

Agevolazioni

Per qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato va provato l'effettivo vantaggio per l'impresa

Tribunale europeo, Sez. VII ampliata, Sent. 15 luglio 2020, cause riunite T-778/16 e T-892/16 - Pres. Van der Woude - Rel. Tomljenović (*stralcio*)

Agevolazioni - Aiuti di Stato - Aiuto al quale l'Irlanda ha dato esecuzione - Qualificazione di una misura fiscale come aiuto di Stato - Prova del vantaggio fiscale selettivo - Necessità

La Commissione europea non ha dimostrato che, adottando i riling fiscali contestati, le Autorità tributarie irlandesi avessero concesso un vantaggio selettivo alle società facenti parte del Gruppo societario, ai sensi dell'art. 107, par. 1, TFUE. Infatti, sebbene la Commissione possa qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato, ciò avviene solo purché sussistano le condizioni di tale qualificazione. Nel caso di specie, essa non è riuscita a provare l'esistenza di un vantaggio selettivo perché, nella stima degli utili imponibili delle società non residenti che esercitano attività commerciale in Irlanda, avrebbe dovuto avere riguardo alle attività effettivamente svolte dalle branches irlandesi, ai rischi assunti e al loro peso ai fini della creazione del valore all'interno del Gruppo.

I. Fatti

(*Omissis*)

II. Procedimento e conclusioni delle parti

(*Omissis*)

III. In diritto

A. Sulla riunione delle cause T-778/16 e T-892/16 ai fini della decisione che definisce il giudizio

(*Omissis*)

B. Sui motivi dedotti e sulla struttura dell'esame dei presenti ricorsi

(*Omissis*)

100. In via preliminare e ai fini dell'esame della legittimità della decisione impugnata di seguito esposta, occorre ricordare che, nell'ambito del controllo degli aiuti di Stato, per esaminare se i *ruling* fiscali contestati abbiano costituito un aiuto siffatto, spettava alla Commissione dimostrare che ricorrevano le condizioni per l'esistenza di un aiuto di Stato, ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE. Infatti, sebbene la Commissione possa qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato (v., in tal senso, sentenze del 2 luglio 1974, Italia/Commissione, 173/73, EU: C: 1974: 71, punto 28, e del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione, C-182/03 e C-217/03, EU: C:

2006: 416, punto 81), ciò è possibile purché sussistano le condizioni di tale qualificazione (v., in tal senso, sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione, C-182/03 e C-217/03, EU: T: 2006: 416, punto 84).

(*Omissis*)

C. *Sui motivi riguardanti il travalicamento, da parte della Commissione, delle sue competenze e l'ingerenza di quest'ultima nelle competenze degli Stati membri, in particolare in violazione del principio di autonomia fiscale (ottavo motivo nella causa T-778/16 e quattordicesimo motivo nella causa T-892/16)*

(*Omissis*)

D. *Sui motivi riguardanti gli errori commessi nell'ambito del ragionamento in via principale della Commissione*

(*Omissis*)

186. Da quanto precede risulta che, nel considerare che le licenze di PI del gruppo Apple avrebbero dovuto essere attribuite alle succursali irlandesi in quanto si riteneva che l'ASI e l'AOE non avessero dipendenti né presenza fisica per garantirne la gestione, la Commissione ha proceduto a un'attribuzione di utili "per esclusione" che non è conforme all'art. 25 del TCA 97. Infatti, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione non ha tentato di dimostrare che le succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE avevano effettivamente controllato le licenze di PI del gruppo

Apple, quando ha concluso che le autorità tributarie irlandesi avrebbero dovuto attribuire a tali succursali le licenze di PI del gruppo Apple e che, di conseguenza, ai sensi dell'art. 25 del TCA 97, tutti i redditi commerciali dell'ASI e dell'AOE avrebbero dovuto essere considerati come derivanti dall'attività di tali succursali.

187. In tali circostanze, si deve ritenere che, come sostenuto correttamente dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE con le loro censure fatte valere nell'ambito del secondo motivo nella causa T-778/16 e del primo motivo nella causa T-892/16, la Commissione abbia erroneamente valutato, nell'ambito del ragionamento in via principale, le disposizioni del diritto tributario irlandese relative alla tassazione degli utili delle società non residenti in Irlanda, ma che ivi esercitano un'attività commerciale tramite una succursale.

(*Omissis*)

249. Per contro, occorre rilevare che, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione è incorsa in errori per quanto riguarda l'applicazione dell'art. 25 del TCA 97, come è stato constatato al precedente punto 187, del principio di libera concorrenza, come rilevato al precedente punto 229, e dell'approccio autorizzato dell'OCSE, come constatato ai precedenti punti 244 e 245. In tali circostanze, si deve concludere che il ragionamento in via principale della Commissione è stato fondato su valutazioni errate relative all'imposizione normale in forza del diritto tributario irlandese applicabile nel caso di specie.

(*Omissis*)

310. Dalle considerazioni che precedono risulta che, nel caso di specie, la Commissione non è riuscita a dimostrare che, tenuto conto, da un lato, delle attività e delle funzioni effettivamente esercitate dalle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE e, dall'altro, delle decisioni strategiche adottate e attuate al di fuori di tali succursali, a dette succursali irlandesi avrebbero dovuto essere attribuite le licenze di PI del gruppo Apple, ai fini della determinazione degli utili annuali imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda.

(*Omissis*)

312. Alla luce delle constatazioni rilevate al precedente punto 249 sulle errate valutazioni della Commissione riguardo all'imposizione normale in forza del diritto tributario irlandese applicabile nel caso di specie, e delle constatazioni rilevate al precedente punto 310 sulle errate valutazioni della Commissione per quanto riguarda le attività all'interno del gruppo Apple, occorre accogliere i motivi vertenti sul fatto che, nell'ambito del suo ragionamento in via principale, la Commissione non è riuscita a dimostrare che, adottando i *ruling* fiscali contestati, le autorità

tributarie irlandesi abbiano concesso un vantaggio all'ASI e all'AOE, ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE.

