



## **Un colpo al cerchio e uno alla botte: il Tribunale conferma l'approccio della Commissione relativo al controllo ex art. 107 TFUE sui *tax rulings* ma annulla la decisione *Apple***

DI GIUSEPPE EMANUELE CORSARO

Sommario: 1. Introduzione e *background* - 2. La coesistenza del controllo sugli aiuti di Stato e dell'autonomia fiscale - 3. Il principio di libera concorrenza nel diritto UE - 4. Sul vantaggio selettivo: il sistema di riferimento dei *tax ruling* - 5. L'onere probatorio in generale – 5.1 l'onere probatorio nel caso *Apple*: dubbi applicativi - 6. Conclusioni.

### **1. Introduzione e *background***

Il 15 luglio 2020 il Tribunale dell'Unione ha emesso la sentenza relativa al caso *Apple*<sup>1</sup>, rispondendo a numerosi dubbi che erano stati sollevati dalla dottrina relativamente al controllo degli aiuti di Stato sui *tax rulings*<sup>2</sup>. Il Tribunale ha annullato la decisione 2017/1283<sup>3</sup> – con la quale la Commissione aveva ordinato all'Irlanda il recupero di oltre 13 miliardi di imposte non versate da Apple – perché non è apparsa sufficientemente dimostrata l'esistenza di un vantaggio derivante dai *tax rulings* rilasciati dall'Irlanda.

---

<sup>1</sup> Trib., 17 luglio 2020, causa T-778/16 e T-892/16, *Irlanda e Apple c. Commissione*, ECLI:EU:T:2020:338.

<sup>2</sup> Si fa riferimento ai dubbi espressi in dottrina sulla utilizzabilità dell'articolo 107 TFUE in materia di decisioni fiscali anticipate emesse da uno Stato membro nei confronti di gruppi multinazionali. Per alcuni contributi critici sul tema si veda: S. BASTIANON, *La vicenda Apple e gli aiuti di Stato irlandesi: la mela, il bastone e la carota*, in *Eurojus*, 2016; L.L. GORMSEN, *EU State Aid Law and Transfer Pricing: A Critical Introduction to a New Saga*, in *Journal of European Competition Law & Practice*, 2016; P. NICOLAIDES, *State Aid Rules and Tax Rulings*, *EStAL*, 2016; L.L. GORMSEN, *State Aid and Direct Taxation and the Big Eruption Between the U.S. and the EU*, in *The Antitrust Bulletin*, 2017; A. ARENA, *Le decisioni sui tax rulings al vaglio della CGUE: un nuovo capitolo sul controllo degli aiuti di Stato, un passo in avanti verso l'Unione fiscale?*, in *Diritto del Commercio Internazionale*, 2017; A. GIRAUD, S. PETIT, *Tax Rulings and State Aid Qualification: Should Reality Matter?*, in *EStAL*, 2017; L.L. GORMSEN *European State Aid and Tax Rulings*, Elgar 2019.

<sup>3</sup> 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.

La Commissione dal 2015 ha inaugurato una stagione di decisioni sugli accordi fiscali, attraverso le quali ha verificato la compatibilità con il mercato interno di numerosi *tax rulings* segreti rilasciati dagli Stati membri in favore di gruppi multinazionali. In tale filone si inserisce la decisione *Apple*, la quale riguarda appunto un *ruling* segreto che ha permesso alla società di Cupertino di pagare meno del 1% di tasse sugli utili registrati in Irlanda.

Apple Sales International (ASI) e Apple Operation Europe (AOE) sono due società del gruppo Apple costituite in Irlanda, e considerate fiscalmente non residenti ai sensi della sezione 23 A del *Taxes Consolidation Act 1997* (TCA), in quanto società irlandesi controllate da una società residente in un paese firmatario di un trattato fiscale. Ai sensi della sezione 25 del TCA le società non residenti vengono tassate solo sugli utili che siano attribuibili direttamente o indirettamente alla filiale piuttosto che sugli utili della società a livello mondiale. Le due società hanno i propri *headquarter* fuori dall'Irlanda; in tal modo i redditi attribuibili alle sedi centrali estere non possono essere tassati in Irlanda in forza della sezione 23 A (sulla residenza) e della sezione 25 del TCA. Il gruppo Apple ha concluso un accordo di ripartizione dei costi in forza del quale ASI e AOE, da un lato, avevano la licenza della proprietà intellettuale<sup>4</sup> del gruppo in Europa, dall'altro, partecipavano ai costi di ricerca e sviluppo. Il controllo della proprietà intellettuale all'interno di ASI e AOE veniva assunto dalle sedi centrali. In questo contesto societario, Apple domandava all'Irlanda l'emissione di una decisione fiscale anticipata che avallava l'attribuzione degli utili individuata da Apple in capo alle filiali irlandesi. Nel 1991 veniva emesso un *ruling* senza scadenza ai sensi del quale «l'utile netto da attribuire alla filiale irlandese di AOE corrisponderrebbe al 65 % delle spese operative della filiale fino a un importo annuo di [60-70] milioni di USD e al 20 % delle spese operative eccedenti [60-70] milioni di USD»<sup>5</sup>. Nel 2007 veniva emesso un secondo *ruling* senza scadenza ai sensi del quale «la base imponibile della filiale irlandese era pari a i) [10-15] % dei costi operativi della filiale, esclusi costi quali oneri derivanti da affiliate di Apple e costi dei materiali, ii) un reddito da proprietà intellettuale pari a [1-5] % del fatturato della filiale per quanto concerne la tecnologia dei processi di produzione accumulata dalla filiale irlandese e iii) una detrazione per ammortamento di immobili e impianti “calcolata e ammessa secondo la normale prassi”»<sup>6</sup>. Il risultato non contestato dei *rulings* è che ASI e AOE hanno pagato in Irlanda meno dell'1% degli “utili registrati”.

