale considerando, la Commissione ha affermato che «il vantaggio [era] selettivo in quanto era soggetto ai poteri discrezionali conferiti all'amministrazione fiscale dalla procedura d'autorizzazione preventiva obbligatoria e dalla formulazione imprecisa delle condizioni applicabili all'ammortamento anticipato» e che, «[p]oiché altre misure applicabili unicamente alle attività di trasporto marittimo ammissibili in base agli orientamenti per i trasporti marittimi (...) [dipendevano] da tale autorizzazione preventiva, il regime spagnolo di tax lease nel complesso [era] selettivo». Come ha aggiunto la Commissione, «[n]e consegue che l'amministrazione fiscale [autorizzava] le operazioni nell'ambito del regime in questione soltanto per finanziare navi d'alto mare (selettività settoriale)».

- 45 Pertanto, se è vero che la Commissione ha fatto riferimento all'esistenza di una selettività settoriale, tuttavia nella decisione controversa essa si è correttamente basata sull'esistenza di un potere discrezionale in capo all'amministrazione fiscale per ritenere che il regime spagnolo di tax lease fosse selettivo nel suo complesso. Di conseguenza, contrariamente a quanto sostenuto dalla Caixabank e a., il Tribunale non ha snaturato tale decisione né ha sostituito la propria motivazione a quella contenuta in tale decisione.
- 46 In terzo luogo, occorre ricordare che, per quanto riguarda il requisito relativo alla selettività del vantaggio, il quale è costitutivo della nozione di «aiuto di Stato» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, giacché tale disposizione vieta gli aiuti che «favor[iscono] talune imprese o talune produzioni», da una giurisprudenza costante della Corte risulta che la valutazione di tale condizione richiede di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, una misura statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detto regime (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 47 Quando la misura di cui trattasi è considerata un regime di aiuti e non un aiuto individuale, incombe alla Commissione dimostrare se tale misura, benché essa preveda un vantaggio di portata generale, ne attribuisca il beneficio esclusivo a talune imprese o a taluni settori di attività (v., in tal senso, 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 55).
- 48 Il metodo di analisi in tre fasi della selettività dell'aiuto, richiamato dai ricorrenti, è stato concepito, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 47 delle sue conclusioni, al fine di svelare la selettività nascosta di misure fiscali vantaggiose di cui qualsiasi impresa può apparentemente beneficiare. Esso non è, per contro, rilevante ai fini dell'esame della selettività di una misura fiscale vantaggiosa la cui concessione dipenda dal potere discrezionale dell'amministrazione fiscale e che, pertanto, non può considerarsi avere carattere generale (v., in tal senso, sentenza del 29 giugno 1999, DM Transport, C-256/97, EU:C:1999:332, punto 27).
- 49 Ne discende che non è fondato l'argomento della Caixabank e a., secondo cui il Tribunale non avrebbe tratto le conseguenze di diritto dalla sua constatazione che la Commissione non aveva applicato, nella decisione controversa, il metodo di analisi in tre fasi della selettività dell'aiuto, e che deve essere respinta la censura relativa a siffatta omissione.

b) Sulle censure relative al potere discrezionale dell'amministrazione fiscale, all'omesso esame della comparabilità delle situazioni e all'omesso esame della selettività del regime spagnolo di tax lease nel suo complesso

1) Argomenti delle parti

- 50 Con tali censure, che occorre esaminare congiuntamente, i ricorrenti contestano, in primo luogo, al Tribunale di avere stabilito, ai punti da 88 a 100 della sentenza impugnata, che l'amministrazione fiscale disponeva di un potere discrezionale di concedere l'ammortamento anticipato. Il ragionamento del Tribunale sarebbe, a tal proposito, errato e in contrasto con la giurisprudenza della Corte.

- 51 I ricorrenti sostengono, in particolare, che il Tribunale ha commesso un errore di diritto operando una distinzione tra «selettività de iure» e «selettività de facto» e, quindi, non ha verificato se, nei fatti, l'esercizio del potere dell'amministrazione avesse effettivamente comportato un trattamento favorevole ingiustificato di taluni operatori rispetto ad altri che si trovavano in una situazione analoga. In ogni caso, il Tribunale non avrebbe menzionato alcuna disposizione regolamentare o prassi amministrativa da cui si evincerebbe che la misura in questione avrebbe favorito specificamente i GIE. In definitiva, la distinzione tra «selettività de iure» e «selettività de facto» implicherebbe un'inversione dell'onere della prova, in quanto siffatta distinzione avrebbe la conseguenza di liberare la Commissione dall'obbligo di dimostrare che il regime fiscale è selettivo a causa dei suoi effetti.
- 52 Inoltre, il Tribunale avrebbe erroneamente qualificato il regime spagnolo di tax lease come «selettivo» sulla base del rilievo che l'amministrazione fiscale aveva il potere di effettuare una valutazione delle domande volte ad ottenere l'ammortamento anticipato. Così facendo, il Tribunale avrebbe quindi trascurato il fatto che l'esistenza di un potere discrezionale in capo all'amministrazione fiscale non consente di presumere che la misura di cui trattasi abbia carattere selettivo e avrebbe confuso il carattere discrezionale di una decisione di tale amministrazione e la valutazione dei documenti forniti dagli operatori economici che quest'ultima deve effettuare nell'ambito dell'esercizio del suo potere amministrativo.
- 53 Il regime di autorizzazione dell'ammortamento anticipato si sarebbe basato su criteri obiettivi che non consentivano all'amministrazione fiscale di scegliere i beneficiari e avrebbe consentito di evitare frodi o abusi, il che costituirebbe una finalità appropriata e conforme al sistema fiscale di cui trattasi. A tal proposito, il Tribunale avrebbe erroneamente rilevato, al punto 97 della sentenza impugnata, che l'articolo 49, paragrafo 6, del RIS non permetteva di garantire che la sua utilizzazione fosse circoscritta a situazioni di lotta alla frode.
- 54 In secondo luogo, i ricorrenti contestano al Tribunale di aver stabilito, al punto 101 della sentenza impugnata, che il regime spagnolo di tax lease era selettivo nel suo complesso, pur avendo esaminato solo una delle misure di cui era composto e non avendo quindi effettuato un'analisi delle altre misure e degli effetti che avrebbero prodotto congiuntamente.
- 55 In terzo luogo, il Regno di Spagna nonché la Caixabank e a. ritengono che il Tribunale abbia commesso, al punto 100 della sentenza impugnata, un errore di diritto non avendo proceduto al raffronto tra le situazioni di fatto e di diritto delle imprese alle quali era concesso il beneficio del regime spagnolo di tax lease e delle imprese che ne erano escluse.
- 56 La Commissione ritiene che tali censure non siano fondate.

2) Giudizio della Corte

- 57 Come occorre rilevare, il Tribunale ha giustamente ricordato, al punto 88 della sentenza impugnata, che l'esistenza di un sistema di autorizzazione non implica di per sé l'esistenza di una misura selettiva e ciò avviene nel caso in cui il potere discrezionale dell'autorità competente sia limitato alla verifica delle condizioni stabilite per perseguire finalità fiscali identificabili e i criteri che tale autorità è chiamata ad applicare siano insiti nella natura del regime fiscale (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punti 23 e 24). Inoltre, il Tribunale ha giustamente ricordato che, per contro, qualora le autorità competenti dispongano di un ampio potere discrezionale per determinare i beneficiari e le condizioni della misura concessa, l'esercizio di tale potere deve allora essere considerato tale da favorire talune imprese o talune

produzioni rispetto ad altre, che si troverebbero, dal punto di vista dell'obiettivo perseguito, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punto 27).