313. Non è quindi necessario esaminare i motivi diretti a contestare, nell'ambito del ragionamento in via principale, le valutazioni della Commissione sulla selettività delle misure in questione e la mancanza di giustificazione per queste ultime.

314. Pertanto, occorre esaminare successivamente i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE che censurano le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito dei ragionamenti dedotti in subordine e in via alternativa nella decisione impugnata.

E. Sui motivi che contestano le valutazioni della Commissione nell'ambito del ragionamento in subordine (quarto motivo nella causa T778/16 e ottavo motivo nella causa T892/16)

(*Omissis*)

479. Le constatazioni effettuate in precedenza per quanto riguarda le carenze nei metodi di calcolo degli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE dimostrano il carattere lacunoso e talvolta incoerente dei *ruling* fiscali contestati. Tuttavia, di per sé sole, tali circostanze non sono sufficienti a provare l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE.

480. Infatti, la Commissione non è riuscita a dimostrare che gli errori metodologici da essa dedotti contro i metodi di attribuzione degli utili avallati dai *ruling* fiscali contestati, relativi alla scelta delle succursali irlandesi in quanto parti sottoposte a test (punto 351 *supra*), alla scelta dei costi operativi quale indicatore del livello degli utili (punto 417 *supra*) e ai livelli di rendimento accettati dai *ruling* fiscali contestati (punto 478 *supra*) avevano portato a una diminuzione degli utili imponibili dell'ASI e dell'AOE in Irlanda. Pertanto, essa non è riuscita a dimostrare che tali *ruling* avessero concesso un vantaggio a tali società.

481. In tali circostanze, occorre accogliere i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE, vertenti sul fatto che, nell'ambito del suo ragionamento in subordine, la Commissione non è riuscita a dimostrare l'esistenza di un vantaggio nel caso di specie, ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE.

F. Sui motivi che censurano le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito del ragionamento in via alternativa (quinto motivo nella causa T-778/16 e nono motivo nella causa T-892/16)

(*Omissis*)

504. Pertanto, occorre accogliere i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE vertenti sul fatto che, nell'ambito del suo ragionamento alternativo, la Commissione non è riuscita a dimostrare l'esistenza di un

vantaggio nel caso di specie, ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE, senza che sia necessario esaminare le censure relative alla violazione delle forme sostanziali e alla violazione del diritto di essere ascoltati, fatte valere dall'ASI e dall'AOE contro le valutazioni della Commissione nell'ambito di detto ragionamento alternativo.

G. Conclusioni sulla valutazione della Commissione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo

505. Tenuto conto delle conclusioni di cui ai precedenti punti 312, 481 e 504, secondo le quali occorre accogliere i motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE contro le valutazioni effettuate dalla Commissione nell'ambito dei suoi ragionamenti svolti in via principale, in subordine e del ragionamento alternativo, si deve concludere che la Commissione non ha dimostrato, nel caso di specie, che, adottando i *ruling* fiscali contestati, le autorità tributarie irlandesi avevano concesso un vantaggio selettivo all'ASI e all'AOE ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE.

506. A tal riguardo, occorre ricordare che, sebbene, secondo una giurisprudenza costante, citata al precedente punto 100, la Commissione possa qualificare una misura fiscale come aiuto di Stato, ciò avviene solo purché sussistano le condizioni di tale qualificazione.

507. Nel caso di specie, poiché la Commissione non è riuscita a dimostrare sufficientemente l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, TFUE, occorre annullare la decisione impugnata nel suo insieme, senza che sia necessario esaminare gli altri

motivi dedotti dall'Irlanda nonché dall'ASI e dall'AOE.

IV. Sulle spese

(Omissis)

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Settima Sezione ampliata) dichiara e statuisce:

- 1) Le cause T-778/16 e T-892/16 sono riunite ai fini della presente sentenza.
- 2) La decisione (UE) 2017/1283 della Commissione, del 30 agosto 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.38373 (2014/C) (*ex* 2014/NN) (*ex* 2014/CP), al quale l'Irlanda ha dato esecuzione a favore di Apple, è annullata.
- 3) La Commissione europea sopporterà le proprie spese nonché quelle dell'Irlanda, nell'ambito della causa T-778/16, e quelle della Apple Sales International e della Apple Operations Europe.
- 4) L'Irlanda, nell'ambito della causa T-892/16, il Granducato di Lussemburgo, la Repubblica di Polonia e l'Autorità di vigilanza EFTA sopporteranno le proprie spese.



Il testo della sentenza oltre a essere disponibile in One FISCALE, Wolters Kluwer si può richiedere a redazione.giurisprudenzatributaria.ipsoa@wki.it

www.edicolaprofessionale.com/gt

La "sentenza Apple" nel processo europeo di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva

di Roberto Cordeiro Guerra (*) e Filippo Passagnoli (**)

Con la sentenza del 15 luglio 2020 emessa dal Tribunale UE sul caso Apple (Irlanda e altri c. Commissione europea, cause T-778/16 e T-892/16) è stata annullata la Decisione UE 2017/1283 della Commissione europea che aveva contestato all'Irlanda di aver concesso, tramite due tax rulings, un vantaggio fiscale selettivo - qualificabile alla stregua di un aiuto di Stato - a favore delle due società irlandesi del colosso statunitense: la Apple Sales International e la Apple Operations Europe. L'importante pronuncia si presenta come una sorta di "Giano Bifronte": da una parte, essa infatti consacra giuridicamente la dottrina Vestager ed il potere della Commissione europea di utilizzare il divieto di aiuti di Stato per contrastare la pratica dei rulings fiscali aggressivi; dall'altra, ne restringe tuttavia la portata applicativa, pretendendo uno standard probatorio particolarmente rigoroso.

