Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

8 novembre 2022 (*)

«Impugnazione – Aiuti di Stato – Aiuto cui il Granducato di Lussemburgo ha dato esecuzione – Decisione che dichiara l'aiuto incompatibile con il mercato interno e illegale e ne ordina il recupero – Decisione tributaria anticipata (tax ruling) – Vantaggio – Carattere selettivo – Principio di libera concorrenza – Sistema di riferimento – Diritto nazionale applicabile – Tassazione cosiddetta "normale"»

Nelle cause riunite C-885/19 P e C-898/19 P,

aventi ad oggetto due impugnazioni ai sensi dell'articolo 56 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, proposte il 4 dicembre 2019,

Fiat Chrysler Finance Europe, con sede a Lussemburgo (Lussemburgo), rappresentata da N. de Boynes, avocat, M. Doeding, solicitor, M. Engel, Rechtsanwalt, F. Hoseinian, advokat, G. Maisto, A. Massimiano, avvocati, J. Rodríguez, abogado, M. Severi, avvocato, e A. Thomson, solicitor,

ricorrente (C-885/19 P)

ricorrente in primo grado (C-898/19 P),

Irlanda, rappresentata da M. Browne, A. Joyce e J. Quaney, in qualità di agenti, assistiti da B. Doherty, BL, P. Gallagher, SC, e S. Kingston, SC,

ricorrente (C-898/19 P)

interveniente in primo grado (C-885/19 P),

procedimento in cui le altre parti sono:

Granducato di Lussemburgo, rappresentato da A. Germeaux e T. Uri, in qualità di agenti, assistiti da J. Bracker, A. Steichen e D. Waelbroeck, avocats,

ricorrente in primo grado (C-898/19 P),

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

convenuta in primo grado (C-885/19 P e C-898/19 P),

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, L. Bay Larsen, vicepresidente, A. Arabadjiev, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Regan e P.G. Xuereb, presidenti di sezione, S. Rodin, F. Biltgen, N. Piçarra, A. Kumin, N. Jääskinen, N. Wahl (relatore), I. Ziemele e J. Passer, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 10 maggio 2021,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 dicembre 2021,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con le loro rispettive impugnazioni, la Fiat Chrysler Finance Europe, già Fiat Finance and Trade Ltd (in prosieguo: la «FFT») (C-885/19 P), e l'Irlanda (C-898/19 P) chiedono l'annullamento della sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 24 settembre 2019, Lussemburgo e Fiat Chrysler Finance Europe/Commissione (T-755/15 e T-759/15; in prosieguo: la «sentenza impugnata», EU:T:2019:670), con la quale quest'ultimo ha respinto i loro ricorsi diretti all'annullamento della decisione (UE) 2016/2326 della Commissione, del 21 ottobre 2015, relativa all'aiuto di Stato SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) cui il Lussemburgo ha dato esecuzione a favore di Fiat (GU 2016, L 351, pag. 1; in prosieguo: la «decisione controversa»).

I. Fatti

2 Ai fini del presente procedimento, i fatti all'origine della controversia, quali esposti ai punti da 1 a 46 della sentenza impugnata, possono essere riassunti come segue.

A. Sulla decisione anticipata concessa dalle autorità tributarie lussemburghesi alla FFT

3 Il 14 marzo 2012 il consulente tributario della FFT ha inviato una lettera alle autorità tributarie lussemburghesi al fine di richiedere l'approvazione di un accordo sui prezzi di trasferimento.

4 Il 3 settembre 2012 le autorità tributarie lussemburghesi hanno adottato una decisione anticipata a favore della FFT (in prosieguo: la «decisione anticipata di cui trattasi»). Detta decisione era contenuta in una lettera in cui si affermava che, «per quanto riguarda[va] la lettera del 14 marzo 2012, relativa alle attività di finanziamento infragruppo della FFT, [era] confermato che l'analisi dei prezzi di trasferimento [era] stata effettuata conformemente alla circolare 164/2 del 28 gennaio 2011 e che essa [era] conforme al principio di libera concorrenza».

B. Sul procedimento amministrativo dinanzi alla Commissione

5 Il 19 giugno 2013 la Commissione europea ha trasmesso al Granducato di Lussemburgo una prima richiesta d'informazioni dettagliate sulle pratiche nazionali in materia di decisioni tributarie anticipate. A questa prima richiesta d'informazioni hanno fatto seguito vari scambi tra il Granducato di Lussemburgo e la Commissione fino all'adozione, da parte di quest'ultima, il 24 marzo 2014, di una decisione che ha ingiunto al Granducato di Lussemburgo di fornirle informazioni.

6 L'11 giugno 2014 la Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE riguardante la decisione anticipata di cui trattasi.

C. Sulla decisione controversa

7 Il 21 ottobre 2015 la Commissione ha adottato la decisione controversa.

1. Descrizione da parte della Commissione della decisione anticipata di cui trattasi

8 Nella sezione 2 della decisione controversa, intitolata «Descrizione della misura», in primo luogo, la Commissione ha descritto la FFT, beneficiaria della decisione anticipata di cui trattasi, che faceva parte del gruppo automobilistico Fiat/Chrysler (in prosieguo: il «gruppo Fiat/Chrysler»). Essa ha rilevato che la FFT forniva servizi di tesoreria e di finanziamento alle società di detto gruppo con sede in Europa, escluse quelle con sede in Italia, e che operava dal Lussemburgo, dove aveva la sua sede legale. La Commissione ha precisato che la FFT operava, in particolare, nell'ambito dei finanziamenti provenienti dal mercato e degli investimenti di liquidità, nelle relazioni con gli operatori del mercato finanziario, nei servizi di coordinamento e di consulenza finanziaria alle società del gruppo, nel settore dei servizi di gestione di tesoreria alle società del gruppo, nel finanziamento intersocietario a breve

termine o a medio termine e nel coordinamento con le altre società di finanziamento (punti da 34 a 51 della decisione controversa).

9 In secondo luogo, la Commissione ha specificato che la decisione anticipata di cui trattasi faceva seguito, da un lato, alla lettera del 14 marzo 2012 del consulente tributario della FFT inviata all'amministrazione tributaria lussemburghese, contenente una richiesta di approvazione di un accordo sui prezzi di trasferimento, e, dall'altro, a una relazione sui prezzi di trasferimento, contenente un'analisi dei prezzi di trasferimento, elaborata dal consulente tributario a sostegno della domanda di adozione di una decisione anticipata, da parte della FFT (punti 9, 53 e 54 della decisione controversa).

10 La Commissione ha descritto la decisione anticipata di cui trattasi come un provvedimento di approvazione di un metodo per l'attribuzione degli utili a favore della FFT all'interno del gruppo Fiat/Chrysler, il che consentiva alla FFT di determinare annualmente l'importo dell'imposta sulle società di cui essa era debitrice nel Granducato di Lussemburgo. La Commissione ha precisato che tale decisione era stata vincolante per un periodo di cinque anni, a decorrere dall'esercizio fiscale del 2012 fino a quello del 2016 (punti 52 e 54 della decisione controversa).

2. Descrizione delle norme lussemburghesi e delle linee guida dell'OCSE sui di prezzi di trasferimento

11 La Commissione ha affermato che la decisione anticipata di cui trattasi era stata adottata in base all'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte sui redditi lussemburghese (in prosieguo: il «codice delle imposte») e alla circolare L.I.R. n. 164/2 del direttore dei prelievi fiscali lussemburghesi, del 28 gennaio 2011 (in prosieguo: la «circolare n. 164/2»). Al riguardo, da un lato, la Commissione ha rilevato che tale disposizione sanciva il principio di libera concorrenza nel diritto tributario lussemburghese, principio secondo cui le operazioni tra società di uno stesso gruppo (in prosieguo: le «società integrate») dovevano essere remunerate come se fossero state accettate da società indipendenti operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza (in prosieguo: le «società autonome»). Dall'altro lato, essa ha rilevato che la circolare n. 164/2 precisava, in particolare, come determinare una remunerazione di libera concorrenza nel caso specifico delle società di finanziamento di gruppo (punti da 74 a 83 della decisione controversa).

12 Inoltre, la Commissione ha illustrato le linee guida dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, adottate dal comitato degli affari fiscali dell'OCSE (in prosieguo: le «linee guida dell'OCSE»), e ha rilevato che i prezzi di trasferimento si riferivano ai prezzi fatturati per operazioni commerciali tra entità diverse appartenenti allo stesso gruppo di società. Essa ha affermato che, per evitare che le società multinazionali fossero incentivate finanziariamente ad imputare il minor utile possibile a territori che tassavano maggiormente i loro utili, le amministrazioni tributarie avrebbero dovuto accettare i prezzi di trasferimento tra le società integrate solo se, conformemente al principio di libera concorrenza, le operazioni fossero state remunerate come se fossero state accettate da società autonome operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza (punti da 84 a 87 della decisione controversa).