- 58 Ai punti da 89 a 93 della sentenza impugnata, il Tribunale ha stabilito che, ai sensi dell'articolo 115 del TRLIS e dell'articolo 49 del RIS, come rilevato dalla Commissione nella decisione controversa, il sistema di autorizzazione in questione era fondato sull'ottenimento di un'autorizzazione preventiva, piuttosto che su una semplice notifica, sulla base di criteri vaghi che esigevano un'interpretazione da parte dell'amministrazione fiscale e sui quali quest'ultima non aveva pubblicato orientamenti, pertanto tali criteri non potevano essere considerati obiettivi. Il Tribunale ha constatato, in particolare, che dall'articolo 115, paragrafo 11, del TRLIS risultava che l'amministrazione fiscale poteva fissare la data di inizio dell'ammortamento alla luce delle «peculiarità della durata del contratto» o del «carattere specifico del suo uso economico», le quali costituivano criteri vaghi per loro natura e la cui interpretazione conferiva un potere discrezionale significativo all'amministrazione fiscale, come rilevato dalla Commissione al considerando 133 della decisione controversa.
- 59 Il Tribunale ha osservato, al punto 94 della sentenza impugnata, che l'articolo 49 del RIS conferiva altresì un potere discrezionale significativo all'amministrazione fiscale, consentendo a quest'ultima, da un lato, di chiedere tutte le informazioni e tutti i documenti che essa reputava opportuni, ivi comprese le informazioni relative alle ricadute positive per l'economia e il lavoro in Spagna risultanti dai contratti di costruzione delle navi, senza un nesso evidente con il rispetto dei criteri previsti all'articolo 115, paragrafo 11, del TRLIS e, dall'altro, di concedere o respingere l'autorizzazione, ma anche di fissare l'inizio dell'ammortamento ad una data diversa da quella proposta dal soggetto passivo, senza ulteriori precisazioni.
- 60 Al punto 97 della sentenza impugnata, il Tribunale ha stabilito che, per tale ragione, il testo dell'articolo 49 del RIS non permetteva di garantire che la sua utilizzazione fosse circoscritta a situazioni di lotta alla frode.
- 61 Al punto 100 della sentenza impugnata, il Tribunale ha concluso che l'esistenza di aspetti discrezionali era idonea a favorire i beneficiari rispetto ad altri contribuenti che si trovavano in una situazione di fatto e giuridica paragonabile e, in particolare, da tali aspetti discrezionali risultava che altri GIE avrebbero potuto non beneficiare dell'ammortamento anticipato alle stesse condizioni, nonché analogamente, a causa di detti aspetti discrezionali, altre imprese operanti in altri settori o aventi un'altra forma, ma in una situazione di fatto e giuridica analoga, avrebbero potuto non beneficiarne necessariamente alle stesse condizioni. Il Tribunale ha stabilito che, alla luce del carattere discrezionale de iure delle disposizioni esaminate, era irrilevante che la loro applicazione fosse stata discrezionale o meno de facto.
- 62 Infine, al punto 101 della sentenza impugnata, il Tribunale ha dichiarato che, dal momento che una delle misure, ovvero l'autorizzazione dell'ammortamento anticipato, la quale consentiva di beneficiare del regime spagnolo di tax lease nel suo complesso, era selettiva, la Commissione aveva correttamente ritenuto che il sistema fiscale in questione fosse selettivo nel suo complesso.
- 63 A tal proposito, occorre rilevare, in primo luogo, che, contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, il Tribunale, per valutare se il potere dell'amministrazione fiscale di autorizzare l'ammortamento anticipato avesse carattere discrezionale, non era tenuto a verificare se, nei fatti, l'esercizio di tale potere avesse effettivamente comportato un trattamento favorevole ingiustificato di taluni operatori rispetto ad altri che si trovavano in una situazione analoga.

Infatti, nel caso di un regime di aiuti, la Commissione è tenuta, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 68 delle sue conclusioni, a realizzare l'esame di tale regime effettuando un'analisi ex ante, effettuata con riferimento al momento dell'adozione del regime in questione. La Commissione deve unicamente dimostrare che il regime fiscale di cui trattasi è tale da favorire i suoi beneficiari, verificando che quest'ultimo, considerato globalmente, tenuto conto delle sue caratteristiche specifiche, sia idoneo a condurre, al momento della sua adozione, ad un'imposizione inferiore rispetto a quella risultante dall'applicazione del regime d'imposizione generale (v., in tal senso, sentenza del 4 marzo 2021, Commissione/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, punti 86 e 87).

- 64 Di conseguenza, il Tribunale non ha commesso alcun errore di diritto nello stabilire, al punto 100 della sentenza impugnata, che, alla luce del carattere discrezionale de iure delle disposizioni nazionali esaminate, era irrilevante che la loro applicazione fosse stata discrezionale o meno de facto.
- 65 In secondo luogo, si deve rammentare che, secondo la giurisprudenza della Corte, per quanto riguarda l'analisi, nell'ambito dell'esame di un'impugnazione, delle valutazioni del Tribunale in merito al diritto nazionale, la Corte è competente solamente a verificare se vi sia stato uno snaturamento di tale diritto, il quale deve risultare manifestamente dai documenti del fascicolo, senza che sia necessario effettuare una nuova valutazione né dei fatti né delle prove (v., in tal senso, sentenze del 5 luglio 2011, Edwin/UAMI, C-263/09 P, EU:C:2011:452, punto 53; del 9 novembre 2017, TV2/Danmark/Commissione, C-649/15 P, EU:C:2017:835, punti 49 e 50, nonché del 20 dicembre 2017, Comunidad Autónoma de Galicia e Retegal/Commissione, C-70/16 P, EU:C:2017:1002, punto 72).
- 66 Orbene, i ricorrenti non deducono un simile snaturamento del diritto nazionale. In particolare, essi non hanno sostenuto né provato che il Tribunale abbia formulato constatazioni manifestamente in contrasto con il contenuto delle disposizioni del diritto nazionale oppure che abbia attribuito all'una o all'altra di esse una portata che manifestamente non le spettasse in rapporto agli altri elementi del fascicolo (v., per analogia, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punto 21).
- 67 Ne consegue che devono essere respinti in quanto irricevibili gli argomenti dei ricorrenti volti a dimostrare che, contrariamente a quanto stabilito dal Tribunale, il regime di autorizzazione dell'ammortamento anticipato si basava su criteri obiettivi che non consentivano all'amministrazione fiscale di scegliere i beneficiari, al pari dell'affermazione secondo cui il Tribunale avrebbe erroneamente rilevato che l'articolo 49 del RIS non permetteva di garantire che la sua utilizzazione fosse circoscritta a situazioni di lotta alla frode.
- 68 Inoltre, dai punti 57 e 63 della presente sentenza risulta che il Tribunale, per valutare il carattere selettivo del regime spagnolo di tax lease, non era tenuto a verificare se la situazione fattuale e giuridica delle imprese beneficiarie di tale misura e quella delle imprese che ne erano state escluse fossero analoghe, bensì spettava allo stesso valutare se detta misura fosse tale da favorire talune imprese rispetto ad altre che si trovavano in una situazione fattuale e giuridica analoga, il che si verifica qualora le autorità competenti dispongano di un ampio potere discrezionale per determinare i beneficiari e le condizioni della stessa misura.
- 69 Pertanto, poiché il Tribunale ha dichiarato, nell'ambito della sua valutazione del diritto nazionale, che tale diritto conferiva all'amministrazione fiscale, per i motivi sintetizzati ai punti 58 e 59 della presente sentenza, un potere discrezionale significativo per autorizzare l'ammortamento

anticipato, lo stesso non è incorso in alcun errore di diritto nello stabilire, al punto 100 della sentenza impugnata, che l'esistenza degli aspetti discrezionali di tale regime era idonea a favorire i beneficiari rispetto ad altri contribuenti che si trovavano in una situazione di fatto e giuridica paragonabile e nel dichiarare quindi che tale misura presentava carattere selettivo.

- 70 In terzo luogo, per quanto riguarda la questione se il regime spagnolo di tax lease potesse essere considerato selettivo nel suo complesso, occorre ricordare che, nella decisione controversa, dopo aver esaminato la selettività di ciascuna delle misure di cui era composto il regime spagnolo di tax lease, la Commissione ha ritenuto, al considerando 156 della decisione stessa, che il vantaggio conferito dal regime spagnolo di tax lease era selettivo in quanto era soggetto ai poteri discrezionali dell'amministrazione fiscale nell'ambito della procedura d'autorizzazione preventiva dell'ammortamento anticipato e in quanto le altre misure che componevano il regime spagnolo di tax lease, vale a dire il regime di imposta sul tonnellaggio e la non tassazione delle plusvalenze, dipendevano dall'autorizzazione preventiva di tale amministrazione.
- 71 Orbene, da un lato, non risulta che i ricorrenti abbiano contestato dinanzi al Tribunale che il regime di imposta sul tonnellaggio e la non tassazione delle plusvalenze dipendevano dall'autorizzazione preventiva dell'amministrazione fiscale ad effettuare l'ammortamento anticipato. Dall'altro lato, i ricorrenti non affermano che il Tribunale ha snaturato il diritto nazionale rilevando che l'autorizzazione dell'ammortamento anticipato consentiva di beneficiare del regime spagnolo di tax lease nel suo complesso.
- 72 Pertanto, il Tribunale ha potuto giustamente concludere che la Commissione non aveva commesso alcun errore nel ritenere che l'ammortamento anticipato rendesse il regime spagnolo di tax lease selettivo nel suo complesso.
- 73 Da ciò discende che le censure relative al potere discrezionale dell'amministrazione fiscale, all'omesso esame della comparabilità delle situazioni e all'omesso esame della selettività del regime spagnolo di tax lease nel suo complesso devono essere respinte in quanto infondate.
- 74 Di conseguenza, occorre respingere in quanto infondati il secondo motivo di impugnazione nella causa C-649/20 P e il primo motivo delle impugnazioni nelle cause C-658/20 P e C-662/20 P.