(*) Professore ordinario di diritto tributario presso Università di Firenze - Studio Legale Cordeiro Guerra e Associati - Firenze - Milano

(**) Dottorando di ricerca in Diritto Internazionale presso Università Europea di Roma - Studio Legale Cordeiro Guerra e Associati - Firenze - Milano

Il processo di globalizzazione dell'economia ha incentivato una formidabile crescita delle multinazionali del *web*, le quali - a differenza delle imprese tradizionalmente intese - producono redditi non più legati a terreni, immobili, materie prime, bensì flussi di ricchezza derivanti dallo sfruttamento di beni immateriali, a fronte dei quali i tradizionali criteri di localizzazione del reddito segnano il passo. In questo contesto, alcuni Stati hanno posto in essere una politica fiscale volta ad attrarre ricchezza proveniente dal mercato virtuale di altri stati, mettendo a punto legislazioni di particolare favore e strumenti di natura amministrativa volti ad attrarre attività produttive (1). Frequente è l'uso (*rectius* abuso) di *tax rulings* quali veicoli giuridici di delocalizzazione dei profitti generati da tali multinazionali, attraverso la "manipolazione" dei criteri di attribuzione dei profitti tra "casa madre" e "stabile organizzazione".

A fronte di questo fenomeno, tanto l'Unione Europea che l'OCSE - quest'ultima con il Progetto BEPS (2) - hanno avviato un programma di riforme inteso a garantire un sistema di tassazione più equo ed effettivo delle imprese all'interno del mercato unico.

A livello comunitario, una direttrice di reazione è stata ispirata dalla c.d. *dottrina Vestager* (3), la quale a partire dal 2015 ha deciso di utilizzare lo strumento del divieto di aiuti di Stato (4) per

arginare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva. In particolare quei *rulings* che, ad esempio tramite il mancato rispetto dell'*arm's length principle*, implicano un trattamento fiscale selettivo (e favorevole) per le multinazionali rispetto alle imprese interamente domestiche, dando così luogo ad un aiuto di Stato vietato dal diritto europeo.

I rulings emanati dal Fisco irlandese in favore di Apple

Uno dei meccanismi più utilizzati nella pianificazione fiscale da parte delle multinazionali è notoriamente rappresentato dal *transfer pricing* (5). E, fra i possibili metodi di determinazione del prezzo di trasferimento "corretto", è stato frequentemente il TNMM (*Transactional Net Margin Method*) a consentire quelle dislocazioni di utili (*profit shifting*) all'interno dei gruppi che hanno consentito forti effetti di erosione delle basi imponibili (*base erosion*). Segnatamente, questo strumento è stato utilizzato per attribuire una ridotta parte di utili alle imprese operanti nei Paesi a fiscalità ordinaria - assumendo che esse svolgessero le funzioni meno complesse, e dunque a più bassa remunerazione - e per dirottare invece la gran parte dell'imponibile verso società del gruppo residenti in Paesi a fiscalità privilegiata o, addirittura, "apolidi", sul

(1) Sul tema, F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007; A. Uricchio, "Dematerializzazione della ricchezza, globalizzazione e nuovi indici di misurazione della ricchezza: le sfide dell'imposizione nell'inizio del nuovo millennio", in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011, pag. 111 ss.; G. Melis, "Evasione ed elusione fiscale internazionale e finanziamento dei diritti sociali: recenti trends e prospettive", in *Rass. trib.*, n. 6/2014, pag. 1283 ss.; L. Salvini, "I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese", in *Giur. comm.*, n. 2/2016, pag. 130 ss.; P. Boria (a cura di), *La Concorrenza fiscale tra stati*, Milano, 2017; L. Carpentieri, "La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali", in *Riv. dir. trib.*, n. 4/2018, pag. 351 ss.; A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale nell'unione europea*, Milano, 2019.

(2) Nel novembre del 2015 ha visto la luce il pacchetto di misure varate dall'OCSE sul contrasto all'erosione della base imponibile ed al trasferimento degli utili (*Base erosion and profit shifting*), il cui intento, come noto, è quello di mappare i comportamenti più pericolosi dal punto di vista fiscale, in termini di capacità di elusione o di erosione delle basi imponibili, e di individuare possibili soluzioni di contrasto da parte degli Stati aderenti.

(3) Cfr. F. Pepe, "Sulla tenuta giuridica e sulla praticabilità geopolitica della 'dottrina Vestager' in materia di tax rulings e aiuti di Stato alle imprese multinazionali", in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 3-4/2017, pag. 703 ss.

(4) In materia e, in particolare, sull'evoluzione del divieto di aiuti di stato nella giurisprudenza europea si rinvia a L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; M. Ingrosso - G. Tesaro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009; A. Quattrocchi, *Gli aiuti di stato nel diritto tributario*, Padova, 2020; P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, II ed., 2020, pag. 191 ss.

(5) Tra i contributi recenti in materia cfr. E. Della Valle, "Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito", in *Riv. dir. trib.*, 2009, pag. 157 ss.; A. Vicini Ronchetti, "Transfer price tra normativa nazionale e internazionale", in *Rass. trib.*, n. 3/2014, pag. 487 ss.; A. Ballancin, "Natura e ratio della disciplina italiana sui prezzi di trasferimento internazionali", in *Rass. trib.*, n. 1/2014, pag. 73 ss.; C. Sacchetto, "Il Transfer pricing internazionale: una normativa alla ricerca della propria identità", in *Rass. trib.*, n. 4/2016, pag. 886 ss.; E.M. Bagarotto, "Transfer pricing e rischi di doppia imposizione internazionale alla luce dell'entrata in vigore delle 'Linee Guida'", in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2019, pag. 311 ss.

presupposto che presso quest'ultime fossero allocate le funzioni più complesse (6).