13 La Commissione ha altresì ricordato che le linee guida dell'OCSE elencavano cinque metodi per ottenere un'approssimazione dei prezzi di libera concorrenza per le operazioni e la ripartizione degli utili tra le società integrate. Tuttavia, secondo la Commissione, solo due di tali metodi erano pertinenti nel caso di specie, vale a dire il metodo del confronto di prezzo sul libero mercato e il metodo del margine netto della transazione (punti 88 e 89 della decisione controversa).

3. Valutazione della decisione anticipata di cui trattasi

14 Nella sezione 7 (punti da 185 a 347) della decisione controversa, la Commissione ha esposto le motivazioni per le quali, a suo avviso, la decisione anticipata di cui trattasi soddisfaceva tutte le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE per essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi di tale disposizione.

15 Per quanto attiene, più nello specifico, alla condizione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo, la Commissione ha ritenuto che la decisione anticipata di cui trattasi conferisse un siffatto vantaggio

alla FFT, in quanto aveva comportato una riduzione dell'imposta dovuta dall'interessato in Lussemburgo discostandosi dall'imposta che essa avrebbe dovuto versare in virtù del sistema ordinario dell'imposta sulle società (punto 190 della decisione controversa). La Commissione è pervenuta a tale conclusione al termine di un esame contestuale del vantaggio e della selettività, strutturato secondo le tre fasi individuate dalla Corte per stabilire se una misura fiscale sia selettiva (punto 192 della decisione controversa e punto 119 della sentenza impugnata).

16 Per quanto riguarda la prima fase, relativa alla determinazione del sistema di riferimento, la Commissione ha ritenuto che, nel caso di specie, detto sistema fosse il sistema generale dell'imposta sulle società vigente in Lussemburgo, il cui obiettivo era la tassazione degli utili di tutte le società residenti in Lussemburgo. Essa ha precisato, al riguardo, che tale sistema generale si applicava alle società nazionali e alle società estere residenti in Lussemburgo, comprese le succursali lussemburghesi delle società estere. A parere della Commissione, l'esistenza di una differenza nel calcolo degli utili imponibili tra le società autonome e le società integrate non aveva alcuna incidenza sull'obiettivo del sistema generale dell'imposta sulle società vigente in Lussemburgo, consistente nel tassare gli utili di tutte le società residenti in Lussemburgo, indipendentemente dal fatto che fossero o meno integrate e che i due tipi di società si trovassero in una situazione fattuale e giuridica analoga alla luce dell'obiettivo intrinseco di tale sistema. La Commissione ha respinto tutti gli argomenti dedotti dal Granducato di Lussemburgo e dalla FFT secondo cui l'articolo 164 del codice delle imposte o la circolare n. 164/2 costituivano il sistema di riferimento pertinente nonché il loro argomento secondo cui il sistema di riferimento da prendere in considerazione per valutare la selettività della decisione anticipata di cui trattasi doveva includere soltanto le imprese soggette alle norme in materia di prezzi di trasferimento (punti da 193 a 215 della decisione controversa).

17 Per quanto riguarda la seconda fase, la Commissione ha precisato che la questione se una misura fiscale costituisca una deroga al sistema di riferimento coincide generalmente con la constatazione di un vantaggio conferito da tale misura al suo beneficiario. A suo avviso, quando una misura fiscale determina una riduzione ingiustificata dell'imposta dovuta da un beneficiario il quale, in mancanza di detta misura, dovrebbe versare un'imposta più elevata in virtù del sistema di riferimento, tale riduzione costituisce al contempo il vantaggio conferito dalla misura fiscale e la deroga al sistema di riferimento. Inoltre, la Commissione ha ricordato che, secondo la giurisprudenza, nel caso di una misura individuale, l'individuazione del vantaggio economico consente, in linea di principio, di presumerne la selettività (punti da 216 a 218 della decisione controversa).

18 Per quanto concerne la determinazione del vantaggio, la Commissione ha ritenuto, in sostanza, che una misura fiscale che conduce una società appartenente a un gruppo a fatturare prezzi di trasferimento che non riflettono quelli che verrebbero fatturati in condizioni di libera concorrenza, ossia prezzi negoziati da imprese indipendenti in circostanze comparabili in virtù del principio di libera concorrenza, conferisce un vantaggio a tale società implicando una riduzione della sua base imponibile e quindi dell'imposta dovuta in applicazione del sistema generale dell'imposta sulle società. Secondo la Commissione, la Corte ha quindi ammesso, nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416), il principio di libera concorrenza, ossia «[i]l principio secondo cui le transazioni operate tra società di uno stesso gruppo dovrebbero essere remunerate come se fossero state effettuate da imprese indipendenti operanti in circostanze comparabili in condizioni di libera concorrenza», come criterio di riferimento per stabilire se una società di un gruppo benefici di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE per effetto di una misura che stabilisce i suoi prezzi di trasferimento e, pertanto, la sua base imponibile. Di conseguenza, la Commissione ha ritenuto di dover verificare, nel caso di specie, se il metodo approvato dall'amministrazione tributaria lussemburghese nella decisione anticipata di cui trattasi ai fini della determinazione degli utili imponibili della FFT in Lussemburgo si discostasse da un metodo che determina un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato e quindi dal principio di libera concorrenza. In tal caso, secondo la Commissione, la decisione anticipata di cui trattasi dovrebbe essere considerata quale fonte di un vantaggio selettivo per la FFT ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (punti da 222 a 227 della decisione controversa).

19 La Commissione ha quindi ritenuto che il principio di libera concorrenza costituisca necessariamente parte integrante della sua valutazione, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, delle misure fiscali concesse alle società integrate, a prescindere che uno Stato membro abbia incorporato o meno tale

principio nel suo ordinamento giuridico nazionale. Essa ha precisato, in risposta agli argomenti dedotti dal Granducato di Lussemburgo nel procedimento amministrativo, di non aver esaminato se la decisione anticipata di cui trattasi rispettasse il principio di libera concorrenza, come definito all'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte o nella circolare n. 164/2, ma di aver cercato di stabilire se l'amministrazione tributaria lussemburghese avesse conferito un vantaggio selettivo alla FFT ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (punti da 228 a 231 della decisione controversa).

20 Alla luce di tali considerazioni e per le ragioni esposte ai punti da 241 a 301 della decisione controversa, la Commissione ha ritenuto che talune scelte metodologiche approvate dal Granducato di Lussemburgo e alla base dell'analisi dei prezzi di trasferimento nella decisione anticipata di cui trattasi portassero a una riduzione dell'imposta sulle società che le società autonome avrebbero dovuto assolvere (punti da 234 a 240 della decisione controversa).

21 In subordine, la Commissione ha ritenuto che, in ogni caso, la decisione anticipata di cui trattasi concedesse un vantaggio selettivo anche per quanto riguarda il sistema di riferimento più limitato, invocato dal Granducato di Lussemburgo e dalla FFT, costituito dall'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte e dalla circolare n. 164/2, che prevedevano il principio di libera concorrenza nel diritto tributario lussemburghese (punti da 315 a 317 della decisione controversa). Inoltre, la Commissione ha respinto l'argomento della FFT secondo cui, per dimostrare l'esistenza di un trattamento selettivo a suo favore derivante dalla decisione anticipata di cui trattasi, essa avrebbe dovuto confrontare tale decisione anticipata con la prassi dell'amministrazione tributaria lussemburghese sulla base della circolare n. 164/2, in particolare con le decisioni anticipate concesse ad altre società di finanziamento e di tesoreria che il Granducato di Lussemburgo aveva comunicato alla Commissione in quanto campione rappresentativo della sua prassi in materia di decisioni anticipate (punti da 318 a 336 della decisione controversa).

22 Nell'ambito della terza fase della sua analisi, la Commissione ha ritenuto che né il Granducato di Lussemburgo né la FFT avessero fornito la benché minima motivazione che giustificasse il trattamento preferenziale della FFT risultante dalla decisione anticipata di cui trattasi e che, in ogni caso, non fosse stata individuata alcuna motivazione che potesse essere considerata come direttamente derivante dai principi informatori del sistema di riferimento o da meccanismi inerenti al sistema necessari al suo funzionamento e alla sua efficacia (punti 337 e 338 della decisione controversa).

23 La Commissione ha quindi concluso, alla luce delle suesposte considerazioni, che la decisione anticipata di cui trattasi aveva concesso alla FFT un vantaggio selettivo, in quanto aveva determinato una riduzione dell'imposta dovuta dalla FFT, in via principale, in virtù del sistema generale dell'imposta sulle società vigente in Lussemburgo rispetto alle società autonome e, in subordine, nell'ambito del sistema di tassazione delle società integrate (punti 339 e 340 della decisione controversa). Essa ha ritenuto che il beneficiario del vantaggio di cui trattasi fosse l'intero gruppo Fiat/Chrysler, in quanto la FFT costituiva un'unità economica con le altre entità di tale gruppo, e che la riduzione dell'imposta dovuta dalla FFT avesse avuto necessariamente l'effetto di abbassare le condizioni di tariffazione dei prestiti infragruppo concessi dalla FFT (punti da 341 a 345 della decisione controversa).