C. Motivi vertenti sui principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto

- 75 Con il terzo motivo di impugnazione nella causa C-649/20 P, il secondo e il terzo motivo di impugnazione nella causa C-658/20 P nonché il secondo motivo di impugnazione nella causa C-662/20 P, dedotti in subordine e che occorre esaminare per secondi, il Regno di Spagna, la Lico Leasing e la PYMAR nonché la Caixabank e a. fanno valere che il Tribunale ha commesso errori di diritto nell'applicazione dei principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto.

1. Argomenti delle parti

- 76 Il Regno di Spagna contesta al Tribunale di aver snaturato il suo argomento secondo cui il comportamento della Commissione aveva contribuito all'incertezza del quadro normativo in quanto aveva indotto gli operatori a ritenere che il regime spagnolo di tax lease fosse compatibile con il diritto dell'Unione, effettuando un'analisi separata di tali due principi, che invece il Regno di Spagna aveva dedotto in un unico motivo di ricorso. Il Tribunale avrebbe quindi esaminato taluni elementi dedotti alla luce del principio di tutela del legittimo affidamento e altri elementi alla luce

del principio di certezza del diritto, anziché esaminare tutti tali elementi alla luce di detti due principi, il che avrebbe comportato incoerenze nel ragionamento seguito ai punti 163, 164, 168, 199 e 201 della sentenza impugnata, in particolare per quanto riguarda la decisione sui GIE fiscali francesi, il periodo trascorso fino all'avvio del procedimento di indagine, il regime d'imposta sul tonnellaggio e una lettera del membro della Commissione responsabile della direzione generale (DG) «Concorrenza» del 9 marzo 2009. Inoltre, su ciascuno di tali punti, le valutazioni del Tribunale sarebbero erranee.

- 77 La Lico Leasing e la PYMAR contestano al Tribunale di aver snaturato, al punto 174 della sentenza impugnata, la lettera del 9 marzo 2009 del membro della Commissione responsabile della DG «Concorrenza». Esse censurano, in particolare, il Tribunale per non aver menzionato due paragrafi di tale lettera che, a loro avviso, sono essenziali per comprenderne la portata.
- 78 La Lico Leasing e la PYMAR contestano inoltre al Tribunale di aver erroneamente qualificato, ai punti 199 e 201 della sentenza impugnata, taluni fatti nell'ambito dell'esame del motivo vertente sul principio di certezza del diritto per quanto riguarda la decisione sui GIE fiscali francesi e la lettera del membro della Commissione responsabile della DG «Concorrenza» del 9 marzo 2009.
- 79 La CaixaBank e a., sostenute dalla Decal España, deducono che il Tribunale ha commesso un errore di diritto respingendo, al punto 166 della sentenza impugnata, l'argomento del Regno di Spagna secondo cui il recupero dell'aiuto disposto nella decisione controversa violava il principio di tutela del legittimo affidamento, tenuto conto della decisione della Commissione, del 27 febbraio 2002, relativa all'imposta sul tonnellaggio. Infatti, la ragione addotta in motivazione dal Tribunale, ossia la natura asseritamente finanziaria delle attività dei GIE, si porrebbe in contraddizione con la qualificazione di tali attività adottata dalla Corte nella sentenza del 25 luglio 2018, Commissione/Spagna e a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591). Inoltre, il ragionamento seguito dal Tribunale sarebbe errato e, in ogni caso, inadeguato, in quanto i GIE sarebbero imprese che esercitano un'attività economica nel settore del trasporto marittimo, dal momento che la Commissione ha riconosciuto in diverse occasioni che il noleggio di navi a scafo nudo era un'attività di trasporto marittimo ed ha accettato la sua inclusione in diversi regimi d'imposta sul tonnellaggio autorizzati dalla stessa.
- 80 La Commissione ritiene che taluni degli argomenti dedotti dai ricorrenti siano irricevibili e che gli altri non siano fondati.

2. Giudizio della Corte

- 81 Occorre rammentare, in primo luogo, che, come ricordato dal Tribunale al punto 158 della sentenza impugnata, il diritto di far valere il principio della tutela del legittimo affidamento spetta a qualsiasi amministrato nel quale un'istituzione dell'Unione europea abbia ingenerato fondate aspettative fornendogli precise assicurazioni. Può parlarsi di assicurazioni siffatte quando vengano fornite informazioni precise, incondizionate e concordanti, quale che sia la forma in cui queste vengono comunicate (sentenza del 16 dicembre 2010, Kahla Thüringen Porzellan/Commissione, C-537/08 P, EU:C:2010:769, punto 63). Per quanto riguarda il principio di certezza del diritto, che costituisce un principio generale di diritto dell'Unione, esso è diretto a garantire la prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici derivanti dal diritto dell'Unione ed esige che ogni atto dell'amministrazione che produca effetti giuridici sia chiaro e preciso, affinché gli interessati possano conoscere senza ambiguità i propri diritti ed obblighi e regolarsi di conseguenza (v., in tal senso, sentenza del 3 giugno 2008, Intertanko e a., C-308/06, EU:C:2008:312, punto 69 e giurisprudenza ivi citata).

- 82 Come altresì ricordato dal Tribunale, in sostanza, ai punti 155, 156 e 193 della sentenza impugnata, soltanto in casi eccezionali, per opporsi al recupero di un aiuto di Stato accordato in violazione della procedura prevista all'articolo 108 TFUE, si può invocare un legittimo affidamento nella regolarità di un siffatto aiuto di Stato oppure una violazione del principio di certezza del diritto (v., in tal senso, sentenze del 22 aprile 2008, Commissione/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, punto 107, e del 13 giugno 2013, HGA e a./Commissione, da C-630/11 P a C-633/11 P, EU:C:2013:387, punto 134).
- 83 Poiché il principio di tutela del legittimo affidamento e il principio di certezza del diritto sono due principi distinti, occorre rilevare che il Tribunale ben poteva esaminare separatamente gli argomenti del Regno di Spagna relativi a questi ultimi, benché fossero stati presentati congiuntamente dal Regno di Spagna. Un siffatto esame separato degli argomenti dedotti non costituisce di per sé uno snaturamento di questi ultimi e non è censurabile qualora non implichi un'omessa risposta agli stessi. Orbene, il Regno di Spagna, il quale ritiene che tale esame separato abbia comportato incoerenze nel ragionamento seguito dal Tribunale per respingere il suo motivo, non sostiene che il Tribunale ha ommesso di rispondere ai suoi argomenti.
- 84 In secondo luogo, per quanto riguarda le incoerenze nel ragionamento del Tribunale dedotte dal Regno di Spagna, si deve rammentare che, al considerando 261 della decisione controversa, la Commissione ha osservato che, tenuto conto della complessità delle misure fiscali in esame, non poteva escludere che la decisione 2002/15/CE della Commissione, dell'8 maggio 2001, relativa all'aiuto di Stato erogato dalla Francia in favore della società «Bretagne Angleterre Irlande» («BAI» o «Brittany Ferries») (GU 2002, L 12, pag. 33; in prosieguo: la «decisione Brittany Ferries») avesse potuto ingenerare un'incertezza del diritto in merito alla qualificazione del regime spagnolo di tax lease come aiuto, ma solo fino alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* del 30 aprile 2007 della decisione sui GIE fiscali francesi.
- 85 Al fine di respingere gli argomenti del Regno di Spagna, della Lico Leasing e della PYMAR intesi ad ottenere l'annullamento dell'ordine di recupero dell'aiuto in questione per il periodo che va fino alla pubblicazione della decisione di avvio del procedimento d'indagine formale, ossia il 21 settembre 2011, il Tribunale, ai punti della sentenza impugnata contemplati nelle impugnazioni e, anzitutto, al punto 163 di tale sentenza, ha affermato che non si poteva ritenere che la decisione Brittany Ferries e la decisione sui GIE fiscali francesi fornissero nel caso di specie assicurazioni precise, incondizionate e concordanti, poiché esse non menzionavano né direttamente né indirettamente il regime spagnolo di tax lease.
- 86 Al punto 164 della sentenza impugnata, il Tribunale ha respinto l'argomento fondato su una richiesta di informazioni della Commissione rivolta alle autorità spagnole il 21 dicembre 2001, sulla base del rilievo che tale richiesta e l'eventuale inerzia successiva della Commissione per un determinato periodo non costituivano assicurazioni precise, incondizionate e concordanti quanto alla legittimità del regime spagnolo di tax lease. Il Tribunale ha stabilito che, da un lato, la Commissione si era limitata, in tale richiesta di informazioni, a sollecitare informazioni supplementari concernenti l'eventuale esistenza di un regime di tax lease applicabile alle navi in Spagna al fine di poterlo esaminare alla luce delle norme sugli aiuti di Stato e, dall'altro, la successiva inerzia della Commissione non poteva costituire assicurazioni precise, incondizionate e concordanti, considerato il contenuto della risposta delle autorità spagnole.