Mediante l'adozione di una pianificazione aggressiva di questo tipo, la Apple inc. ha beneficiato di una consistente riduzione della tassazione grazie a due *rulings* fiscali emanati dall'Irlanda, rispettivamente nel 1991 e nel 2007, che approvavano le modalità di determinazione degli utili imponibili di due società di diritto irlandese: *Apple Sales International* (ASI) ed *Apple Operations Europe* (AOE).

Nello specifico, *Apple Operations International* (AOI), controllata al 100% dalla Apple Inc., deteneva il controllo delle due società ASI ed AOE, società di diritto irlandese, ma - come si dirà - non residenti fiscalmente in Irlanda. La ASI si occupava dell'acquisto dei prodotti Apple dai costruttori di tutto il mondo e della vendita di tali prodotti in Europa (nonché Medio Oriente, Africa ed India). Le vendite erano organizzate in modo tale che i clienti acquistassero i prodotti da ASI in Irlanda invece che dai negozi che li vendevano materialmente: in questo modo, tutti gli utili conseguiti venivano registrati direttamente in Irlanda. La AOE, invece, era responsabile della fabbricazione e vendita di alcune linee di computer e registrava anch'essa i suoi utili in Irlanda.

Al fine di stabilire l'entità degli utili imponibili delle predette società, esse avevano ottenuto dalle autorità fiscali irlandesi due *rulings* per effetto dei quali solo una modestissima parte degli utili stessi veniva ad esse assegnata. I *rulings* prevedevano infatti che le due società ASI ed

AOE operassero in Irlanda non in proprio ma attraverso due stabili organizzazioni. Più precisamente, le due controllate della Apple Inc. erano costituite secondo il diritto irlandese, ma non erano residenti nel Paese, all'interno del quale operavano per mezzo delle suddette succursali. Le società madri - c.d. sede centrale - erano invece delle società "apolide", prive di concreta ubicazione territoriale (7).

La determinazione dell'utile attribuibile alle stabili organizzazioni irlandesi è avvenuta adottando il metodo del TNMM ed assumendo, ai fini della sua concreta implementazione, che le funzioni più semplici venissero svolte dalle stabili organizzazioni e le funzioni più complesse fossero, invece, attribuite alla sede centrale in quanto titolare del diritto d'uso della proprietà intellettuale.

Pertanto, il margine di utile assegnato alle stabili organizzazioni era assai ridotto, laddove invece la maggior parte dei profitti venivano allocati alla sede centrale presso la quale, in quanto "apolide", di fatto non venivano tassati. Conseguentemente, in Irlanda veniva assoggettato all'aliquota ordinaria della *corporate tax* (12,5%) solo una modestissima parte degli utili realizzati, ossia quella porzione che - in base al TNMM - era attribuibile alle due stabili organizzazioni di ASI ed AOE (8).

In conclusione, mentre tutti i profitti delle vendite affluivano presso le stabili organizzazioni irlandesi, solo una parte irrilevante di essi era tassata *in loco*.

(6) Sul punto, A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale nell'unione europea*, cit., pag. 41 ss.

(7) Cfr. S. Cipollina, "I redditi 'nomadi' delle società multinazionali nell'economia globalizzata", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 3/2014, pag. 21 ss. Osserva inoltre G. Corasaniti, "Concorrenza fiscale aggressiva e aiuti di stato: brevi considerazioni in merito al 'caso Apple'", in P. Boria (a cura di), *La Concorrenza fiscale tra stati*, cit., pag. 87 ss., come tale circostanza fosse perfettamente aderente alla normativa nazionale irlandese al tempo vigente, "difatti la Section 23A of the Tax Consolidation Act 1997 prima delle modifiche intervenute con il Finance Act 2013 e il Finance Act 2014, consentiva alle società registrate in Irlanda di non essere considerate, a certe condizioni, *ivi* residenti a fini fiscali. Nel contempo, le citate società non erano fiscalmente residenti nemmeno negli Stati Uniti, in quanto non risultavano lì registrate. In altri termini, Apple ha sfruttato l'asimmetria delle differenti legislazioni nel definire i criteri per la residenza fiscale, al fine di sviluppare schemi (leciti) di pianificazione fiscale risultanti in uno scenario di double non residence, come se non avesse alcuna sede nel mondo". In

altri termini: le due sedi centrali di ASI ed AOE, anche se costituite in Irlanda, erano controllate e gestite in ultima battuta da una società (la Apple Inc.) residente in uno Stato estero, ossia gli Stati Uniti; pertanto esse non erano fiscalmente residenti in Irlanda, ma, al tempo stesso, non lo erano nemmeno negli USA, che non le considerava come residenti non essendoci alcun "collegamento economico" concreto tra le stesse ed il territorio statunitense. Cfr. punti nn. 48-52 della Decisione UE 2017/1283.

(8) ASI nel 2011 ha registrato utili per 22 miliardi di dollari, ma fruendo del *ruling* ha assoggettato ad imposizione in Irlanda solo 50 milioni di euro, pagando una *corporate tax* inferiore ai 10 milioni di euro, pari ad un'aliquota effettiva dello 0,05%. Negli anni successivi gli utili realizzati da ASI sono continuati a crescere, senza che però siano cresciute in parallelo le imposte. La Commissione Europea ha stimato che, nel 2014, l'aliquota effettiva sia addirittura scesa allo 0,005%. Si veda il comunicato stampa della Commissione Europea del 30 agosto 2016, "Aiuti di Stato: l'Irlanda ha concesso ad Apple vantaggi fiscali illegali per un totale di 13 miliardi di euro", reperibile su ec.europa.eu.

Le censure mosse dalla Commissione Europea nel 2016

Nel giugno del 2014 la Commissione UE decideva di avviare un'indagine ai sensi dell'art. 108, par. 2, TFUE nei confronti dell'Irlanda, al fine di verificare la compatibilità con l'art. 107, par. 1, TFUE dei *rulings* descritti; indagine che si concludeva nell'agosto del 2016 con la pubblicazione della famosa decisione della Commissione tramite la quale veniva ordinato all'Irlanda di recuperare le imposte che Apple non avrebbe versato per i periodi dal 2003 al 2014, in virtù di quanto concordato nei *rulings*, per presunta violazione della normativa europea in materia di aiuti di Stato (Decisione UE 2017/1283) (9).