La misura come descritta ha convinto la Commissione ad avviare il procedimento ex art. 108 TFUE sulla base di tre rilevanti *red flags*: a) le decisioni fiscali sono state emesse in assenza di una documentazione di supporto, b) nella richiesta di *ruling* si fa riferimento al ruolo di *Apple* per la crescita economica dell'Irlanda, c) il *ruling* ha una durata illimitata.

Nella decisione finale della Commissione è stata analizzata la misura fiscale in relazione agli elementi che costituiscono un aiuto di Stato: origine pubblica, vantaggio, selettività, incidenza per gli scambi nel mercato interno e minaccia alla concorrenza.

Relativamente all'origine pubblica dell'aiuto, la Commissione ha affermato che questa è dimostrata dal fatto che il vantaggio che deriva dal *tax ruling* è imputabile all'amministrazione finanziaria, e che questo vantaggio – rappresentato dalla riduzione del carico fiscale per

---

<sup>4</sup> Nel testo sarà usato alternativamente l'acronimo PI.

<sup>5</sup> Decisione *Apple*, cit., §61.

<sup>6</sup> *Ivi*, §62.

l'impresa – determina una rinuncia dello Stato a riscuotere i propri crediti e quindi un onere per il bilancio pubblico<sup>7</sup>. Per quel che concerne l'incidenza sugli scambi tra gli Stati membri e la minaccia alla concorrenza, esse sono dimostrate dalla stessa natura di multinazionale di Apple e dal fatto che opera su tutto il mercato interno avendo concorrenti in altri Stati membri<sup>8</sup>.

La Commissione muove dall'evidenza dei bilanci di Apple dai quali risulta che le imposte versate raffigurano una somma prossima allo 0% nell'arco di un ventennio, individuando in ciò l'indice del vantaggio. Questo vantaggio è successivamente stato oggetto di confronto con il principio di libera concorrenza al fine di verificare se fosse sanzionabile come “vantaggio selettivo”.

Relativamente alla selettività, il percorso argomentativo della Commissione si fonda interamente sull'evidenza che le sedi centrali di ASI e AOE non hanno una sede fisica e non hanno personale, perciò esse non possono essere in grado di gestire la proprietà intellettuale che è attribuita alle due società. Poiché le uniche sedi delle società che hanno le possibilità di governare la proprietà economica sono le filiali irlandesi, la Commissione ritiene che a queste debbano essere attribuiti i diritti economici derivanti dalla PI. La Commissione ritiene che il *ruling* non avrebbe dovuto accettare la collocazione dalla PI fuori dall'Irlanda, poiché questa determina una situazione fiscale vantaggiosa contraria alla collocazione degli *asset* in regime di libera concorrenza.

Sulla stessa linea motiva la Commissione ritiene che delle «sedi esistenti solo sulla carta»<sup>9</sup> devono essere considerate ai fini dell'attribuzione degli utili quali “parte meno complessa”<sup>10</sup>, quindi le filiali irlandesi non dovrebbero essere sottoposte al *Transactional Net Margin profit Method* (TNMM)<sup>11</sup>, bensì le parti sottoposte al test dovrebbero essere le sedi centrali, per le quali dovrebbero essere calcolati gli utili di libera concorrenza, mentre gli utili residui dovrebbero essere attribuiti alle filiali irlandesi (gli *Irish branch*). L'Irlanda, all'opposto, ha