- 87 Al punto 166 della sentenza impugnata, il Tribunale ha rilevato che la decisione della Commissione, del 27 febbraio 2002, relativa all'imposta sul tonnellaggio, la quale aveva dichiarato tale regime compatibile con il mercato interno, non poteva aver dato luogo ad un legittimo affidamento, poiché essa verteva sulla gestione di navi possedute o noleggiate, e non sulle attività finanziarie relative al noleggio di navi a scafo nudo.
- 88 Al punto 168 della sentenza impugnata, il Tribunale ha osservato che la decisione 2005/122/CE della Commissione, del 30 giugno 2004, relativa all'aiuto di Stato al quale i Paesi Bassi intendono dare esecuzione in favore di quattro cantieri navali per sei contratti di costruzione navale (GU 2005, L 39, pag. 48), non forniva assicurazioni precise, incondizionate e concordanti quanto alla legittimità del regime spagnolo di tax lease, poiché, in sostanza, da un lato, in tale decisione la Commissione non aveva affermato in maniera precisa, incondizionata e concordante che, dopo aver realizzato un'analisi completa e approfondita, essa era pervenuta alla conclusione che il regime spagnolo di tax lease non costituiva un aiuto di Stato e, dall'altro, l'oggetto di detta decisione era non già il regime spagnolo di tax lease, bensì un regime olandese.
- 89 Al punto 169 della sentenza impugnata, per quanto riguarda la lettera del membro della Commissione responsabile della DG «Concorrenza» del 9 marzo 2009, il Tribunale ha rilevato che tale lettera era stata inviata in risposta alla Ministra del Commercio e dell'Industria del Regno di Norvegia, la quale, dopo aver suggerito che il regime spagnolo di tax lease costituiva un regime di aiuti ai cantieri navali spagnoli, aveva chiesto informazioni sulle azioni che la Commissione intendeva intraprendere al riguardo. Come osservato dal Tribunale, nella sua risposta tale membro della Commissione aveva indicato che quest'ultima aveva esaminato la questione e che, poiché era possibile ricorrere a tale regime per acquistare navi costruite da cantieri navali di altri Stati membri senza discriminazioni, essa non prevedeva di adottare misure aggiuntive «in questa fase». Tuttavia, al punto 174 di tale sentenza, il Tribunale ha stabilito che detta lettera non forniva assicurazioni precise, incondizionate e concordanti, poiché quest'ultima non affermava in tale maniera che, dopo aver realizzato un'analisi completa e approfondita, la Commissione fosse pervenuta alla conclusione che il regime spagnolo di tax lease non costituiva un aiuto di Stato.
- 90 Al punto 199 della sentenza impugnata, il Tribunale ha osservato che, per quanto riguarda gli effetti della pubblicazione della decisione sui GIE fiscali francesi nell'aprile del 2007, la Commissione non era incorsa in errore nel ritenere che tale decisione avesse fatto cessare ogni incertezza giuridica in quanto essa avrebbe dovuto indurre un operatore economico prudente ed accorto a considerare che un regime analogo al regime spagnolo di tax lease potesse costituire un aiuto di Stato. A tal riguardo, il Tribunale ha rilevato che dalla decisione sui GIE fiscali francesi emergeva che un sistema per la costruzione di navi d'alto mare e la loro messa a disposizione di compagnie di trasporto marittimo, con l'intermediazione di GIE e tramite l'impiego di contratti di locazione finanziaria, che generasse taluni vantaggi fiscali, poteva costituire un regime di aiuti di Stato. Il Tribunale ha aggiunto che, se era vero che il regime di cui alla decisione sui GIE fiscali francesi e il regime spagnolo di tax lease non erano identici, tuttavia nessun elemento consentiva di dimostrare che le loro differenze erano più marcate di quelle esistenti fra il regime spagnolo di tax lease e il regime di cui alla decisione Brittany Ferries, invocata dal Regno di Spagna, dalla Lico e dalla PYMAR.
- 91 Ai punti 200, 201 e da 203 a 205 della sentenza impugnata, il Tribunale ha dichiarato che le circostanze posteriori alla pubblicazione della decisione sui GIE fiscali francesi invocate dal Regno di Spagna, dalla Lico Leasing e dalla PYMAR non ostavano a che tale pubblicazione avesse posto fine alla situazione di incertezza giuridica. Il Tribunale ha stabilito che la lettera del membro

della Commissione responsabile della DG «Concorrenza» del 9 marzo 2009 non poteva aver contribuito a creare o a mantenere una situazione d'incertezza giuridica, e che, se era pur vero che la decisione di avvio del procedimento d'indagine formale era stata adottata quasi quattro anni e mezzo dopo la decisione sui GIE fiscali francesi, nondimeno dalla decisione controversa risultava chela Commissione aveva inviato alle autorità spagnole otto richieste di informazioni in detto periodo, che le misure fiscali in questione erano complesse, cosicché alla Commissione non poteva essere addebitato di essere rimasta inerte, e che tale situazione era diversa da quella che aveva dato luogo alla sentenza del 24 novembre 1987, RSV/Commissione (223/85, EU:C:1987:502).

- 92 Si deve constatare che non vi sono incoerenze tra tali diverse valutazioni del Tribunale. In particolare, contrariamente a quanto sostenuto dal Regno di Spagna, non vi è alcuna contraddizione tra, da un lato, la constatazione che non si poteva ritenere che la decisione Brittany Ferries e la decisione sui GIE fiscali francesi fornissero assicurazioni precise, incondizionate e concordanti sulla conformità del regime spagnolo di tax lease al diritto dell'Unione e, dall'altro, il riconoscimento dell'esistenza di un'incertezza giuridica prima dell'adozione di tale seconda decisione. Gli argomenti del Regno di Spagna relativi a tali asserite incoerenze sono, di conseguenza, privi di fondamento.
- 93 In terzo luogo, per quanto riguarda gli errori che il Tribunale avrebbe commesso, secondo il Regno di Spagna, in riferimento alla decisione sui GIE fiscali francesi, al periodo trascorso fino all'avvio del procedimento d'indagine, al regime d'imposta sul tonnellaggio e alla lettera del membro della Commissione responsabile della DG «Concorrenza» del 9 marzo 2009, occorre, sotto un primo profilo, respingere l'argomento secondo cui il Tribunale ha commesso un errore di diritto nello stabilire che la decisione sui GIE fiscali francesi aveva generato una situazione di sicurezza o di certezza del diritto, mentre invece il principio di certezza del diritto richiederebbe l'esistenza di un quadro normativo obiettivamente chiaro e stabile.
- 94 Infatti, è sufficiente osservare che il Tribunale ha accertato non già che la decisione sui GIE fiscali francesi aveva creato una certezza sul fatto che il regime spagnolo di tax lease costituiva un aiuto di Stato, bensì che la Commissione non era incorsa in alcun errore di diritto nel ritenere che tale decisione avesse fatto cessare ogni incertezza giuridica in quanto essa avrebbe dovuto indurre un operatore economico prudente ed accorto a considerare che un regime analogo al regime spagnolo di tax lease potesse costituire un aiuto di Stato. Orbene, così facendo, il Tribunale non ha commesso alcun errore di diritto.
- 95 Sotto un secondo profilo, poiché il Regno di Spagna contesta al Tribunale di aver commesso un errore nel non valutare correttamente il lungo periodo trascorso fino all'avvio del procedimento di indagine formale, occorre rilevare che tale censura mira a rimettere in discussione valutazioni di fatto le quali esulano dal sindacato della Corte nell'ambito dell'esame di un'impugnazione, cosicché gli argomenti a sostegno di tale censura sono irricevibili.
- 96 Sotto un terzo profilo, per quanto riguarda l'argomento del Regno di Spagna relativo all'asserita omessa presa in considerazione, da parte del Tribunale, quale elemento costitutivo del legittimo affidamento, della decisione della Commissione del 27 febbraio 2002 relativa all'imposta sul tonnellaggio, si deve rammentare che tale istituzione ha ritenuto, al considerando 245 della decisione controversa, che la decisione del 27 febbraio 2002 relativa all'imposta sul tonnellaggio non potesse ingenerare il legittimo affidamento che i soggetti le cui attività consistessero esclusivamente nella concessione a noleggio a scafo nudo di una nave fossero ammissibili al regime d'imposta sul tonnellaggio, dal momento che risultava chiaramente che il regime

d'imposta sul tonnellaggio si applicava esclusivamente in relazione alle navi ammissibili e alle attività di trasporto ammissibili. Tale valutazione, da parte della Commissione, del regime d'imposta sul tonnellaggio è stata avallata dal Tribunale al punto 166 della sentenza impugnata. Il Regno di Spagna si limita a sostenere che la decisione della Commissione del 27 febbraio 2002 relativa all'imposta sul tonnellaggio non aveva escluso la gestione delle navi in regime di noleggio a scafo nudo, senza tuttavia dedurre argomenti per dimostrarlo. Di conseguenza, tale argomento del Regno di Spagna deve essere respinto.