In particolare, la Commissione contestava i metodi concordati dalle autorità fiscali irlandesi ed Apple per l'allocazione degli utili prodotti dalle società ASI ed AOE, in quanto non rispettosi dell'*arm's length principle*, riconosciuto a livello internazionale e la cui applicazione era disciplinata nel dettaglio dalle Linee Guida OCSE sul *transfer pricing* del 2010 (aggiornate dalle successive Linee Guida del 2017). Il TNMM viene espressamente contemplato nelle Linee Guida per la determinazione dei prezzi di trasferimento tra società appartenenti al medesimo gruppo quale metodo - alternativo a quelli tradizionali - per individuare la corretta allocazione dei profitti tra le singole società appartenenti al gruppo. Come chiarito dalla Commissione UE nel 2016, laddove l'accordo sui prezzi di trasferimento corrisponda alle indicazioni fornite dagli orientamenti dell'OCSE in materia, un *ruling* che avalli tale accordo non dovrebbe - in linea di principio - comportare aiuti di Stato (10).

Ne discende che i *rulings* concordati fra Apple ed Irlanda sull'allocazione dei profitti del gruppo, in quanto *prima facie* conformi alle indicazioni fornite dall'OCSE, non dovrebbero costituire una

violazione della normativa europea. Dal canto suo, l'Irlanda ha contestato l'operato della Commissione UE, eccependo: i) in primo luogo, che il principio *arm's length*, sebbene riconosciuto a livello internazionale, non era stato recepito in alcuna norma nazionale irlandese e, in ogni caso, esso era stato adottato dall'OCSE solo nel 2010 e pertanto non poteva vincolare l'Irlanda fino a tale data; ii) in secondo luogo, l'insussistenza di qualsivoglia "selettività" del vantaggio fornito ad Apple, dal momento che si trattava di *rulings* e quindi di ordinaria applicazione della normativa fiscale irlandese vigente, a cui tutte le imprese di quel settore avrebbero potuto accedere (11).

La Commissione ha tuttavia ritenuto che i *rulings* considerati abbiano conferito un vantaggio "selettivo" ad Apple e che, di conseguenza, questi violassero l'art. 107 TFUE. Ciò, in dettaglio, argomentando sulla prevalenza del principio di *arm's length* sulla normativa nazionale irlandese, in quanto derivante non dal riconoscimento del principio all'interno del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni ovvero all'interno delle Linee Guida, bensì direttamente dall'art. 107 TFUE come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, le cui pronunce vincolano gli Stati membri. La vincolatività del principio in esame, a parere della Commissione, decorrebbe allora dal 1973, anno di adesione dell'Irlanda all'Unione Europea.

In definitiva, il principio di *arm's length* - integrante il sistema fiscale irlandese - sarebbe stato nel caso di specie derogato dal metodo utilizzato da Apple per la ripartizione interna degli utili tra le stabili organizzazioni irlandesi e la sede centrale di ASI ed AOE. Metodo ritenuto non corrispondente all'effettiva realtà economica dell'impresa e quindi "artificiale", tenuto conto che le sedi centrali (cui venivano dirottate gran parte degli utili) non avevano la capacità operativa di gestire

(9) Fra i primi commentatori, R. Rizzardi, "Dal caso 'Apple' alla concorrenza fiscale corretta", in *Corr. Trib.*, n. 42/2016, pag. 3235 ss.

(10) Il riferimento è alla Comunicazione della Commissione Europea causa C-262/2016 del 19 luglio 2016 sulla nozione di

aiuti di Stato di cui all'art. 107, par. 1, TFUE, nella quale vengono fornite precisazioni sui principali concetti inerenti il divieto.

(11) Cfr., ancora, G. Corasaniti, "Concorrenza fiscale aggressiva e aiuti di stato: brevi considerazioni in merito al 'caso Apple'", cit., pag. 100.

alcuna attività (12). Proprio questo metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento (*rectius* dei profitti), dal momento che non rifletteva ciò che sarebbe stato convenuto tra imprese terze ed indipendenti, le quali avrebbero certamente preteso che fosse valutato sulla base delle reali rispettive funzioni il contributo di ciascuna di esse, avrebbe procurato un vantaggio “selettivo” ad Apple, censurabile alla stregua di un aiuto di Stato illegittimo.

La sentenza del Tribunale UE

Con distinti ricorsi (ma motivi sostanzialmente speculari) l'Irlanda (causa T-778/16) da un lato, e ASI ed AOE (causa T-892/16) dall'altro, chiedevano l'annullamento della decisione della Commissione, negando che i *rulings* potessero essere classificati come aiuti di Stato.

Il Tribunale UE (Settima Sezione ampliata), con sentenza del 15 luglio 2020, ha accolto i ricorsi provvedendo ad annullare la Decisione UE 2017/1283.

La “corposa” sentenza Apple chiarisce innanzitutto che il principio *arm's length* non abbisogna di alcun fondamento domestico o convenzionale per poter essere invocato quale parametro di giudizio da parte della Commissione, in quanto principio radicato nello stesso diritto dell'Unione ed in specie nell'art. 107, par. 1, TFUE (13).

Ciò posto, le ragioni di fondo dell'annullamento della Decisione sono rinvenibili nel “rigore probatorio” imposto, in capo alla Commissione, da parte del Tribunale.

Con il suo ragionamento “in via principale”, la Commissione aveva sostenuto che, poiché le sedi centrali di ASI ed AOE non avrebbero potuto controllare né gestire le licenze IP (*intellectual property*) e le correlate attività del gruppo, a tali sedi non avrebbero dovute essere attribuiti, in un contesto di libera concorrenza, gli utili derivanti

dall'utilizzo di tali licenze. Gli utili avrebbero dovuto essere attribuiti alle succursali irlandesi, le uniche che sarebbero state in grado di svolgere effettivamente tutte le funzioni relative alle IP ed essenziali per l'attività commerciale di ASI ed AOE.