24 L'articolo 1 della decisione controversa era così formulato:

«[La decisione anticipata di cui trattasi], che consente [alla FFT] di stabilire la sua base imponibile in Lussemburgo su base annua per un periodo di cinque anni, costituisce un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE che è incompatibile con il mercato interno e che è stato attuato illegalmente dal [Granducato di] Lussemburgo in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE».

II. Procedimento dinanzi al Tribunale e sentenza impugnata

25 Con atti introduttivi depositati presso la cancelleria del Tribunale, rispettivamente, il 29 e il 30 dicembre 2015, la FFT (causa T-759/15) e il Granducato di Lussemburgo (causa T-755/15) hanno proposto ricorsi diretti all'annullamento della decisione controversa.

26 Con ordinanza del presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale del 18 luglio 2016, l'Irlanda è stata autorizzata a intervenire a sostegno delle conclusioni della FFT e del Granducato di Lussemburgo.

27 Con ordinanza del presidente della Settima Sezione ampliata del Tribunale del 27 aprile 2018, sentite le parti, le cause T-755/15 e T-759/15 sono state riunite ai fini della fase orale del procedimento.

28 A sostegno dei loro rispettivi ricorsi, il Granducato di Lussemburgo e la FFT deducevano cinque ordini di motivi, riguardanti, in sostanza:

– quanto al primo ordine di motivi di ricorso, la violazione degli articoli 4 e 5 TUE nonché dell'articolo 114 TFUE, dato che l'analisi della Commissione conduceva ad un'armonizzazione fiscale dissimulata (terzo capo del primo motivo di ricorso nella causa T-755/15);

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

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

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

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

29 Dopo aver riunito le cause T-755/15 e T-759/15 ai fini della sentenza impugnata, il Tribunale, con quest'ultima, ha respinto tutti i suddetti motivi e, pertanto, i ricorsi in tali cause nella loro interezza.

30 Per quanto riguarda il secondo ordine di motivi, in particolare i motivi di ricorso riguardanti l'applicazione erronea del principio di libera concorrenza al controllo degli aiuti di Stato, il Tribunale ha rilevato, anzitutto, che, nel contesto della determinazione della situazione fiscale di una società integrata, i prezzi di operazioni infragruppo non sono stabiliti a condizioni di mercato. Esso ha ritenuto che, al fine di determinare l'eventuale esistenza di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in sede di esame di una misura fiscale concessa a una siffatta società integrata, la Commissione può confrontare l'onere fiscale derivante, per la società medesima, dall'applicazione di detta misura fiscale con l'onere fiscale derivante dall'applicazione delle norme fiscali normali del diritto nazionale a una società che esercita le proprie attività a condizioni di mercato, qualora il diritto tributario nazionale non distingua tra le società integrate e le società autonome ai fini del loro assoggettamento all'imposta sulle società e intenda così tassare gli utili delle prime come se fossero il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato (punto 140 e 141 della sentenza impugnata).

31 In tale contesto, il Tribunale ha sottolineato che il principio di libera concorrenza costituisce uno «strumento» o, come affermato dalla Commissione al punto 225 della decisione controversa, un «criterio di riferimento» che consente di verificare se i prezzi delle operazioni infragruppo accettati dalle autorità nazionali corrispondano ai prezzi praticati a condizioni di mercato, al fine di stabilire se una società integrata benefici, in forza di una misura fiscale che ne determina i prezzi di trasferimento, di un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (punto 143 della sentenza impugnata).

32 Il Tribunale ha poi rilevato che, nel caso di specie, la decisione anticipata di cui trattasi verteva sulla determinazione degli utili imponibili della FFT in base al codice delle imposte, il quale mirava a tassare l'utile derivante dall'attività economica di tale società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato. Su tale base, esso ha ritenuto che la Commissione potesse effettivamente confrontare l'utile imponibile della FFT, derivante dall'applicazione della decisione anticipata di cui trattasi, con l'utile imponibile, derivante dall'applicazione delle norme fiscali normali del diritto lussemburghese, di una società che si trovasse in una situazione fattuale analoga e che esercitasse le proprie attività in condizioni di libera concorrenza (punti 145 e 148 della sentenza impugnata). In detto contesto, esso ha precisato che non si può addebitare alla Commissione il fatto di aver utilizzato un metodo di determinazione dei prezzi che essa ritiene appropriato, e che la stessa è tuttavia tenuta a giustificare la sua scelta metodologica (punto 146 della sentenza impugnata).

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

34 In primo luogo, per quanto riguarda gli argomenti secondo i quali la Commissione non aveva dedotto alcun fondamento giuridico per il principio di libera concorrenza applicato nella decisione controversa e non ne aveva specificato il contenuto, il Tribunale ha dichiarato che la Commissione aveva effettivamente precisato, primo, che il principio di libera concorrenza costituiva necessariamente parte integrante dell'esame, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, delle misure fiscali concesse alle società di un gruppo e, secondo, che tale principio era un principio generale di parità di trattamento in materia tributaria ricompreso nell'ambito di applicazione di detto articolo (punti 150 e 151 della sentenza impugnata). Quanto al contenuto del principio di libera concorrenza, il Tribunale ha ritenuto che dalla decisione controversa risultasse che si trattava di uno strumento che consentiva di controllare se le operazioni infragruppo fossero remunerate come se fossero state negoziate da imprese autonome (punto 155 della sentenza impugnata).

35 In secondo luogo, per quanto riguarda l'argomento secondo il quale il principio di libera concorrenza applicato nella decisione controversa era un criterio estraneo al diritto tributario lussemburghese e consentiva così alla Commissione di realizzare, in definitiva, un'armonizzazione dissimulata in materia di imposte dirette in violazione all'autonomia fiscale degli Stati membri, il Tribunale ha ritenuto che tale argomento non fosse fondato, in quanto il ricorso a tale principio era autorizzato dal fatto che le norme tributarie lussemburghesi prevedono che le società integrate siano tassate allo stesso modo delle società autonome. Ne conseguirebbe che, applicando detto criterio nel caso di specie, la Commissione non ha ecceduto le sue competenze (punti da 156 a 158 della sentenza impugnata).

36 In terzo luogo, per quanto riguarda l'argomento secondo il quale la Commissione aveva indebitamente affermato, nella decisione controversa, l'esistenza di un principio generale di parità di trattamento in materia tributaria, il Tribunale ha ritenuto che tale formulazione della Commissione non dovesse essere considerata in maniera isolata dal suo contesto e non potesse essere interpretata nel senso che la Commissione abbia riconosciuto l'esistenza di un principio di parità di trattamento riguardo all'imposta inerente all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (punti 160 e 161 della sentenza impugnata).

III. Conclusioni delle parti

A. Causa C-885/19 P

37 Con la sua impugnazione, la FFT chiede che la Corte voglia:

– annullare la sentenza impugnata;

– annullare la decisione controversa oppure, in subordine, nella misura in cui la Corte dovesse essere impossibilitata a adottare una decisione finale, rinviare la causa al Tribunale; e

– condannare la Commissione a farsi carico delle spese relative al giudizio di impugnazione e al procedimento dinanzi al Tribunale.

38 La Commissione chiede che la Corte voglia:

– respingere l’impugnazione; e

– condannare la FFT alle spese.

39 L’Irlanda chiede che la Corte voglia:

– annullare la sentenza impugnata;

– annullare la decisione controversa, e

– condannare la Commissione alle spese.

B. Causa C-898/19 P

40 Con la sua impugnazione, l’Irlanda chiede che la Corte voglia:

– annullare la sentenza impugnata;

– annullare la decisione controversa; e

– condannare la Commissione alle spese.

41 La Commissione chiede che la Corte voglia:

– respingere l’impugnazione e

– condannare l’Irlanda alle spese.

42 La FFT chiede che la Corte voglia:

– accogliere l’impugnazione e

– condannare la Commissione a farsi carico delle spese relative al controricorso e alla sua successiva partecipazione al procedimento avviato con l’impugnazione.

43 Il Granducato di Lussemburgo chiede che la Corte voglia:

– accogliere le domande dell’Irlanda;

– annullare la sentenza impugnata;

– annullare la decisione controversa; e

– condannare la Commissione alle spese da esso sostenute.

IV. Procedimento dinanzi alla Corte

44 Il 9 marzo 2020 il presidente della Corte ha invitato le parti a prendere posizione sull’eventuale riunione delle cause C-885/19 P e C-898/19 P ai fini del prosieguo del procedimento.

45 Con lettere del 16 marzo 2020, la FFT, l’Irlanda, la Commissione e il Granducato di Lussemburgo hanno informato la Corte che esse non avevano alcuna obiezione alla riunione di tali cause. Con lettera del 14 aprile 2020, la Commissione ha tuttavia precisato di essere dell’avviso, dopo aver esaminato il contenuto delle memorie depositate dalle ricorrenti, che non fosse opportuno riunire le suddette cause ai fini del prosieguo del procedimento.

46 Con decisione del presidente della Corte del 20 aprile 2020, le parti sono state informate che in tale fase del procedimento non occorreva riunire le cause.

V. Sulle impugnazioni

47 Tenuto conto della loro connessione, occorre riunire le presenti cause ai fini della sentenza, conformemente all'articolo 54, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte.