---

<sup>7</sup> Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, (2016/C 262/01), del 19/07/2016, §38: «la concessione di un vantaggio direttamente o indirettamente mediante risorse statali e l'imputabilità di queste misure allo Stato sono due condizioni cumulative separate per la sussistenza degli aiuti di Stato». Si veda inoltre Cellerino-Munari, *Aiuti concessi dagli stati*, in Tizzano (a cura di), *Trattati dell'Unione europea*, Milano 2014, pp. 1147; l'A. analizzando le due condizioni relative all'origine pubblica di un aiuto, ha chiarito che, in primo luogo, «si considerano imputabili allo Stato tanto gli aiuti concessi dalle autorità centrali degli Stati membri, quanto quelli concessi dagli enti regionali e locali, dalle pubbliche amministrazioni e da ogni altro soggetto pubblico e privato creato o incaricato dallo Stato per la gestione dell'aiuto medesimo», «in secondo luogo, occorre che la misura sia finanziata per mezzo di risorse statali o vi sia un rischio sufficientemente concreto che si realizzi in futuro un onere supplementare per lo Stato».

<sup>8</sup> Trib., 15 giugno 2000, cause riunite T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, da T-600/97 a T-607/97, T-1/98, da T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, *Alzetta Mauro e altri*, ECLI:EU:T:2000:151.

<sup>9</sup> *Ivi*, §281.

<sup>10</sup> Si veda OECD (2013), *Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*, Luglio 2010, OECD Publishing. Il punto 3.18 delle linee guida dell'OCSE 2010 sui prezzi di trasferimento afferma: «Quando si applica un metodo del costo maggiorato, del prezzo di rivendita o del margine netto della transazione secondo le indicazioni del capitolo II, è necessario scegliere la parte partecipante alla transazione per la quale un indicatore finanziario (ricarico sui costi, margine lordo o indicatore di utile netto) viene testato. La scelta della parte sottoposta a test deve essere compatibile con l'analisi funzionale della transazione. In regola generale, la parte sottoposta a test è quella a cui un metodo di determinazione del prezzo di trasferimento può essere applicato nel modo più affidabile possibile e per la quale possono essere trovati gli elementi comparabili più affidabili, cioè sarà il più delle volte quella per cui l'analisi funzionale è meno complessa.»

<sup>11</sup> Il *transactional net method margin* (TNMM) è un metodo indiretto di individuazione degli utili di libera concorrenza, infatti esso calcola il carico fiscale valutando il margine dell'utile netto in relazione a un'operazione (ad esempio, costi, vendite, attivi) relativa a una transazione controllata. Sul punto si tornerà al paragrafo 5.1.

calcolato le basi imponibili delle filiali irlandesi applicando il TNMM; oltretutto l'attribuzione degli utili è avvenuta in assenza di un *transfer pricing report*, la cui mancanza evidenzerebbe l'irragionevolezza dell'operazione e dunque il vantaggio selettivo che Apple ne trae per il mancato rispetto dell'*arm's length principle* (ALP), principio che avrebbe imposto un controllo effettivo sui prezzi di trasferimento e che comunque suggerisce di sottoporre a test la parte meno complessa.

In ultima analisi, la Commissione ha ritenuto che anche senza necessità di applicare l'ALP, la normativa tributaria irlandese è ispirata al principio di libera concorrenza, pur non avendolo esplicitato. Per tale ragione, le considerazioni svolte riguardo all'ALP europeo sarebbero valide anche comparando i *tax rulings* con il Tax Consolidation Act alla sezione 25.

Apple e l'Irlanda hanno proposto due distinti ricorsi contro la decisione della Commissione presentando una lista di motivi pressoché sovrapponibili, perciò il Tribunale ha riunito i ricorsi e trattato insieme le cause. Dalla lista dei 23 motivi complessivamente presentati dai ricorrenti, il tribunale ne ha sintetizzati 8. I giudici hanno trattato in via preliminare la questione relativa alla competenza della Commissione a controllare i *tax rulings*, e successivamente analizzato i tre ragionamenti (principale, sussidiario, alternativo) proposti dalla Commissione nella decisione; diversamente, il tribunale non è entrato nel merito dei motivi proposti dalle ricorrenti relativi alla violazione del diritto di difesa, alla certezza giuridica, e allo *statement of reason*.

Si procederà a un'analisi critica della sentenza, ponendo prima le questioni relative alla competenza della Commissione, al principio di libera concorrenza e al sistema di riferimento, per valutare successivamente le tematiche relative all'onere della prova.