Il Tribunale ha invece ritenuto che la Commissione abbia errato nel ritenere che le autorità irlandesi avrebbero dovuto assegnare, all'interno dei *rulings*, l'utilizzo economico delle licenze IP (ed i conseguenti profitti) alle succursali irlandesi. Nello specifico, la Commissione avrebbe errato nel giungere a tali conclusioni utilizzando un approccio “di esclusione”. La Commissione sarebbe cioè partita dalla valutazione di quella che, sulla base delle proprie funzioni, poteva essere considerata la corretta remunerazione di libera concorrenza attribuibile alle sedi centrali delle società ASI ed AOE al fine di determinare per differenza tutti i restanti profitti attribuiti alle *branches*, piuttosto che partire dalla valutazione - come negli accordi di *ruling* - delle succursali, da cui ricavare l'ammontare dei profitti di tali *sedi centrali*. La Commissione - rileva il Tribunale - non ha dimostrato in via positiva che le succursali avevano effettivamente il controllo delle licenze IP del gruppo (14). L'attribuzione per esclusione sarebbe quindi in evidente contrasto con l'art. 25 del *Tax Corporation Act* del 1997, secondo cui per determinare gli utili imponibili delle società non residenti che svolgono attività commerciali in Irlanda tramite stabile organizzazione si deve guardare alle attività reali di tali succursali ed al valore di mercato delle attività effettivamente svolte dalle medesime. Inoltre, anche a fronte dell'analisi delle funzioni e delle attività svolte dalle succursali irlandesi (ed in particolare da ASI), il Tribunale rileva come si sarebbe alla presenza di attività ausiliarie o comunque di esecuzione di politiche e strategie concepite ed adottate al di fuori delle succursali stesse, in particolare per quanto riguarda le

(12) Tale sede centrale risultava infatti priva di qualsiasi sede operativa: non aveva dipendenti ed Uffici propri, le sue attività si limitavano esclusivamente in sporadiche riunioni del consiglio di amministrazione, laddove una parte rilevante dei membri di tale consiglio erano proprio amministratori dipendenti della Apple Inc.

con sede a Cupertino. Cfr. punti nn. 113-115 della Decisione UE 2017/1283.

(13) Si vedano, in particolare, i punti nn. 214 e 224.

(14) Si vedano i punti nn. 186 e 187.

politiche di ricerca, sviluppo e commercializzazione dei prodotti a marchio Apple (15).

In definitiva, i giudici europei rilevano come sia mancata la prova diretta ed univoca da parte della Commissione in ordine alle censure mosse nel 2016: in assenza di questa prova, non può essere affermato che emanando i due *rulings* le autorità fiscali irlandesi abbiano concesso ad ASI ed AOE un vantaggio ai sensi dell'art. 107 TFUE. Ne consegue - chiosa il Tribunale - che nemmeno è necessario esaminare "a valle" l'ulteriore profilo della selettività delle misure contestate (16).

Parimenti infondato è risultato il "ragionamento in subordine" della Commissione, nel quale essa ha sostenuto che, anche se le autorità tributarie irlandesi avessero potuto accettare che le licenze IP detenute da ASI ed AOE non dovessero essere attribuite alle loro succursali irlandesi, i metodi di attribuzione degli utili approvati nei due *rulings* avrebbero condotto in ogni caso ad un risultato difforme da quello di libero mercato, dal momento che tali metodi sottostimavano enormemente l'utile annuo da sottoporre ad imposizione in Irlanda. Secondo il Tribunale, la Commissione è infatti tenuta a provare positivamente la non adeguatezza del metodo di attribuzione dei profitti concretamente adottato nei *rulings*; ma questa dimostrazione non è da sola sufficiente a farli considerare come misure di vantaggio, per quanto essi possano essere connotati da un palese errore metodologico (17). È ulteriore onere della Commissione, dopo aver identificato la diversa e più plausibile metodologia, mostrare come questa, se applicata al caso concreto, avrebbe condotto ad un maggior prelievo (e in che misura) in capo alle stabili organizzazioni irlandesi di ASI ed AOE (18). In conclusione, la mera denuncia, da parte della Commissione, dell'errore metodologico nel TNMM utilizzato fra Irlanda ed Apple, "anche supponendo che sia dimostrato, non è sufficiente, di per sé, a dimostrare che detti *rulings*

fiscali abbiano conferito un vantaggio all'ASI e all'AOE. Infatti, sarebbe stato altresì necessario che la Commissione dimostrasse che siffatto errore aveva portato a una riduzione dell'utile imponibile di queste due società, che esse non avrebbero ottenuto in mancanza di tali *ruling*. Orbene, nel caso di specie, la Commissione non ha presentato elementi diretti a dimostrare che la scelta [nei due *rulings*, N.d.R.] delle succursali irlandesi dell'ASI e dell'AOE come parti sottoposte a *test* fosse sfociata in una riduzione dell'utile imponibile di tali società" (19). Uno dei punti centrali della discussione, del resto, era proprio quello di stabilire quale fosse, in base ad una corretta applicazione del TNMM, la parte dell'impresa da considerare effettivamente meno complessa e come tale da assumere quale punto di osservazione e valutazione: se tale parte, cioè, fosse la sede centrale titolare giuridica dei diritti di licenza e dunque titolare della proprietà intellettuale, oppure fossero le *branches* che ne sostenevano le funzioni ed i connessi rischi (potendo quindi, in ipotesi, essere quest'ultime considerate quali proprietarie economiche delle licenze IP).