A. Sull'impugnazione nella causa C-898/19 P

48 A sostegno della sua impugnazione nella causa C-898/19 P, che è opportuno esaminare per prima, l'Irlanda, sostenuta dal Granducato di Lussemburgo e dalla FFT, deduce cinque motivi.

49 Con il primo motivo di impugnazione, suddiviso in otto capi, l'Irlanda afferma che il Tribunale è incorso in un errore di diritto e in un errore di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE nel suo approccio relativo al ricorso al principio di libera concorrenza da parte della Commissione nella decisione controversa. Con il suo secondo motivo di impugnazione, l'Irlanda sostiene che il Tribunale è incorso in un errore nel suo esame della selettività della decisione anticipata di cui trattasi. Il terzo motivo di impugnazione verte sulla violazione dell'obbligo di motivazione. Il quarto motivo di impugnazione verte sulla violazione del principio della certezza del diritto. Infine, il quinto e ultimo motivo di impugnazione verte sulla violazione degli articoli 4 e 5 TUE e dell'articolo 114 TFUE in quanto, nel caso di specie, le norme in materia di aiuti di Stato sono state utilizzate per armonizzare le norme degli Stati membri in materia di imposizione diretta.

50 La Commissione conclude nel senso dell'irricevibilità parziale dell'impugnazione e aggiunge che, in ogni caso, i motivi dedotti a sostegno di quest'ultima devono essere respinti in quanto infondati.

1. Sulla ricevibilità

51 La Commissione sostiene che l'impugnazione è parzialmente irricevibile. Essa afferma, essenzialmente, che la sostanza dell'argomento dedotto dall'Irlanda nell'ambito del primo motivo di impugnazione e dei motivi di impugnazione dal terzo al quinto è intesa principalmente a mettere in discussione la decisione controversa, la prassi generale della Commissione concernente le decisioni tributarie anticipate e taluni documenti di detta istituzione che descrivono l'approccio della stessa nei confronti di tali decisioni, piuttosto che punti precisi della sentenza impugnata.

52 A tal riguardo, 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 risulta che un'impugnazione deve indicare in modo preciso gli elementi contestati della sentenza di cui è chiesto l'annullamento nonché gli argomenti di diritto dedotti a specifico sostegno di tale domanda, pena l'irricevibilità dell'impugnazione o del motivo in questione (sentenza del 23 novembre 2021, Consiglio/Hamas, C-833/19 P, EU:C:2021:950, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

53 Nel caso di specie, l'impugnazione individua con sufficiente precisione, in ciascuno dei suoi motivi, i punti contestati della sentenza impugnata ed espone le ragioni per cui tali punti sarebbero, secondo l'Irlanda, viziati da un difetto di motivazione e da errori di diritto, consentendo, di conseguenza, alla Corte di effettuare il suo sindacato di legittimità. In particolare, e come riconosciuto dalla Commissione, dalle memorie dell'Irlanda emerge che i motivi da essa dedotti a sostegno della sua impugnazione riguardano esplicitamente le considerazioni del Tribunale contenute in particolare ai punti 113, da 140 a 142, 145, 147, 149, da 150 a 152, 161 e da 180 a 184 della sentenza impugnata.

54 Ne consegue che l'eccezione di irricevibilità di una parte dell'impugnazione sollevata dalla Commissione deve essere respinta.

2. Nel merito

55 Occorre anzitutto esaminare il quinto e il sesto capo del primo motivo di impugnazione nonché il quinto motivo di impugnazione.

a) Argomenti delle parti

56 Nell'ambito del quinto capo del primo motivo di impugnazione, l'Irlanda afferma che il sistema di riferimento alla luce del quale occorre ricercare l'eventuale esistenza di un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE deve fondarsi sul sistema tributario nazionale di cui trattasi e non su un sistema tributario ipotetico. Essa sostiene che il principio di libera concorrenza può essere applicato al fine di verificare l'esistenza di un siffatto vantaggio in una situazione come quella di cui al caso di specie unicamente qualora tale principio sia incorporato nel regime fiscale nazionale costitutivo della tassazione «normale». Infatti, ove si ponesse la questione se una misura deroghi al regime fiscale «normale», occorrerebbe prendere in considerazione le norme concretamente applicate nello Stato membro interessato e non norme esterne a tale sistema o ipotetiche. Orbene, nel caso di specie, il Tribunale non avrebbe soddisfatto tale requisito allorché ha confermato, ai punti 141 e 145 della sentenza impugnata, il ricorso da parte della Commissione al principio di libera concorrenza sulla base del presunto obiettivo del diritto tributario lussemburghese. Il Tribunale avrebbe così ignorato le norme specifiche del diritto nazionale che si applicano alle società integrate nell'ambito dell'elaborazione di decisioni tributarie anticipate mediante le quali l'amministrazione tributaria di uno Stato membro prende posizione, su richiesta di una società integrata, sui prezzi di trasferimento applicabili a quest'ultima.

57 Con il sesto capo del primo motivo di impugnazione, l'Irlanda contesta al Tribunale il fatto di aver ritenuto, al punto 142 della sentenza impugnata, che la Commissione avesse giustamente fatto riferimento, nella decisione controversa, alla sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416). Secondo l'Irlanda, tale sentenza non corrobora la conclusione della Commissione secondo cui il principio di libera concorrenza deriva dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE indipendentemente dalla questione se esso sia stato o meno incorporato nel diritto nazionale. Al contrario, nella causa che ha dato luogo alla succitata sentenza, il fatto di derogare al principio di libera concorrenza era stato dichiarato pertinente dalla Corte solo perché era stato incorporato nel diritto nazionale in questione, ossia il diritto belga.

58 Con il suo quinto motivo di impugnazione, diretto avverso i punti da 100 a 117 della sentenza impugnata, l'Irlanda addebita al Tribunale il fatto di aver respinto il suo argomento secondo cui la decisione controversa equivarrebbe a sancire, in violazione degli articoli da 3 a 5 TUE e dell'articolo 114 TFUE, un'armonizzazione fiscale dissimulata contraria alle norme sulla ripartizione delle competenze. A suo avviso, nella decisione controversa la Commissione avrebbe invocato norme che non fanno parte del regime fiscale nazionale, prescindendo dalle disposizioni applicabili di quest'ultimo. L'Irlanda rileva che, qualora la Commissione risultasse vittoriosa nella presente causa, il principio di libera concorrenza, quale concepito dalla Commissione, si imporrebbe a tutti gli Stati membri, indipendentemente da quanto previsto nella loro normativa fiscale.

59 La Commissione ritiene che l'argomento sviluppato dall'Irlanda sia inconferente. Tale argomento, che si baserebbe in gran parte su una lettura erronea e distorta della sentenza impugnata, sarebbe comunque infondato.

60 Per quanto concerne, in primo luogo, il quinto capo del primo motivo di impugnazione, la Commissione sostiene che, nei limiti in cui l'argomento dell'Irlanda mira a contestare le constatazioni del Tribunale di cui al punto 145 della sentenza impugnata, secondo le quali, in base al codice delle imposte, primo, le società integrate e le società autonome in Lussemburgo sono tassate allo stesso modo per quanto riguarda l'imposta sulle società e, secondo, il diritto lussemburghese mira a tassare l'utile derivante dall'attività economica di una siffatta società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato, detto argomento tenderebbe, in definitiva, a rimettere in discussione constatazioni di fatto che non possono costituire oggetto di riesame in sede di impugnazione.

61 La Commissione ritiene che, in ogni caso, ciò che rileva nel caso di specie è sapere non già se il diritto tributario e il diritto societario operino frequentemente una distinzione tra le società autonome e le società di gruppo, bensì se i diritti in parola operino una distinzione tra tali società in sede di determinazione del loro utile imponibile nell'ambito del sistema generale dell'imposta sulle società. Come il Tribunale avrebbe giustamente constatato al punto 145 della sentenza impugnata, il codice delle imposte lussemburghese non opererebbe una distinzione del genere. Il Tribunale avrebbe quindi correttamente constatato che la normativa tributaria lussemburghese mira a tassare l'utile derivante

dall'attività economica di una siffatta società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato.

62 In secondo luogo, la Commissione afferma, in risposta alla sesta censura del primo motivo di impugnazione dell'Irlanda, che il Tribunale si è giustamente fondato sulla sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416), per concludere che, quando il sistema tributario di uno Stato membro tratta le società appartenenti a un gruppo e le società autonome allo stesso modo in materia di imposte sulle società, una misura sui prezzi di trasferimento che consenta a una società di gruppo di valutare le sue operazioni infragruppo al di sotto del livello di libera concorrenza fornisce un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

63 Il criterio di riferimento che la Corte ha applicato per constatare l'esistenza di un vantaggio ai punti 95 e 96 di tale sentenza sarebbe proprio lo stesso che la Commissione ha illustrato nella sezione 7.2.2.1 della decisione controversa e che il Tribunale ha avallato ai punti 141 e 145 della sentenza impugnata, vale a dire il trattamento delle società autonome nell'ambito delle norme fiscali di diritto comune. Non vi è dubbio, secondo la Commissione, che la Corte abbia così applicato, nella sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416), il principio di libera concorrenza. Sebbene suddetto principio non sia espressamente menzionato in tale sentenza, la Commissione ritiene che l'impiego dei termini «che svolge le proprie attività in condizioni di libera concorrenza», al punto 95 di detta sentenza, e «prezzi di trasferimento», al punto 96 della medesima sentenza, non lasci spazio ad alcuna diversa interpretazione.