- 97 Inoltre, poiché il Regno di Spagna asserisce che, anche supponendo che la Commissione fosse stata nel giusto e che nel caso di specie si trattasse di un'applicazione abusiva del regime d'imposta sul tonnellaggio, il Tribunale avrebbe dovuto riconoscere che ogni operatore avrebbe potuto ritenere che tale applicazione abusiva di un regime di aiuti autorizzato dalla Commissione non comportasse l'obbligo di recupero, occorre constatare che tale argomento non è stato dedotto dinanzi al Tribunale e che, di conseguenza, non si può contestare a quest'ultimo di non aver basato l'esistenza di un legittimo affidamento in capo agli operatori interessati sull'asserita applicazione abusiva del regime d'imposta sul tonnellaggio
- 98 Sotto un quarto profilo, poiché il Regno di Spagna sostiene che il Tribunale ha effettuato una valutazione erranea della lettera del membro della Commissione responsabile della DG «Concorrenza» del 9 marzo 2009, limitandosi ad analizzare gli aspetti formali di tale lettera, si deve rammentare che, conformemente all'articolo 256, paragrafo 1, secondo comma, TFUE, e all'articolo 58, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, l'impugnazione deve limitarsi ai motivi di diritto. Il Tribunale è competente in via esclusiva ad accertare e valutare i fatti pertinenti, nonché gli elementi di prova allegati. La valutazione di detti fatti e di detti elementi di prova non costituisce, quindi, una questione di diritto, come tale soggetta al controllo della Corte nell'ambito dell'esame di un'impugnazione, salvo il caso di snaturamento di tali fatti o di tali elementi (sentenza del 16 luglio 2020, ACTC/EUIPO, C-714/18 P, EU:C:2020:573, punto 67 e giurisprudenza ivi citata). Poiché il Regno di Spagna non ha sostenuto né dimostrato che il Tribunale aveva snaturato tale lettera, i suoi argomenti relativi a quest'ultima sono irricevibili.
- 99 Per quanto riguarda, in quarto luogo, l'argomento della Lico Leasing e della PYMAR relativo allo snaturamento di detta lettera, occorre ricordare che un motivo vertente su uno snaturamento degli elementi di prova prodotti dinanzi al Tribunale può essere accolto solo se l'asserito snaturamento emerge in modo manifesto dagli atti di causa, senza che sia necessario procedere a una nuova valutazione dei fatti e delle prove (sentenza del 2 marzo 2021, Commissione/Italia e a., C-425/19 P, EU:C:2021:154, punto 52 e giurisprudenza ivi citata).
- 100 Orbene, se è vero che il Tribunale non ha riportato testualmente, al punto 174 della sentenza impugnata, i due paragrafi della lettera del membro della Commissione responsabile della DG «Concorrenza» del 9 marzo 2009, menzionati dalla Lico Leasing e dalla PYMAR, tuttavia dalla lettura integrale di tale lettera non emerge in modo manifesto che il Tribunale l'abbia snaturata in qualsiasi modo dichiarando, a detto punto della sentenza impugnata, che essa si limitava ad indicare che il regime spagnolo di tax lease non sembrava operare una discriminazione nei confronti dei cantieri navali di altri Stati membri e che detta lettera aggiungeva che «in questa fase» non erano previste misure aggiuntive. Tale argomento della Lico Leasing e della PYMAR non è quindi fondato.

- 101 Quanto agli argomenti della Lico Leasing e della PYMAR, relativi ad un errore nella qualificazione di taluni fatti nell'ambito dell'esame del motivo vertente sul principio di certezza del diritto per quanto riguarda la decisione sui GIE fiscali francesi e la lettera del membro della Commissione responsabile della DG «Concorrenza» del 9 marzo 2009, risulta che tali argomenti mirano in realtà ad una nuova valutazione dei fatti e degli elementi di prova, il che non rientra nel sindacato esercitato dalla Corte nell'ambito dell'esame di un'impugnazione. Pertanto, tali argomenti sono irricevibili.
- 102 Per quanto riguarda, in quinto luogo, gli argomenti della Caixabank e a., sostenute dalla Decal España, vertenti sul fatto che il Tribunale avrebbe commesso un errore di diritto respingendo l'argomento del Regno di Spagna secondo cui il recupero dell'aiuto disposto con la decisione controversa violava il principio di tutela del legittimo affidamento, tenuto conto della decisione della Commissione del 27 febbraio 2002 relativa all'imposta sul tonnellaggio, si deve osservare che è pur vero che il Tribunale ha commesso un errore al punto 166 della sentenza impugnata rilevando che quest'ultima decisione verteva «sulla gestione di navi possedute o noleggiate, e non sulle attività finanziarie relative al noleggio di navi a scafo nudo, come nella specie». Infatti, come rilevato dalla Corte al punto 42 della sentenza del 25 luglio 2018, Commissione/Spagna e a. (C-128/16 P, EU:C:2018:591), dalla descrizione del regime spagnolo di tax lease risultava che i GIE esercitavano l'attività di acquisizione di navi mediante contratti di locazione, in particolare allo scopo di noleggiarle a scafo nudo e di rivenderle successivamente, circostanza da cui si evince che essi non esercitavano soltanto attività finanziarie.
- 103 Tuttavia, tale errore non incide sulla valutazione del Tribunale secondo cui la decisione della Commissione del 27 febbraio 2002 relativa all'imposta sul tonnellaggio non aveva ingenerato un legittimo affidamento, in quanto, a fondamento di tale valutazione, il Tribunale ha richiamato il considerando 245 della decisione controversa secondo il quale da tale decisione risultava chiaramente che il regime d'imposta sul tonnellaggio si applicava esclusivamente in relazione alle navi ammissibili e alle attività di trasporto marittimo ammissibili, vale a dire alle compagnie di trasporto marittimo registrate ai sensi del diritto spagnolo la cui attività comprende la gestione di navi possedute o noleggiate, cosicché i GIE ne erano esclusi, dal momento che le loro attività consistono esclusivamente nel noleggio a scafo nudo di una nave.
- 104 Tale valutazione non è rimessa in discussione neppure dall'argomento secondo cui i GIE avrebbero esercitato un'attività di trasporto marittimo, argomento che non è stato sostenuto dinanzi al Tribunale e, in ogni caso, non è sviluppato in alcun modo, cosicché appare manifestamente infondato. Detta valutazione non è rimessa in discussione nemmeno dal fatto che in altre decisioni la Commissione avrebbe riconosciuto più volte che il noleggio di navi a scafo nudo costituiva una siffatta attività, dal momento che, in ogni caso, è alla luce dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), TFUE che deve essere valutato se un aiuto soddisfi o meno le condizioni di applicazione che detta disposizione prevede, e non alla luce della prassi anteriore o di altre decisioni della Commissione (v., in tal senso, sentenze del 20 maggio 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, EU:C:2010:291, punto 21, e del 22 settembre 2020, Austria/Commissione, C-594/18 P, EU:C:2020:742, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 105 Da ciò discende che gli argomenti della Caixabank e a. devono essere respinti in quanto infondati.
- 106 Di conseguenza, occorre respingere il terzo motivo di impugnazione nella causa C-649/20 P, nonché il secondo e il terzo motivo di impugnazione nella causa C-658/20 P in quanto in parte irricevibili e in parte infondati, e respingere il secondo motivo di impugnazione nella causa C-662/20 P in quanto infondato.