Il rigore probatorio imposto dal Tribunale ha quindi portato all'annullamento della decisione adottata dalla Commissione europea, non essendo questa riuscita a fornire, secondo il giudice, una prova convincente, su un piano essenzialmente argomentativo, dell'erroneità *ex se* dei due *rulings* o della loro vantaggiosità per Apple.

Considerazioni conclusive

La decisione del Tribunale è stata vista da più parti come una rilevante battuta d'arresto circa l'operato della Commissione nella lotta ai fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva tra gli Stati membri: ad essa è stato in particolare rimproverato un "eccessivo formalismo", interpretato come scarso interesse da parte del Tribunale UE a quella "sostanza" dei fatti che invece la

(15) Punti nn. 267, 279, 281 e 282.

(16) Cfr. *Conclusione sulla valutazione della Commissione relativa all'esistenza di un vantaggio selettivo sulla base del suo ragionamento in via principale* (punti nn. 312-314).

(17) Si vedano i punti nn. 319, 333 e 348.

(18) Ancora, punto n. 319.

(19) Cfr. *Conclusioni sulle valutazioni della Commissione nell'ambito del suo ragionamento in subordine* (punti nn. 479-481).

Commissione ha tentato di valorizzare censurando i *tax rulings* incriminati (20).

In realtà, la pronuncia resa sul caso Apple potrebbe costituire - come osservato da attenta dottrina - una “vittoria di Pirro” (21) per Apple e (indirettamente) per gli USA, da sempre avversi alle politiche adottate dalla Commissione a guida Vestager (22). Se infatti - nell'immediato ed in concreto - la potente multinazionale ha evitato l'onere economico derivante dal recupero imposto dalla Commissione, per mezzo della sentenza si è comunque in astratto legittimato la possibilità di qualificare come aiuti di Stato i *tax rulings* non rispettosi di un principio - l'*arm's length* - che trova radicamento nel diritto europeo.

Dietro le righe della sconfitta traligna dunque la legittimazione della dottrina Vestager da parte dei giudici europei (23): si tratta di una constatazione preguata di implicazioni.

Le perplessità circa la tenuta giuridica della citata dottrina riguardavano infatti la possibilità - e conseguentemente la delicatezza - di sdoganare un pregnante sindacato sulla conformità di un atto proveniente dall'amministrazione fiscale di uno Stato (il *tax ruling*) a regole e principi che, ancorché recepite dalla legislazione interna dello Stato medesimo, restano connotate da una fisiologica elasticità nella loro messa in atto; tant'è che il fine ultimo del *ruling* è proprio quello di cristallizzare, in un accordo predefinito, l'inevitabile alea applicativa che connota la determinazione dell'imponibile secondo tali regole.

Ebbene, la sentenza del Tribunale, nonostante abbia ritenuto non sufficientemente provata la tesi della Commissione, ne ha per converso legittimato l'impostazione di fondo. Da questo punto di vista, la pronuncia Apple non solo non costituisce una battuta d'arresto al processo di contrasto alla *harmful tax competition* promosso dall'Unione, ma anzi potenzialmente ne rafforza il set di strumenti, affiancando al novero delle “armi” di cui proprio l'UE si è andata dotando in tempi recenti - *in primis* con la nota Direttiva ATAD (*Anti-Tax Avoidance Directive*) (24) - la possibile contestazione di *rulings* contrari al divieto di aiuto di Stato.

È inoltre fortemente probabile che multinazionali ed autorità fiscali degli Stati membri interessati desistano dal replicare schemi di pianificazione fiscale sovrapponibili a quello analizzato, con la consapevolezza di andare incontro ad una inevitabile contestazione da parte della Commissione. Dopo la sentenza, il *ruling* fiscale “aggressivo” ha comunque perso la funzione che ne aveva decretato l'iniziale successo, ossia quella di strumento volto a definire, in via anticipata e con elevato grado di certezza, il trattamento impositivo che l'impresa sarebbe andata a sopportare.

Del resto, l'approccio rigoroso (sarebbe più corretto dire “cauto”?) adottato dal Tribunale trova giustificazione anche sotto un altro punto di vista: quello del mantenimento della stabilità delle relazioni internazionali. La prassi dei *tax rulings* pone infatti importanti problemi di

(20) In tal senso C. Garbarino, “Difendere la sovranità fiscale europea”, in www.ilsole24ore.com del 17 luglio 2020.

(21) In questi termini F. Pepe, “How to dismantle an atomic bomb”: osservazioni sul caso Apple e sulla prima giurisprudenza europea sui *rulings* fiscali”, in corso di pubblicazione su *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2021.

(22) Il rischio percepito dal governo e dal Senato degli USA è quello di un abuso del criterio di *arm's length* per fini eccedenti le problematiche strettamente tributarie. Sul tema, A. Aresu, *Le potenze del capitalismo politico. Stati Uniti e Cina*, Milano, 2020, pag. 186 ss., il quale rileva come, dal punto di vista statunitense, le azioni della Commissione guidata da Vestager furono considerate una forma di *lawfare* a loro danno, una sorta di guerra economica combattuta tramite gli strumenti del “geodiritto”, attraverso cui “il tradizionale potere europeo sulla concorrenza cerca di affrontare la debolezza industriale europea nel digitale”. Il timore, in sostanza, è quello di una dilagazione degli *standard* regolativi europei sul mercato globale, attuato sia attraverso la

prevalenza per gli Stati membri del diritto europeo sul diritto internazionale, sia in virtù dell'estrema manipolabilità del principio di *arm's length*.

(23) Con ciò smentendo molte delle censure mosse alla dottrina Vestager sul piano della sua compatibilità con il diritto UE: la critica verso l'adozione di un concetto unitario di vantaggio selettivo, ovvero l'assunzione non di un regime giuridico astratto, ma di un vero e proprio atto amministrativo, individuale e concreto (appunto, il *ruling*), quale oggetto di valutazione. Per tali critiche, si rinvia a M. Boccaccio, “L'evoluzione della politica della Commissione sui aiuti di Stato e *rulings* fiscali”, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 1/2017, pag. 204 ss.; G. Marino, “Note brevi sull'evoluzione del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali”, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2018, pag. 393 ss.