64 In terzo luogo, la Commissione precisa, in risposta al quinto motivo di impugnazione, di aver valutato la decisione anticipata di cui trattasi alla luce del regime generale dell'imposta sulle società del Lussemburgo e che, se la sentenza impugnata fosse confermata per quanto riguarda la constatazione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo, ciò significherebbe semplicemente che gli Stati membri che tassano le succursali o le società figlie delle società multinazionali in forza delle loro norme ordinarie come se si trattasse di entità distinte non potrebbero sottrarsi al controllo delle loro decisioni tributarie anticipate sotto il profilo della normativa in materia di aiuti di Stato, per il solo motivo che la loro normativa tributaria non codifica esplicitamente i criteri oggettivi di attribuzione degli utili a tali succursali o società figlie.

b) Giudizio della Corte

1) Richiami preliminari

65 Occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, gli interventi degli Stati membri nei settori che non sono stati oggetto di armonizzazione nel diritto dell'Unione non sono esclusi dall'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE relative al controllo degli aiuti di Stato. Gli Stati membri devono quindi astenersi dall'adottare qualsiasi misura fiscale che possa costituire un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno (sentenza del 16 marzo 2021, Commissione/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

66 A tal riguardo, da una giurisprudenza consolidata della Corte risulta che la qualificazione di una misura nazionale come «aiuto di Stato» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE richiede che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve essere idoneo a incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo luogo, esso deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, esso deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenza del 6 ottobre 2021, World Duty Free Group e Spagna/Commissione, C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

67 Per quanto concerne il requisito relativo al vantaggio selettivo, esso impone di stabilire se, nell'ambito di un determinato regime giuridico, la misura nazionale in discussione sia idonea a favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovano, alla luce dell'obiettivo perseguito da detto regime, in situazioni di fatto e di diritto paragonabili e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato qualificabile, in sostanza, come discriminatorio (sentenza del 16 marzo 2021, Commissione/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

68 Ai fini della qualifica di una misura fiscale nazionale come «selettiva», la Commissione deve individuare, in un primo tempo, il sistema di riferimento, ossia il regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato, e dimostrare, in un secondo tempo, che la misura fiscale di cui trattasi deroga a tale sistema di riferimento, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da tale sistema, in una situazione materiale e giuridica comparabile. La nozione di «aiuto di Stato» non riguarda tuttavia le misure che stabiliscono una differenziazione tra imprese che si trovano, in relazione all'obiettivo perseguito dal regime giuridico in questione, in una situazione materiale e giuridica comparabile, e pertanto a priori selettive, qualora lo Stato membro interessato riesca a dimostrare, in un terzo tempo, che tale differenziazione è giustificata, nel senso che essa deriva dalla natura o dalla struttura del sistema tributario in cui tali misure si inseriscono (v., in tal senso, sentenza del 6 ottobre 2021, World Duty Free Group e Spagna/Commissione, C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, punti 35 e 36 e giurisprudenza ivi citata).

69 Al riguardo, occorre ricordare che la determinazione dell'ambito di riferimento assume un'importanza maggiore nel caso di misure fiscali, dato che l'esistenza di un vantaggio economico, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, può essere accertata solo con riferimento a un livello di tassazione definito «normale». Pertanto, l'individuazione di tutte le imprese che si trovino in una situazione materiale e giuridica analoga dipende dalla definizione preliminare del regime giuridico alla luce del cui obiettivo deve, se del caso, essere esaminata la comparabilità della situazione materiale e giuridica, rispettivamente, delle imprese favorite dalla misura di cui trattasi e di quelle che non lo sono (sentenza del 6 ottobre 2021, World Duty Free Group e Spagna/Commissione, C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, punto 60 e giurisprudenza ivi citata).

70 Occorre tuttavia precisare che la tecnica legislativa non può essere decisiva al fine di dimostrare la selettività di una misura fiscale, cosicché non è sempre necessario che essa abbia carattere derogatorio rispetto ad un regime fiscale comune o normale. Infatti, come risulta in particolare dal punto 101 della sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), anche una misura formalmente non derogatoria e fondata su criteri aventi, di per sé stessi, carattere generale può essere selettiva, qualora essa operi, di fatto, una discriminazione tra società che si trovano in situazioni paragonabili alla luce dell'obiettivo perseguito dal regime tributario in questione (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punti 32 e 33 e giurisprudenza ivi citata).

71 Ai fini della valutazione del carattere selettivo di una misura fiscale, è quindi necessario che il regime fiscale comune o il sistema di riferimento applicabile nello Stato membro interessato sia correttamente individuato nella decisione della Commissione ed esaminato dal giudice investito di una contestazione vertente su tale individuazione. Poiché la determinazione del sistema di riferimento è il punto di partenza dell'esame comparativo da effettuare nel contesto della valutazione della selettività, un errore commesso durante tale determinazione inficia necessariamente tutta l'analisi della condizione di selettività (v., in tal senso, sentenza del 6 ottobre 2021, World Duty Free Group e Spagna/Commissione, C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, punto 61 e giurisprudenza ivi citata).

72 In siffatto contesto, occorre, in primo luogo, precisare che la determinazione dell'ambito di riferimento, che deve essere effettuata al termine di un dibattito in contraddittorio con lo Stato membro interessato, deve risultare da un esame obiettivo del contenuto, dell'articolazione e degli effetti concreti delle norme applicabili in forza del diritto nazionale di tale Stato (sentenza del 6 ottobre 2021, World Duty Free Group e Spagna/Commissione, C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, punto 62 e giurisprudenza ivi citata).

73 In secondo luogo, al di fuori dei settori in cui il diritto tributario dell'Unione è oggetto di armonizzazione, spetta allo Stato membro interessato determinare, attraverso l'esercizio delle proprie competenze in materia di imposte dirette e nel rispetto della propria autonomia fiscale, le caratteristiche costitutive dell'imposta, le quali definiscono, in linea di principio, il sistema di riferimento oppure il regime fiscale «normale», a partire dal quale occorre analizzare il requisito relativo alla selettività. Ciò vale in particolare per la determinazione della base imponibile e del suo fatto generatore (v., in tal senso, sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Polonia, C-562/19 P,

EU:C:2021:201, punti 38 e 39, nonché del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria, C-596/19 P, EU:C:2021:202, punti 44 e 45).

74 Ne consegue che solo il diritto nazionale applicabile nello Stato membro interessato deve essere preso in considerazione al fine di individuare il sistema di riferimento in materia di imposte dirette, essendo tale individuazione a sua volta un presupposto indispensabile, al fine di valutare non solo se esista un vantaggio, ma anche se quest'ultimo abbia carattere selettivo.

75 Nel caso di specie, l'argomento dell'Irlanda sintetizzato ai punti da 56 a 58 della presente sentenza induce a chiedersi se il Tribunale sia incorso in un errore di diritto nel confermare, per le motivazioni ricordate ai punti da 30 a 36 di detta sentenza, il sistema di riferimento su cui si è basata la Commissione nella decisione controversa.

76 A tal riguardo, va rilevato che, secondo il punto 228 della decisione controversa, la Commissione ha ritenuto che il principio di libera concorrenza costituisse quindi necessariamente parte integrante della sua valutazione, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, relativamente alle misure fiscali concesse alle società di un gruppo, a prescindere che uno Stato membro abbia incorporato o meno tale principio nel suo ordinamento giuridico nazionale.

77 La Commissione ha precisato, nello stesso punto 228, che tale principio di libera concorrenza è applicato per stabilire se gli utili imponibili di una società appartenente a un gruppo ai fini del calcolo dell'imposta sulle società siano stati calcolati applicando un metodo che si avvicina alle condizioni di mercato, cosicché tale società non beneficia di un trattamento più favorevole, in applicazione del sistema generale dell'imposta sulle società, rispetto a quello riservato a società non integrate i cui utili imponibili sono determinati dal mercato.

78 Inoltre, dalla struttura della decisione controversa, in particolare dall'analisi del sistema di riferimento effettuata ai punti da 193 a 209 della stessa, emerge che la Commissione ha tenuto conto della circostanza che il sistema generale di tassazione delle società in Lussemburgo non opera alcuna distinzione tra le società integrate e le società non integrate, in quanto l'obiettivo di tale sistema è quello di tassare tutte le società residenti.