D. Sul motivo di impugnazione del Regno di Spagna vertente sul difetto di motivazione della sentenza impugnata per quanto riguarda la selettività del regime spagnolo di tax lease e il recupero dell'aiuto in questione

1. Argomenti delle parti

- 107 Con il primo motivo di impugnazione, che occorre esaminare per terzo, il Regno di Spagna contesta al Tribunale di non avere motivato sufficientemente la sentenza impugnata per quanto riguarda l'analisi della selettività del regime spagnolo di tax lease e del recupero dell'aiuto in questione, il che avrebbe violato i diritti della difesa sanciti dall'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.
- 108 Per quanto riguarda, in primo luogo, la selettività del regime spagnolo di tax lease, il Tribunale non avrebbe spiegato, anzitutto, la ragione per cui non era necessario applicare il metodo di analisi in tre fasi della selettività dell'aiuto e si sarebbe limitato a confermare l'affermazione della Commissione secondo la quale il regime nel suo complesso aveva carattere selettivo in considerazione dei poteri discrezionali dell'amministrazione fiscale di autorizzare l'ammortamento anticipato e del fatto che tale amministrazione autorizzava soltanto operazioni destinate al finanziamento di navi.
- 109 Il Tribunale sarebbe poi venuto meno al proprio obbligo di motivazione dichiarando che la decisione controversa era motivata in modo giuridicamente sufficiente, sebbene tale decisione presentasse diverse contraddizioni e omissioni.
- 110 Infine, il Tribunale sarebbe venuto meno al proprio obbligo di motivazione per quanto riguarda la questione se tutte le misure che componevano il regime spagnolo di tax lease dovessero essere considerate un sistema unitario e analizzate nel loro complesso oppure analizzate separatamente esigendo che esse fossero tutte selettive, in quanto ha stabilito, al punto 101 della sentenza impugnata, che, dal momento che una delle misure che consentivano di beneficiare del regime spagnolo di tax lease era selettiva, il sistema era selettivo nel suo complesso.
- 111 In secondo luogo, quanto al recupero dell'aiuto di cui trattasi, il Tribunale sarebbe venuto meno al proprio obbligo di motivazione in quanto si sarebbe limitato a riprodurre il contenuto della decisione controversa senza alcuna giustificazione. Inoltre, il Tribunale si sarebbe contraddetto abbandonando la sua visione d'insieme del regime spagnolo di tax lease come sistema unico per concentrarsi su una sola parte dei suoi partecipanti, ossia gli investitori, per prescrivere il recupero presso questi ultimi e senza prendere in considerazione gli altri beneficiari delle misure che componevano il regime spagnolo di tax lease.
- 112 La Commissione, poiché considera sufficientemente motivata la sentenza impugnata, ritiene che tale motivo non sia fondato.

2. Giudizio della Corte

- 113 Occorre ricordare che l'obbligo di motivazione, che incombe al Tribunale in forza dell'articolo 296, secondo comma, TFUE e dell'articolo 36 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, gli impone di illustrare in modo chiaro e inequivocabile il ragionamento da esso seguito, in modo da consentire agli interessati di conoscere le giustificazioni della decisione adottata e alla Corte di esercitare il suo sindacato giurisdizionale (v., in tal senso, sentenza del

5 maggio 2022, Commissione/Missir Mamachi di Lusignano, C-54/20 P, EU:C:2022:349, punto 70 e giurisprudenza ivi citata). Tale obbligo non impone al Tribunale di fornire una spiegazione che ripercorra esaustivamente e singolarmente tutti i ragionamenti svolti dalle parti nella controversia. La motivazione può quindi essere implicita, a condizione che consenta agli interessati di conoscere i motivi sui quali si fonda il Tribunale e alla Corte di disporre di elementi sufficienti per esercitare il suo controllo in sede di esame di un'impugnazione (sentenza del 14 settembre 2016, Trafilerie Meridionali/Commissione, C-519/15 P, EU:C:2016:682, punto 41).

- 114 Nel caso di specie, per quanto riguarda, in primo luogo, il carattere selettivo del regime spagnolo di tax lease, dai punti da 87 a 101 della sentenza impugnata, il cui contenuto è esposto ai punti 43 e da 57 a 62 della presente sentenza, risulta che il Tribunale ha illustrato sufficientemente le ragioni per cui ha stabilito, da un lato, che il regime spagnolo di tax lease presentava carattere selettivo a causa del potere discrezionale dell'amministrazione fiscale di autorizzare l'ammortamento anticipato, circostanza da cui si evince che il Tribunale ha implicitamente, ma indubbiamente, riconosciuto che l'applicazione del metodo di analisi in tre fasi della selettività dell'aiuto non era necessaria e, dall'altro, che il carattere selettivo dell'ammortamento anticipato rendeva il regime spagnolo di tax lease selettivo nel suo complesso.
- 115 Quanto all'argomento secondo cui il Tribunale sarebbe venuto meno al proprio obbligo di motivazione dichiarando che la decisione controversa era motivata in modo giuridicamente sufficiente, si deve rammentare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, dall'articolo 256, paragrafo 1, secondo comma, TFUE, dall'articolo 58, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, nonché dall'articolo 168, paragrafo 1, lettera d), e dall'articolo 169, paragrafo 2, del regolamento di procedura discende che un'impugnazione deve indicare in modo preciso gli elementi contestati della sentenza di cui si chiede l'annullamento nonché gli argomenti di diritto dedotti a specifico sostegno di tale domanda. A tale proposito, l'articolo 169, paragrafo 2, di tale regolamento di procedura esige che i motivi e gli argomenti di diritto dedotti e invocati individuino con precisione i punti della motivazione della decisione del Tribunale oggetto di contestazione (sentenza del 20 settembre 2016, Mallis e a./Commissione e BCE, da C-105/15 P a C-109/15 P, EU:C:2016:702, punti 33 e 34). Orbene, il Regno di Spagna non indica i punti della sentenza impugnata oggetto di tale argomento, cosicché quest'ultimo è troppo impreciso per ricevere risposta e, pertanto, è irricevibile.
- 116 Ne consegue che gli argomenti del Regno di Spagna, relativi al difetto di motivazione della sentenza impugnata per quanto riguarda il carattere selettivo del regime spagnolo di tax lease, sono in parte irricevibili e in parte infondati.
- 117 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il recupero dell'aiuto in questione, in risposta al motivo sollevato dalla Lico Leasing e dalla PYMAR, con il quale queste ultime contestavano, in sostanza, come rilevato al punto 218 della sentenza impugnata, la decisione controversa nella parte in cui ordinava il recupero dell'integralità di detto aiuto presso gli investitori, sebbene l'85-90% del vantaggio venisse sistematicamente trasferito alle compagnie di trasporto marittimo, il Tribunale ha dichiarato, al punto 219 di tale sentenza, quanto segue:

«Alla luce del fatto che la Commissione ha deciso nella specie che le compagnie di trasporto marittimo non erano le beneficiarie dell'aiuto, conclusione che non è oggetto della presente controversia, ne consegue che l'ordine di recupero riguardava unicamente ed integralmente gli investitori, soli beneficiari della totalità dell'aiuto secondo la decisione [controversa] a causa della trasparenza dei GIE. Seguendo la sua propria logica, la decisione [controversa] non è dunque incorsa in errore ordinando il recupero della totalità dell'aiuto presso gli investitori, benché essi

avessero trasferito una parte del vantaggio ad altri operatori, dal momento che questi ultimi non erano considerati beneficiari dell'aiuto. Infatti, ai sensi della decisione [controversa], sono gli investitori ad avere avuto il godimento effettivo dell'aiuto, dato che la normativa applicabile non imponeva loro il trasferimento di una parte dell'aiuto a terzi».

- 118 Orbene, limitandosi quindi, da un lato, a rilevare che la Lico Leasing e la PYMAR non avevano contestato la designazione dei beneficiari effettuata nella decisione controversa e, dall'altro, a richiamarsi alla logica nonché al contenuto di tale decisione, mentre invece dal motivo dedotto si evinceva che tali imprese – anche se queste ultime non avevano contestato l'identità dei beneficiari – facevano valere, implicitamente ma necessariamente, di non essere state le uniche beneficiarie dell'aiuto in questione, in quanto gran parte di quest'ultimo era stata trasferita alle compagnie di trasporto marittimo, il Tribunale non ha risposto al motivo di ricorso. Di conseguenza, il Tribunale ha omesso di statuire su tale motivo, il che integra una violazione dell'obbligo di motivazione [v., in tal senso, sentenza del 14 luglio 2005, Acerinox/Commissione, C-57/02 P, EU:C:2005:453, punto 36, e ordinanza del vicepresidente della Corte del 17 agosto 2022, SJM Coordination Center/Magnetrol International e Commissione, C-4/22 P(I), EU:C:2022:626, punto 19].
- 119 Pertanto, occorre accogliere il motivo del Regno di Spagna vertente su un difetto di motivazione della sentenza impugnata per quanto riguarda il recupero dell'aiuto di cui trattasi presso i suoi beneficiari, senza che sia necessario esaminare gli altri motivi e argomenti delle parti riguardanti il medesimo capo della sentenza impugnata.
- 120 Di conseguenza, si deve annullare la sentenza impugnata nei limiti in cui con la medesima il Tribunale ha respinto i ricorsi in quanto gli stessi erano diretti all'annullamento dell'articolo 1 della decisione controversa, nella parte in cui esso designa i GIE e i loro investitori come i soli beneficiari dell'aiuto oggetto di tale decisione, e dell'articolo 4, paragrafo 1, di detta decisione, nella parte in cui esso ingiunge al Regno di Spagna di recuperare integralmente l'importo dell'aiuto oggetto della medesima decisione presso gli investitori dei GIE che ne hanno beneficiato.
- 121 Le impugnazioni sono respinte quanto al resto.