(24) Direttiva UE 2016/1164 del 12 luglio 2016 (come modificata dalla Direttiva UE 2017/952, c.d. ATAD 2), recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

geopolitica, specialmente nell'ambito dei rapporti fra Stati membri ed Unione Europea, nonché fra quest'ultima e Stati Uniti (25).

In sostanza, il rischio è che le Corti sovranazionali si trovino, nello svolgimento della propria attività istituzionale, dinanzi ad una sorta di "cortocircuito": essere costrette a decidere su una disciplina settoriale (come è appunto il divieto di aiuti di Stato), la cui corretta interpretazione ed applicazione rischia però di mettere a repentaglio la stabilità delle relazioni internazionali per tutta una serie di ragioni storiche e politiche. La consapevolezza di un rischio di tal fatta induce i giudici europei a rendersi "permeabili" al contesto internazionale, e quindi a decidere formalmente secondo diritto orientando però di fatto le decisioni verso le scelte più geopoliticamente sostenibili (26).

Si afferma quindi il principio giuridico, avendo però cura di specificare le peculiari ragioni (nella sentenza Apple, la carenza sul piano probatorio) per cui nel caso specifico dette regole non possano trovare applicazione (facendo così salvi i rapporti fra Stati), con la consapevolezza, tuttavia, che il principio affermato orienterà le politiche fiscali dei Paesi e delle grandi multinazionali. Questa la vittoria "sostanziale".

Dietro il rigore probatorio utilizzato dal Tribunale, si intravede dunque una prudente scelta di momentanea salvaguardia del rapporto fra Stati,

senza tuttavia "bocciare" il principio ispiratore dell'azione della Commissione.

Ad ogni buon conto, la vicepresidente esecutiva della Commissione europea per la concorrenza, Vestager, ha già annunciato che avverso la sentenza del Tribunale verrà presentato ricorso dinanzi alla Corte di Giustizia europea, sicché la vicenda è tutt'altro che conclusa (27).

Certo è che il caso Apple, come gli altri riguardanti l'economia digitale, dimostra come il primo e principale appoggio su cui fanno leva le politiche di ottimale dislocazione fiscale dei redditi di fonte immateriale derivano dalle carenze e comunque dalla lentezza con la quale gli Stati - dal cui mercato proviene la ricchezza poi "opportunamente" collocata in altre giurisdizioni - riescono a mettere a punto criteri alternativi a quelli classici per la localizzazione dei redditi prodotti senza presenza materiale sul territorio (28). Nell'attesa che la sfida degli organi europei per approntare normative armonizzate di chiusura delle "falle" presenti nelle varie legislazioni nazionali arrivi in porto - ed in tal senso, la Direttiva ATAD rappresenta un fondamentale tassello di questo processo -, l'implementazione di forme di tassazione quale quella fin troppo timidamente intrapresa dal nostro Paese con la c.d. *digital tax* (29) si impongono come un primo strumento di rimozione di un livello differente di tassazione dei grandi *players* digitali rispetto alle imprese nazionali e tradizionali.

(25) A proposito della "doppia anima", tecnica e geopolitica, del diritto tributario internazionale ed europeo, si veda F. Pepe, *Dal diritto tributario alla diplomazia fiscale. Prospettive di regolazione giuridica delle relazioni fiscali internazionali*, Milano, 2020.

(26) Il tema è stato affrontato da numerosi giuristi e politologi. Per approfondimenti si rinvia, in particolare, a M.D.S.-O.-L'E. Lasser, *Judicial Deliberations: A Comparative Analysis of Judicial Transparency and Legitimacy*, Oxford, 2009.

(27) Si veda la nota del 25 settembre 2020 pubblicata sul sito web della Commissione (www.ec.europa.eu): *Statement by Executive Vice-President Margrethe Vestager on the Commission's decision to appeal the General Court's judgment on the Apple tax State aid case in Ireland*.

(28) Sul tema, F. Gallo, "Fisco ed economia digitale", in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2015, pag. 599 ss.; M.C. Fregni, "Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 1/2017, pag. 51 ss.; L. Salvini, "La strategia anti-BEPS nell'economia digitale: la revisione del criterio di collegamento", in *Rass. trib.*, n. 3/2017, pag. 768 ss.; L. Carpentieri, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, cit.; C. Sciancalepore, "Appunti sulla tassazione dell'economia digitale come nuova risorsa propria dell'Unione Europea", in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2019, pag. 685 ss.

(29) Il riferimento è all'Imposta sui Servizi Digitali (ISD), istituita con la Legge di bilancio 2019, ma la cui vigenza è stata rinviata per via della mancata pubblicazione dei Decreti attuativi. Dal 1° gennaio 2020 il tributo è definitivamente entrato in vigore nel nostro ordinamento e la sua disciplina, pur avendo subito talune modifiche all'interno della Legge di bilancio 2020, è rimasta in larga parte aderente alle formulazioni contenute nella proposta di Direttiva COM (2018) 148. Sul tema, L. Del Federico, "La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato ma dalle condivisibili opportunità", in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4/2014, pag. 913 ss.; A. Uricchio - W. Spinapolice, "La corsa ad ostacoli della Web taxation", in *Rass. trib.*, n. 3/2018, pag. 451 ss.; T. Di Tanno, "L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE", in *il fisco*, n. 4/2019, pag. 326 ss.; A. Carinci, "La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla auspicabile presa d'atto di nuovi valori da tassare", in *il fisco*, n. 47-48/2019, pag. 4507 ss.; A. Perrone, "Il percorso (incerto) della c.d. web tax italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della Digital Economy", in *Riv. telematica dir. trib.* del 30 agosto 2019; E. Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve", in *il fisco*, n. 5/2020, pag. 407 ss.