79 È alla luce di tali considerazioni che il Tribunale, dal canto suo, ha precisato, al punto 161 della sentenza impugnata, che l'affermazione contenuta al punto 228 della decisione controversa, secondo cui il principio di libera concorrenza è un principio generale di parità di trattamento in materia tributaria che rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, non doveva essere considerata in modo isolato dal suo contesto e non poteva essere interpretata nel senso che la Commissione abbia affermato l'esistenza di un principio generale di parità di trattamento riguardo all'imposta inerente all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

80 Come risulta dal punto 141 della sentenza impugnata, il Tribunale ha ritenuto che il principio di libera concorrenza trovi applicazione qualora il diritto tributario nazionale pertinente non distingua tra le società integrate e le società autonome ai fini del loro assoggettamento all'imposta sulle società, poiché, in un'ipotesi del genere, tale diritto intenderebbe tassare l'utile derivante dall'attività economica di una siffatta società integrata come se fosse il risultato di operazioni effettuate a prezzi di mercato. Una volta individuato tale fondamento giuridico, il Tribunale ha ritenuto, in sostanza, al punto 145 della sentenza impugnata, che tale principio fosse applicabile nel caso di specie, in quanto il codice delle imposte mirava a tassare le società integrate e le società autonome allo stesso modo ai fini dell'imposta sulle società.

2) Sull'esistenza di un errore di diritto nella determinazione del regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato

81 Occorre anzitutto respingere l'argomento della Commissione secondo cui la ricorrente, con le censure da essa dedotte, contesta in realtà le constatazioni del Tribunale relative al diritto nazionale applicabile, che figurano in particolare al punto 145 della sentenza impugnata, constatazioni di fatto che non potrebbero costituire oggetto di riesame nell'ambito di un'impugnazione ai sensi della giurisprudenza della Corte.

82 È vero che, riguardo all'esame, nell'ambito di un'impugnazione, delle valutazioni del Tribunale in merito al diritto nazionale che, nel settore degli aiuti di Stato, costituiscono valutazioni di fatto, la Corte è competente solamente a verificare se vi sia stato uno snaturamento di tale diritto [sentenza del 28 giugno 2018, Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 78 e giurisprudenza ivi citata].

83 Tuttavia, nel caso di specie, con l'argomento da essa sviluppato l'Irlanda non intende mettere in discussione l'interpretazione del diritto nazionale operata dal Tribunale, ma invita la Corte a stabilire se quest'ultimo non sia incorso in un errore di diritto nel far propria la delimitazione del sistema di riferimento pertinente quale parametro decisivo ai fini dell'esame dell'esistenza di un vantaggio selettivo, senza tener conto delle norme specifiche previste dal diritto lussemburghese in materia di prezzi di trasferimento applicabili alle società integrate.

84 Infatti, l'Irlanda si limita a contestare l'applicazione da parte del Tribunale del criterio giuridico diretto a stabilire se una decisione tributaria anticipata come quella di cui trattasi conferisca un vantaggio selettivo.

85 Orbene, determinare se il Tribunale abbia adeguatamente delimitato il sistema di riferimento pertinente e, per estensione, abbia applicato in maniera corretta un criterio giuridico, come il principio di libera concorrenza, costituisce una questione di diritto che può formare l'oggetto del sindacato della Corte nella fase dell'impugnazione. Infatti, gli argomenti diretti a rimettere in discussione la scelta del sistema di riferimento nell'ambito della prima fase dell'analisi dell'esistenza di un vantaggio selettivo sono ricevibili, poiché tale analisi deriva da una qualificazione giuridica del diritto nazionale sulla base di una disposizione del diritto dell'Unione [v., per analogia, sentenza del 28 giugno 2018, Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punti 80 e 81].

86 Per quanto riguarda la fondatezza dell'argomento dell'Irlanda, si deve ricordare che, come risulta, in sostanza, dal punto 210 della decisione controversa, la FFT e il Granducato di Lussemburgo hanno sostenuto dinanzi alla Commissione che il sistema di riferimento doveva includere solo le società di gruppo, o le società di gruppo impegnate in attività di finanziamento, rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte, cosicché la decisione anticipata di cui trattasi doveva essere confrontata con le decisioni anticipate relative al periodo dal 2010 al 2013 e riguardanti altri 21 contribuenti, che le erano state trasmesse il 15 gennaio 2014. Secondo il Granducato di Lussemburgo e la FFT, dato che il trattamento riservato alla FFT era conforme all'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte, alla circolare n. 164/2 e alla prassi amministrativa in materia, non era stato concesso alcun vantaggio selettivo mediante tale decisione anticipata.

87 La Commissione ha tuttavia ritenuto, ai punti da 211 a 215 della decisione controversa, che non occorresse tener conto di tali specifiche disposizioni ai fini della determinazione del sistema di riferimento pertinente, specificando, a tal fine, che una siffatta presa in considerazione sarebbe contraria all'obiettivo del sistema generale dell'imposta sulle società vigente in Lussemburgo, che l'istituzione in parola aveva già individuato, ai punti da 193 a 209 della decisione controversa, quale sistema di riferimento. Nel caso di specie, essa ha ritenuto che tale sistema mirasse a tassare gli utili di tutte le società rientranti nella sua competenza fiscale, senza distinzione tra società integrate e società non integrate (punti 198 e 212 della decisione controversa).

88 La Commissione ha affermato che non avrebbe esaminato se la decisione anticipata di cui trattasi rispettasse il principio di libera concorrenza come definito all'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte o nella circolare n. 164/2 (punto 229 della decisione controversa). Infatti, se poteva essere dimostrato che il metodo approvato dall'amministrazione tributaria lussemburghese mediante tale decisione anticipata ai fini della determinazione degli utili imponibili della FFT in Lussemburgo si discostava da un metodo che conduce a un'approssimazione affidabile di un risultato basato sul mercato e quindi dal principio di libera concorrenza, detta decisione sarebbe stata considerata tale da conferire un vantaggio selettivo alla FFT a norma dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (punto 231 della decisione controversa).

89 Dai punti da 149 a 151 della sentenza impugnata emerge che il Tribunale ha confermato la metodologia della Commissione consistente, in sostanza, nel ritenere che, in presenza di un sistema tributario che persegue l'obiettivo di tassare gli utili di tutte le società residenti, integrate o meno, l'applicazione del principio di libera concorrenza ai fini dell'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE è giustificata indipendentemente dall'incorporazione di tale principio nel diritto nazionale.

90 Occorre quindi stabilire se il Tribunale sia incorso in un errore di diritto nel convalidare l'approccio della Commissione consistente, in sostanza, nel non tener conto di tale principio, quale previsto dall'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte e precisato nella relativa circolare n. 164/2, nell'ambito dell'esame condotto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in particolare in sede di definizione del sistema di riferimento al fine di stabilire se la decisione anticipata di cui trattasi conferisca un vantaggio selettivo al suo beneficiario.

91 Al riguardo, escludendo la pertinenza dell'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte e della circolare n. 164/2, la Commissione ha applicato un principio di libera concorrenza distinto da quello definito dal diritto lussemburghese. Essa si è quindi limitata a individuare, nell'obiettivo perseguito dal sistema generale dell'imposta sulle società in Lussemburgo, l'espressione astratta di tale principio e a esaminare la decisione anticipata di cui trattasi senza prendere in considerazione il modo in cui detto principio è concretamente incorporato in tale diritto per quanto riguarda, in particolare, le società integrate.

92 Avallando un approccio del genere, il Tribunale ha omesso di tener conto del requisito derivante dalla giurisprudenza citata ai punti da 68 a 74 della presente sentenza, secondo cui, al fine di stabilire se una misura fiscale abbia fatto beneficiare un'impresa di un vantaggio selettivo, incombe alla Commissione procedere a un raffronto con il sistema di tassazione normalmente applicabile nello Stato membro interessato, al termine di un esame obiettivo del contenuto, dell'articolazione e degli effetti concreti delle norme applicabili in forza del diritto nazionale di detto Stato. In tal modo, esso è incorso in un errore di diritto nell'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

93 Certamente, e come riconosciuto da tutte le parti, il diritto nazionale applicabile alle società in Lussemburgo mira, in materia di tassazione delle società integrate, a pervenire a un'approssimazione affidabile del prezzo di mercato. Se è vero che tale obiettivo corrisponde, in generale, a quello del principio di libera concorrenza, resta il fatto che, in assenza di armonizzazione nel diritto dell'Unione, le modalità concrete dell'applicazione di tale principio sono definite dal diritto nazionale e devono essere prese in considerazione per individuare il sistema di riferimento ai fini della determinazione dell'esistenza di un vantaggio selettivo.

94 Inoltre, ammettendo, al punto 113 della sentenza impugnata, che la Commissione potesse basarsi su norme che non facevano parte del diritto lussemburghese, sebbene esso avesse ricordato, al punto 112 di tale sentenza, che detta istituzione non disponeva, in tale fase dello sviluppo del diritto dell'Unione, di poteri che le consentissero di definire autonomamente la tassazione cosiddetta «normale» di una società integrata prescindendo dalle norme tributarie nazionali, il Tribunale ha violato le disposizioni del Trattato FUE relative all'adozione da parte dell'Unione europea di misure di ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte dirette, in particolare l'articolo 114, paragrafo 2, TFUE e l'articolo 115 TFUE. Infatti, l'autonomia di uno Stato membro in materia di imposte dirette, quale riconosciuta dalla giurisprudenza costante ricordata al punto 73 della presente sentenza non può essere pienamente garantita se, al di fuori di qualsiasi misura di ravvicinamento di tale tipo, l'esame effettuato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE non è esclusivamente fondato sulle norme fiscali normali stabilite dal legislatore dello Stato membro interessato.