V. Sui ricorsi dinanzi al Tribunale

- 122 Ai sensi dell'articolo 61, primo comma, seconda frase, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, quest'ultima, in caso di annullamento della decisione del Tribunale, può statuire definitivamente sulla controversia qualora lo stato degli atti lo consenta.
- 123 Nel caso di specie, tenuto conto, in particolare, della circostanza che i ricorsi di annullamento proposti dai ricorrenti i quali sono stati oggetto delle cause T-515/13, T-515/13 RENV, T-719/13 e T-719/13 RENV sono fondati su motivi che sono stati oggetto di discussione in contraddittorio dinanzi al Tribunale e il cui esame non richiede l'adozione di alcuna ulteriore misura di organizzazione del procedimento o di istruzione del fascicolo, la Corte rileva che lo stato degli atti consente di statuire sulla parte di tali ricorsi ancora da esaminare dopo l'annullamento parziale della sentenza impugnata, relativa alla fondatezza dell'obbligo di recupero dell'aiuto in questione presso i suoi beneficiari, e che occorre statuire definitivamente su detta parte (v., per analogia, sentenza del 2 settembre 2021, NeXovation/Commissione, C-665/19 P, EU:C:2021:667, punto 60 e giurisprudenza ivi citata).

A. Argomenti delle parti

- 124 Il Regno di Spagna, con i motivi di ricorso dal secondo al quarto, nonché la Lico Leasing e la PYMAR, con il secondo motivo di ricorso, in subordine, deducono che, ordinando il recupero dell'aiuto in questione, la Commissione ha violato i principi di tutela del legittimo affidamento, di certezza del diritto e di parità di trattamento.
- 125 Con il terzo motivo di ricorso, anch'esso dedotto in subordine, la Lico Leasing e la PYMAR contestano la metodologia di calcolo dell'aiuto da recuperare definita dalla Commissione nella decisione controversa, facendo valere, in sostanza, che tale metodologia porta ad esigere dagli investitori o dai GIE il rimborso integrale del vantaggio fiscale senza tenere conto del fatto che la maggior parte di tale vantaggio è stata trasferita alle compagnie di trasporto marittimo.
- 126 La Commissione contesta la fondatezza di tutti tali motivi di ricorso e tali argomenti. Per quanto riguarda il recupero dell'aiuto di cui trattasi, essa sostiene, in sostanza, che gli investitori membri dei GIE sono i soli beneficiari dell'aiuto in questione e, nella loro qualità di contribuenti, i soli interlocutori possibili del Regno di Spagna ai fini del recupero di tale aiuto. Ad avviso della Commissione, il fatto che tale aiuto abbia potuto avere ripercussioni economiche per altre imprese non può essere preso in considerazione nella determinazione dell'importo dell'aiuto ricevuto e da recuperare.

B. Giudizio della Corte

- 127 In primo luogo, per quanto riguarda i motivi e gli argomenti dedotti dal Regno di Spagna, dalla Lico Leasing e dalla PYMAR, relativi alla violazione dei principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto, essi devono essere respinti in quanto infondati per le ragioni esposte ai punti 81 e 82 della presente sentenza nonché per quelle enunciate ai punti da 163 a 169, 174, da 199 a 205 della sentenza impugnata e richiamate in sostanza ai punti da 85 a 91 della presente sentenza, che la Corte condivide ad eccezione dell'errore rilevato al punto 102 di detta sentenza.
- 128 Allo stesso modo, il motivo e gli argomenti del Regno di Spagna relativi alla violazione del principio di parità di trattamento devono essere respinti per le ragioni esposte ai punti da 139 a 145 della sentenza impugnata, che la Corte condivide, secondo cui, in sostanza, da un lato, il Regno di Spagna non ha spiegato in modo circostanziato le ragioni per cui la situazione esaminata nella decisione *Brittany Ferries* e quella oggetto della decisione controversa sarebbero comparabili e tale Stato membro non può avvalersi di una prassi anteriore della Commissione, dall'altro, l'asserita disparità di trattamento rispetto alla decisione sui GIE fiscali francesi, la quale ha disposto il recupero dell'aiuto a decorrere dalla data di pubblicazione della decisione di avvio del procedimento d'indagine formale, era oggettivamente giustificata dal fatto che l'incertezza risultante dalla decisione *Brittany Ferries* non esisteva più a partire dall'adozione della decisione sui GIE fiscali francesi.
- 129 In secondo luogo, per quanto riguarda l'importo dell'aiuto da recuperare presso gli investitori, come rilevato al punto 118 della presente sentenza, dal terzo motivo dedotto dalla Lico Leasing e dalla PYMAR si evince che, con tale motivo, queste ultime fanno valere, implicitamente ma necessariamente, di non essere state le uniche beneficiarie dell'aiuto in questione, in quanto gran parte di quest'ultimo era stata trasferita alle compagnie di trasporto marittimo, e che le stesse contestano quindi l'individuazione dei beneficiari di tale aiuto effettuata dalla Commissione.

- 130 A tal proposito, occorre rammentare che l'obbligo per lo Stato membro interessato di sopprimere, mediante recupero, un aiuto considerato dalla Commissione incompatibile con il mercato unico mira, secondo una giurisprudenza costante della Corte, al ripristino della situazione anteriore all'erogazione dell'aiuto. Siffatto obiettivo è raggiunto quando gli aiuti in parola, eventualmente maggiorati degli interessi di mora, sono stati restituiti dal beneficiario o, in altri termini, dalle imprese che ne hanno tratto effettivo vantaggio. Per effetto di tale restituzione, il beneficiario è infatti privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti e la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto è ripristinata (sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/Aer Lingus e Ryanair Designated Activity, C-164/15 P e C-165/15 P, EU:C:2016:990, punti 89 e 90 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 131 Nel caso di specie, si deve innanzitutto rilevare che, al considerando 11 della decisione controversa, la Commissione ha affermato che un'operazione nell'ambito del regime spagnolo di tax lease consentiva a un armatore di far costruire una nuova nave con una riduzione del 20-30% del prezzo applicato dal cantiere navale. Al considerando 12 di tale decisione, la Commissione ha ritenuto che il regime spagnolo di tax lease costituisse un sistema di pianificazione fiscale organizzato in genere da una banca al fine di creare vantaggi fiscali per gli investitori in un GIE «trasparente sotto il profilo fiscale» e di trasferire parte dei vantaggi fiscali alla compagnia di trasporto marittimo sotto forma di riduzione del prezzo della nave, e i profitti della quota restante dei vantaggi venivano conservati dagli investitori.
- 132 Al considerando 162 della decisione controversa, la Commissione ha altresì rilevato che, in termini economici, una parte sostanziale del vantaggio fiscale ottenuto dal GIE era trasferita a detta compagnia di trasporto marittimo attraverso una riduzione del prezzo. La Commissione ha precisato che gli allegati acclusi ad alcuni fascicoli dei GIE nell'ambito della richiesta di autorizzazione preventiva per l'ammortamento anticipato confermavano che gli operatori che partecipavano al regime spagnolo di tax lease ritenevano che i vantaggi fiscali derivanti dall'operazione fossero condivisi tra i GIE o i relativi investitori e le compagnie di trasporto marittimo.
- 133 Per quanto riguarda poi l'autorizzazione dell'ammortamento anticipato concessa dall'amministrazione fiscale, la Commissione ha rilevato, ai considerando 135 e 136 della decisione controversa, che sulla base degli esempi forniti dalle autorità spagnole, sembrava che le richieste di autorizzazione presentate dai GIE descrivessero in maniera dettagliata tutta l'organizzazione del regime spagnolo di tax lease, contenessero tutti i contratti pertinenti, in particolare, il contratto di costruzione navale, il contratto di locazione, il contratto di locazione a scafo nudo, i contratti d'opzione, l'accordo di assunzione e di cancellazione dei debiti. Tali richieste contenevano inoltre, in alcuni casi di specie, allegati che non erano necessari per dimostrare la conformità alle disposizioni applicabili del TRLIS o del RIS, vale a dire un calcolo dettagliato dei vantaggi fiscali complessivi e il modo in cui erano condivisi tra la compagnia di trasporto marittimo, da un lato, e i GIE o i relativi investitori, dall'altro, nonché una dichiarazione del cantiere navale che attestava i vantaggi economici e sociali attesi dal contratto di costruzione navale.
- 134 La Commissione ha analogamente constatato, al considerando 168 della decisione controversa, che le richieste presentate all'amministrazione fiscale comprendevano in genere il calcolo del vantaggio fiscale complessivo creato dal regime spagnolo di tax lease e il modo in cui il vantaggio fiscale veniva ripartito tra la compagnia di trasporto marittimo e gli investitori nei GIE, o, in ogni caso, contenevano gli elementi necessari per effettuare il calcolo.