95 Al riguardo, va sottolineato, in primo luogo, che, in assenza di armonizzazione al riguardo, l'eventuale fissazione dei metodi e dei criteri che consentono di determinare un risultato di «libera concorrenza» rientra nel potere discrezionale degli Stati membri. Benché gli Stati membri dell'OCSE riconoscano il merito del ricorso al principio di libera concorrenza per stabilire la corretta attribuzione degli utili delle società tra diversi paesi, esistono differenze significative tra tali Stati nell'applicazione dettagliata dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento. Come indicato dalla stessa Commissione al punto 88 della decisione controversa, le linee guida dell'OCSE elencano diversi metodi per ottenere

un'approssimazione dei prezzi di libera concorrenza per le operazioni e della ripartizione degli utili tra le società di uno stesso gruppo.

96 Inoltre, anche ipotizzando che esista, nel settore della fiscalità internazionale, un certo consenso in base al quale le operazioni tra società economicamente collegate, in particolare le operazioni infragruppo, devono essere valutate a fini fiscali come se fossero state concluse tra società economicamente indipendenti, e che, pertanto, numerose autorità nazionali competenti in materia tributaria si ispirino alle linee guida dell'OCSE in sede di elaborazione e controllo dei prezzi di trasferimento, soltanto le disposizioni nazionali, fatte salve le considerazioni contenute ai punti da 120 a 122 della presente sentenza, sono pertinenti ai fini dell'analisi della questione se determinate operazioni debbano essere esaminate alla luce del principio di libera concorrenza e, se del caso, se prezzi di trasferimento, che costituiscono la base dei redditi imponibili di un soggetto passivo e la sua ripartizione tra gli Stati interessati, si discostino o meno da un risultato di libera concorrenza. Pertanto, nell'esame dell'esistenza di un vantaggio fiscale selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, e al fine di stabilire l'onere fiscale che deve normalmente gravare su un'impresa, non possono essere presi in considerazione parametri e regole esterni al sistema tributario nazionale di cui trattasi, a meno che quest'ultimo non vi faccia esplicito riferimento.

97 Tale constatazione costituisce un'espressione del principio di legalità dell'imposta, che fa parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione in quanto principio generale del diritto, il quale esige che l'obbligo di pagare un'imposta nonché tutti gli elementi chiave che definiscono le caratteristiche fondamentali della stessa siano determinati per legge, dovendo il soggetto passivo essere in grado di prevedere e calcolare l'importo dell'imposta dovuta e stabilire il momento in cui essa diverrà esigibile (v., in tal senso, sentenza dell'8 maggio 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punto 39).

98 In secondo luogo, il Granducato di Lussemburgo ha affermato in udienza che, oltre alla circostanza che le linee guida dell'OCSE non sono vincolanti per gli Stati membri di tale organizzazione, la circolare n. 164/2 che interpreta l'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte prevede norme specifiche riguardanti il calcolo dei prezzi di trasferimento per quanto riguarda le società di finanziamento di gruppo, quali la FFT, che implicano che non siano prese in considerazione per il calcolo di tali prezzi le attività connesse alla detenzione di partecipazioni. Il punto 79 della decisione controversa, il quale figura nella sezione 2.3.2 di quest'ultima e include una descrizione del contenuto di detta circolare, conferma che tale Stato membro ha previsto norme specifiche per determinare una remunerazione di libera concorrenza per società del genere e che dette norme erano state portate a conoscenza della Commissione nell'ambito del procedimento amministrativo.

99 Tuttavia, l'analisi da parte della Commissione del sistema di riferimento e, per estensione, dell'esistenza di un vantaggio selettivo concesso alla FFT, come convalidata dal Tribunale, non tiene conto di tali scelte normative, intese a precisare la portata del principio di libera concorrenza e la sua attuazione nel diritto lussemburghese.

100 A tal riguardo, occorre rilevare che, in risposta a un quesito posto in udienza, la Commissione ha affermato che, nella decisione anticipata di cui trattasi, l'amministrazione tributaria lussemburghese aveva «applicato erroneamente le norme che essa applica normalmente» per quanto riguarda il principio di libera concorrenza e il calcolo dei prezzi di trasferimento. Tuttavia, è giocoforza constatare che, nella decisione controversa, la Commissione, il cui approccio è stato confermato dal Tribunale, si è discostata da qualsiasi esame del modo in cui il principio di libera concorrenza, quale sancito in sostanza all'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte, era stato interpretato ed applicato.

101 Il Tribunale ha espressamente convalidato tale analisi al punto 146 della sentenza impugnata, allorché ha indicato che non si poteva censurare la Commissione per aver utilizzato un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento che essa riteneva appropriato nel caso di specie per esaminare il livello dei prezzi di trasferimento per una o più operazioni strettamente collegate che fanno parte della misura contestata, nonché al punto 147 della medesima sentenza, in cui ha sottolineato che le linee guida dell'OCSE, cui si è ispirata la Commissione «si basa[vano] su lavori importanti svolti da gruppi di esperti rinomati», che «riflett[evano] il consenso raggiunto a livello

internazionale per quanto riguarda i prezzi di trasferimento» e che «rivest[ivano] quindi un'importanza pratica certa nell'interpretazione delle questioni relative ai prezzi di trasferimento».

102 In terzo luogo, contrariamente a quanto affermato dal Tribunale al punto 142 della sentenza impugnata, la sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione (C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416), non avvalora la posizione secondo cui il principio di libera concorrenza è applicabile qualora il diritto tributario nazionale miri a tassare le società integrate e le società autonome allo stesso modo, indipendentemente dalla questione se, e in quale maniera, il principio in parola sia incorporato in detto diritto.

103 Infatti, in tale sentenza, la Corte ha dichiarato che, qualora uno Stato membro abbia scelto di incorporare nel proprio diritto nazionale un metodo di determinazione dell'utile imponibile delle società integrate analogo al metodo «*cost plus*» dell'OCSE e avente dunque come oggetto la tassazione di tali società su una base equiparabile a quella che risulterebbe dall'applicazione del regime di applicazione generale, tale Stato conferisce un vantaggio economico a dette società allorché include in tale metodo disposizioni aventi l'effetto di alleviare l'onere fiscale che queste stesse società dovrebbero normalmente sopportare in applicazione di detto regime.

104 Dunque, nella summenzionata sentenza, è alla luce delle norme sulla tassazione stabilite nel diritto nazionale pertinente, vale a dire il diritto belga, le quali prevedevano un meccanismo di tassazione degli utili secondo un metodo «*cost plus*» dell'OCSE, che la Corte ha concluso che occorreva ricorrere al principio di libera concorrenza. Pertanto, dalla medesima sentenza non si può dedurre che la Corte abbia inteso desumere un principio autonomo di libera concorrenza applicabile indipendentemente dall'incorporazione di quest'ultimo nel diritto nazionale ai fini dell'esame delle misure di natura fiscale nell'ambito dell'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

105 Da tutte le suesposte considerazioni discende che i punti della motivazione della sentenza impugnata attinenti all'esame del ragionamento svolto in via principale dalla Commissione, secondo il quale la decisione anticipata di cui trattasi derogava al sistema generale dell'imposta sulle società vigente in Lussemburgo, ricordati ai punti da 17 a 20 della presente sentenza, sono viziati da un errore di diritto nella parte in cui il Tribunale ha convalidato l'approccio della Commissione consistente, in sostanza, nel non tener conto del principio di libera concorrenza, quale previsto dall'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte e precisato nella relativa circolare n. 164/2, in sede di definizione del sistema di riferimento nell'ambito dell'esame condotto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, al fine di determinare se la decisione anticipata di cui trattasi conferisca un vantaggio selettivo al suo beneficiario.

106 Occorre tuttavia esaminare se l'errore di diritto in cui è incorso il Tribunale sia tale da comportare l'annullamento della sentenza impugnata.

107 Infatti, la Commissione ha affermato che gli eventuali errori di diritto che inficiano i punti da 125 a 286 della sentenza impugnata non potrebbero comportare l'annullamento della sentenza impugnata ove l'analisi del Tribunale contenuta ai punti da 290 a 299 di tale sentenza dovesse essere confermata.

108 La Commissione ritiene, pertanto, che l'impugnazione sia inconferente in quanto, anche ipotizzando che uno dei motivi di impugnazione dedotti sia dichiarato fondato, una circostanza del genere non potrebbe condurre all'annullamento della sentenza impugnata. Invero, la decisione controversa conterrebbe un ragionamento sussidiario basato sull'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte e sulla circolare n. 164/2, la cui conferma da parte del Tribunale non sarebbe affatto contestata dall'Irlanda.

109 Al riguardo, occorre rilevare che, con le motivazioni riprese ai punti da 290 a 299 della sentenza impugnata, il Tribunale ha, in sostanza, convalidato il ragionamento formulato «a titolo sussidiario» dalla Commissione ai punti da 315 a 317 della decisione controversa, secondo il quale la decisione anticipata di cui trattasi derogava al sistema di riferimento costituito dall'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte e dalla circolare n. 164/2.

110 Sebbene l'Irlanda non abbia direttamente messo in discussione le motivazioni riprese in tale passaggio della sentenza impugnata, non si può tuttavia affermare, come sostenuto dalla Commissione, che

l'impugnazione debba essere dichiarata inconferente per il motivo che l'argomento sviluppato dall'Irlanda non sarebbe idoneo a incidere sul dispositivo della sentenza impugnata.

111 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, il ragionamento esposto ai punti da 290 a 299 della sentenza impugnata non contiene un'analisi separabile e autonoma rispetto a quella derivante dal sistema di riferimento adottato dalla Commissione in via principale e non consente quindi di rimediare all'errore da cui quest'ultimo è inficiato. È vero che la Commissione ha rilevato, al punto 317 della decisione controversa, che la decisione anticipata aveva determinato una riduzione dell'imposta dovuta dalla FFT «rispetto a una situazione di corretta applicazione del principio di libera concorrenza enunciato da[ll'articolo 164, paragrafo 3, del codice delle imposte]». Tuttavia, come rilevato dal Tribunale al punto 294 della sentenza impugnata, la Commissione ha fatto integralmente rinvio, per quanto riguarda tale corretta applicazione, alla sua analisi principale del sistema di riferimento fondata sul sistema generale di tassazione delle società in Lussemburgo.

112 Ne consegue che il ragionamento sul quale la Commissione si è basata a titolo sussidiario rettifica in modo solo apparente l'errore da essa commesso nell'individuazione del sistema di riferimento che avrebbe dovuto costituire la base della sua analisi relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo. In tali circostanze, l'errore di diritto in cui è incorso il Tribunale nella sua analisi del ragionamento seguito in via principale dalla Commissione riguardo al sistema di riferimento vizia anche la sua analisi del ragionamento svolto a titolo sussidiario contenuto nella decisione controversa su tale aspetto.

113 Da quanto precede risulta che occorre accogliere il quinto e il sesto capo del primo motivo di impugnazione nonché il quinto motivo di impugnazione e, pertanto, annullare la sentenza impugnata, senza che sia necessario pronunciarsi sugli altri capi del primo motivo e sugli altri motivi di impugnazione.

B. Sull'impugnazione nella causa C-885/19 P

114 Alla luce dell'annullamento della sentenza impugnata, non è più necessario statuire sull'impugnazione della FFT.

VI. Sui ricorsi dinanzi al Tribunale

115 Conformemente all'articolo 61, primo comma, seconda frase, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, in caso di annullamento della decisione del Tribunale, la Corte può statuire definitivamente sulla controversia qualora lo stato degli atti lo consenta.

116 Ciò si verifica nel caso di specie, poiché i motivi dei ricorsi diretti all'annullamento della decisione controversa sono stati oggetto di discussione in contraddittorio dinanzi al Tribunale e il loro esame non richiede l'adozione di alcuna ulteriore misura di organizzazione del procedimento o di istruzione del fascicolo.

117 A tal riguardo, è sufficiente rilevare che, per le motivazioni esposte ai punti da 81 a 112 della presente sentenza, la decisione controversa deve essere annullata in quanto la Commissione è incorsa in un errore di diritto nel constatare l'esistenza di un vantaggio selettivo alla luce di un sistema di riferimento comprendente un principio di libera concorrenza che non deriva da un esame completo del diritto tributario nazionale pertinente, in esito a una discussione in contraddittorio al riguardo con lo Stato membro interessato, e ha quindi violato anche le disposizioni del Trattato FUE relative all'adozione da parte dell'Unione delle misure di ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte dirette, in particolare l'articolo 114, paragrafo 2, TFUE e l'articolo 115 TFUE.

118 Come risulta dalla giurisprudenza ricordata al punto 71 della presente sentenza, un siffatto errore nella determinazione delle norme effettivamente applicabili in forza del diritto nazionale pertinente e, quindi, nell'individuazione della tassazione cosiddetta «normale» rispetto alla quale doveva essere valutata la decisione anticipata di cui trattasi inficia necessariamente tutto il ragionamento relativo all'esistenza di un vantaggio selettivo.

119 Una constatazione del genere non esclude tuttavia che misure di fiscalità diretta, come le decisioni tributarie anticipate concesse dagli Stati membri, possano essere qualificate come aiuti di Stato purché siano soddisfatti tutti i requisiti di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE ricordati al punto 66 della presente sentenza.

120 Infatti, come rammentato al punto 65 della presente sentenza, gli interventi degli Stati membri nei settori che non sono stati oggetto di armonizzazione nel diritto dell'Unione non sono esclusi dall'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE relative al controllo degli aiuti di Stato.

121 Così, gli Stati membri devono esercitare la loro competenza in materia di imposte dirette, come quella da essi detenuta in materia di adozione di decisioni tributarie anticipate, nel rispetto del diritto dell'Unione e, in particolare, delle norme istituite dal Trattato FUE in materia di aiuti di Stato. Essi devono quindi astenersi, nell'esercizio di tale competenza, dall'adottare misure che possano costituire aiuti di Stato incompatibili con il mercato interno, ai sensi dell'articolo 107 TFUE (v., in tal senso, sentenza del 16 settembre 2021, Commissione/Belgio e Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, punti 161 e 162 e giurisprudenza ivi citata).

122 In particolare, dopo aver osservato che uno Stato membro ha scelto di applicare il principio di libera concorrenza per stabilire i prezzi di trasferimento delle società integrate, la Commissione, conformemente alla giurisprudenza ricordata al punto 70 della presente sentenza, deve poter essere in grado di stabilire che i parametri previsti dal diritto nazionale in materia sono manifestamente incoerenti con l'obiettivo di tassazione non discriminatoria di tutte le società residenti, integrate o meno, perseguito dal sistema tributario nazionale, in quanto sfociano sistematicamente in una sottovalutazione dei prezzi di trasferimento applicabili alle società integrate o ad alcune di esse, come le società di finanziamento, rispetto a prezzi di mercato per operazioni analoghe effettuate da società non integrate.

123 Orbene, nel caso di specie, come è stato concluso al punto 105 della presente sentenza, la Commissione non ha proceduto a un siffatto esame nella decisione controversa, dal momento che il suo quadro di analisi non includeva il complesso delle norme pertinenti che attuavano il principio di libera concorrenza in forza del diritto lussemburghese.

124 Da tutte le suesposte considerazioni risulta che occorre accogliere il primo e il terzo capo del primo motivo di ricorso dedotto dal Granducato di Lussemburgo nella causa T-755/15 nonché la prima censura del primo motivo di ricorso dedotto dalla FFT nella causa T-759/15. Di conseguenza, la decisione controversa deve essere annullata, senza che sia necessario esaminare gli altri motivi dei ricorsi di annullamento.

VII. Sulle spese

125 In forza dell'articolo 184, paragrafo 2, del regolamento di procedura, quando l'impugnazione è accolta e la Corte statuisce definitivamente sulla controversia, la Corte statuisce sulle spese.

126 L'articolo 138, paragrafo 1, di tale regolamento, reso applicabile al procedimento di impugnazione in forza dell'articolo 184, paragrafo 1, di detto regolamento, prevede che la parte soccombente sia condannata alle spese se ne è stata fatta domanda.

127 Nel caso di specie, per quanto riguarda l'impugnazione proposta nella causa C-898/19 P, poiché l'Irlanda è risultata vittoriosa, occorre, conformemente alla sua domanda, condannare la Commissione a farsi carico, oltre che delle proprie spese, di quelle sostenute dall'Irlanda.

128 Quanto all'impugnazione nella causa C-885/19 P, ai sensi dell'articolo 149 del regolamento di procedura, applicabile al procedimento di impugnazione in forza dell'articolo 190 dello stesso regolamento, in caso di non luogo a statuire, la Corte statuisce sulle spese. Conformemente all'articolo 142 del regolamento di procedura, applicabile al procedimento di impugnazione in forza dell'articolo 184 del medesimo regolamento, in tal caso, la Corte decide liberamente sulle spese. Nel caso di specie, si deve disporre che ciascuna delle parti si farà carico delle proprie spese relative all'impugnazione nella causa C-885/19 P.

129 Inoltre, poiché i ricorsi dinanzi al Tribunale sono stati accolti, la Commissione è condannata a farsi carico della totalità delle spese relative al procedimento di primo grado.

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

1) Le cause C-885/19 P e C-898/19 P sono riunite ai fini della sentenza.

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

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

4) Non vi è luogo a statuire sull'impugnazione nella causa C-885/19 P.

5) Ciascuna delle parti si farà carico delle proprie spese nella causa C-885/19 P.

6) La Commissione europea è condannata alle spese relative all'impugnazione nella causa C-898/19 P.

7) La Commissione europea è condannata alle spese relative al procedimento di primo grado.

Firme

---

* Lingua processuale: l'inglese.