- 135 Ai considerando da 133 a 139 e 156 della decisione controversa, la Commissione ha correttamente ritenuto che l'amministrazione fiscale disponesse di un potere discrezionale ai fini dell'autorizzazione dell'ammortamento anticipato e che ciò rendesse il regime spagnolo di tax lease nel suo complesso selettivo.
- 136 Infine, al considerando 169 della decisione controversa, la Commissione ha rilevato che tutte le conseguenze economiche della concessione del vantaggio fiscale ai GIE derivavano nondimeno da una combinazione di operazioni giuridiche tra soggetti privati, che le norme applicabili non obbligavano, infatti, i GIE a trasferire parte del vantaggio fiscale alle compagnie di trasporto marittimo, e che il fatto che, nell'esercizio dell'ampio potere discrezionale di cui godeva l'amministrazione fiscale, quest'ultima valutasse le ripercussioni economiche dell'operazione nel complesso, non era sufficiente per stabilire che le autorità spagnole decidessero in merito al trasferimento di parte del vantaggio alle compagnie di trasporto marittimo o all'importo del trasferimento. La Commissione ne ha tratto la conclusione, al considerando 170 di tale decisione, che i vantaggi goduti dalle compagnie di trasporto marittimo non erano imputabili allo Stato membro interessato.
- 137 Tuttavia, dalle constatazioni della Commissione stessa, ricordate ai punti da 131 a 135 della presente sentenza, risultava che il regime spagnolo di tax lease costituiva, nel suo complesso, un regime di aiuti derivante dall'applicazione della normativa fiscale spagnola e dalle autorizzazioni concesse dall'amministrazione fiscale spagnola e destinato, a prescindere dalle procedure giuridiche utilizzate, a creare un vantaggio non solo per i GIE, ma anche per le compagnie di trasporto marittimo.
- 138 Inoltre, dalle constatazioni della Commissione ricordate al punto 133 della presente sentenza si evince che la ripartizione del vantaggio fiscale creato dal regime spagnolo di tax lease tra la compagnia di trasporto marittimo e gli investitori dei GIE era prevista in contratti giuridicamente vincolanti, presentati all'amministrazione fiscale e presi in considerazione da quest'ultima per autorizzare, nell'esercizio del potere discrezionale di cui essa disponeva al riguardo, l'ammortamento anticipato. Pertanto, contrariamente a quanto rilevato, in sostanza, dalla Commissione al considerando 169 della decisione controversa, i GIE erano obbligati, in forza delle norme del diritto applicabile ai contratti conclusi con le compagnie di trasporto marittimo, a trasferire a queste ultime parte del vantaggio fiscale ottenuto.
- 139 Da ciò discende che la Commissione è incorsa in un errore di diritto quanto alla designazione dei beneficiari dell'aiuto in questione e, di conseguenza, quanto al recupero di quest'ultimo poiché essa ha ingiunto al Regno di Spagna, in contrasto con la giurisprudenza richiamata al punto 130 della presente sentenza, di recuperare integralmente l'importo di tale aiuto unicamente presso gli investitori dei GIE.
- 140 Pertanto, occorre annullare l'articolo 1 della decisione controversa nella parte in cui esso designa i GIE e i loro investitori come i soli beneficiari dell'aiuto oggetto di tale decisione, nonché l'articolo 4, paragrafo 1, di quest'ultima, nella parte in cui esso ingiunge al Regno di Spagna di recuperare integralmente l'importo dell'aiuto di cui trattasi presso gli investitori dei GIE che ne hanno beneficiato.

Sulle spese

- 141 Ai sensi dell'articolo 184, paragrafo 2, del regolamento di procedura, quando l'impugnazione è respinta o quando l'impugnazione è accolta e la Corte statuisce definitivamente sulla controversia, la Corte statuisce sulle spese.
- 142 Secondo l'articolo 138, paragrafo 3, prima frase, del regolamento di procedura, applicabile al procedimento di impugnazione in forza dell'articolo 184, paragrafo 1, di detto regolamento, se le parti soccombono rispettivamente su uno o più capi, le spese sono compensate. Tuttavia, qualora ciò appaia giustificato alla luce delle circostanze del caso di specie, la Corte può decidere che una parte sostenga, oltre alle proprie spese, una quota delle spese della controparte.
- 143 Alla luce delle circostanze del caso di specie, occorre condannare il Regno di Spagna, la Lico Leasing, la PYMAR e la Caixabank e a. a sopportare, oltre all'insieme delle loro spese, tre quarti delle spese sostenute dalla Commissione sia in primo grado sia in occasione delle impugnazioni oggetto della causa C-128/16 P nonché delle cause riunite C-649/20 P, C-658/20 P e C-662/20 P. Tale istituzione sopporterà un quarto delle proprie spese.
- 144 Ai sensi dell'articolo 140, paragrafo 3, del regolamento di procedura, applicabile al procedimento di impugnazione in forza dell'articolo 184, paragrafo 1, di tale regolamento, la Decal España, che è parte interveniente nell'impugnazione, si farà carico delle proprie spese.

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

- 1) **La sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 23 settembre 2020, Spagna e a./Commissione (T-515/13 RENV e T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), è annullata nei limiti in cui con la medesima il Tribunale ha respinto i ricorsi in quanto gli stessi erano diretti all'annullamento dell'articolo 1 della decisione 2014/200/UE della Commissione, del 17 luglio 2013, relativa al regime di aiuti SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) al quale la Spagna ha dato esecuzione – Regime di tassazione applicabile ad alcuni contratti di locazione finanziaria, nella parte in cui esso designa i gruppi d'interesse economico e i loro investitori come i soli beneficiari dell'aiuto oggetto di tale decisione, e dell'articolo 4, paragrafo 1, di detta decisione, nella parte in cui esso ingiunge al Regno di Spagna di recuperare integralmente l'importo dell'aiuto oggetto della medesima decisione presso gli investitori dei gruppi d'interesse economico che ne hanno beneficiato.**
- 2) **Le impugnazioni sono respinte quanto al resto.**
- 3) **L'articolo 1 della decisione 2014/200 è annullato nella parte in cui esso designa i gruppi d'interesse economico e i loro investitori come i soli beneficiari dell'aiuto oggetto di tale decisione.**
- 4) **L'articolo 4, paragrafo 1, della decisione 2014/200 è annullato nella parte in cui esso ingiunge al Regno di Spagna di recuperare integralmente l'importo dell'aiuto oggetto di tale decisione presso gli investitori dei gruppi d'interesse economico che ne hanno beneficiato.**

- 5) Il Regno di Spagna, la Lico Leasing SA e la Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA nonché la Caixabank SA, la Asociación Española de Banca, la Unicaja Banco SA, la Liberbank SA, la Banco de Sabadell SA, la Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA, la Banco Santander SA, la Santander Investment SA, la Naviera Séneca AIE, la Industria de Diseño Textil SA (Inditex), la Naviera Nebulosa de Omega AIE, la Abanca Corporación Bancaria SA, la Ibercaja Banco SA, la Naviera Bósforo AIE, la Joyería Tous SA, la Corporación Alimentaria Guissona SA, la Naviera Muriola AIE, la Poal Investments XXI SL, la Poal Investments XXII SL, la Naviera Cabo Vilaboa C-1658 AIE, la Naviera Cabo Domaio C-1659 AIE, la Caamaño Sistemas Metálicos SL, la Blumaq SA, la Grupo Ibérica de Congelados SA, la RNB SL, la Inversiones Antaviana SL, la Banco de Albacete SA, la Bodegas Muga SL e la Aluminios Cortizo SAU sopportano, oltre all'insieme delle loro spese, tre quarti delle spese sostenute dalla Commissione europea sia in primo grado sia in occasione delle impugnazioni oggetto della causa C-128/16 P nonché delle cause riunite C-649/20 P, C-658/20 P e C-662/20 P.
- 6) La Decal España SA sopporta le proprie spese.
- 7) La Commissione europea sopporta un quarto delle spese da essa sostenute sia in primo grado sia in occasione delle impugnazioni oggetto della causa C-128/16 P nonché delle cause riunite C-649/20 P, C-658/20 P e C-662/20 P.

Firme