## **2. La coesistenza del controllo sugli aiuti di Stato e dell'autonomia fiscale**

Prima di entrare nel merito delle questioni concernenti le modalità attraverso le quali operare il controllo ex artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) sulle decisioni fiscali, è necessario verificare se la Commissione abbia il potere di effettuare tale scrutinio. Nella prospettiva delle ricorrenti la questione è stata proposta sotto il problema di un esercizio di competenze non previste dai trattati, ossia come un illegittimo tentativo di intervento nelle scelte fiscali di uno Stato membro, le quali sono di competenza esclusiva degli Stati, «*a breach of the fundamental constitutional principles of the EU legal order governing the division of competences between the Union and the Member States as laid down in, inter alia, Articles 4 and 5 TEU, and of the principle of the fiscal autonomy of the Member States deriving therefrom*»<sup>12</sup>.

La dottrina aveva paventato il rischio che tutti gli accordi fiscali fossero potenzialmente degli aiuti e dunque dovessero essere notificati ai sensi dell'articolo 108 TFUE<sup>13</sup>. Tali considerazioni si fondano sul presupposto che la ragione stessa di un accordo fiscale è quella di migliorare la posizione del richiedente che se non ottenesse un vantaggio dal *ruling* non avrebbe alcuna ragione per investire ingenti risorse economiche nella formazione delle pratiche necessarie.

---

<sup>12</sup>Trib., sentenza *Apple*, cit., §103.

<sup>13</sup> K. RICHARD, *Are All Tax Rulings State Aid: Examining the European Commission's Recent State Aid Decisions*, in *Hous. Bus. & Tax L.J.*, 2018, p. 14 ss.

Il Tribunale non ha considerato gli accordi fiscali come misure migliorative in sé, bensì, affrontando la questione alla luce della giurisprudenza della Corte sulle misure fiscali, ha stabilito che i *tax rulings*, come qualsiasi altra misura, devono rispettare il divieto di aiuti di Stato; ciò implica che non è necessario notificare i *tax ruling* ai sensi dell'articolo 108 TFUE. In tale modo sembra che non venga scalfita l'autonomia fiscale degli Stati membri, essendo semplicemente confermata la necessità «*any tax measure adopted by a Member State must comply with the EU rules on State aid*»<sup>14</sup>. Tale soluzione assume come riferimento la nota sentenza *Commissione c. Italia*, nella quale la Corte stabilì che il controllo sugli aiuti di Stato «non distingue gli interventi di cui trattasi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti»<sup>15</sup>, quindi gli aiuti statali non possono farsi scudo della sovranità fiscale.

L'Istituzione competente a vigilare sul divieto di aiuti di Stato è la Commissione, che, quando ha il dubbio che una misura statale abbia determinato un aiuto, decide di aprire un'indagine formale e, in seguito ad una istruttoria in contraddittorio con le parti interessate, emette una decisione sull'eventuale esistenza dell'aiuto e sulla compatibilità della misura con il diritto dell'Unione; «*as the Commission is competent to ensure that Article 107 TFEU is complied with, it cannot be said to have exceeded its competences when assessing whether, in issuing the contested tax rulings, the Irish tax authorities had granted ASI and AOE favourable tax treatment by enabling them to reduce their chargeable profit as compared with the chargeable profit of other corporate taxpayers in a comparable situation*»<sup>16</sup>.

Gli Stati membri dell'Unione godono di autonomia fiscale e hanno competenza esclusiva nel determinare sia le politiche fiscali sia i sistemi normativi di controllo. La Commissione non ha il potere di imporre nuove procedure alle amministrazioni finanziarie né può imporre principi di diritto tributario agli Stati membri. Laddove tentasse di praticare armonizzazioni fiscali starebbe fuoriuscendo dalle proprie competenze e gli atti emessi sarebbero dichiarati illegittimi.

Dalla sentenza del Tribunale si comprende quindi che la disciplina dei *tax rulings*, le procedure richieste e le norme da rispettare, rappresentano una competenza esclusiva degli Stati membri che non possono essere armonizzate dalla Commissione; tuttavia, quest'ultima può sempre verificare che la misura non conceda un vantaggio selettivo. Inoltre, la competenza fiscale degli Stati membri non sembra compromessa dal controllo sugli aiuti di Stato posto che una misura è considerata selettiva solo quando deroga al sistema di riferimento, che – come sarà successivamente chiarito – è rappresentato solitamente dal sistema fiscale generale. Ciò significa che la Commissione quando effettua il controllo degli aiuti di Stato compie le proprie verifiche alla luce del diritto tributario nazionale, dunque nel rispetto della sovranità fiscale degli Stati membri.

Nella decisione *Apple* può sembrare che la Commissione abbia ecceduto le proprie competenze nell'effettuare il proprio scrutinio. In primo luogo, l'Irlanda ha affermato che la decisione della Commissione avesse sanzionato il percorso decisionale dell'amministrazione finanziaria criticando quest'ultima per non aver eseguito il controllo come previsto dalle linee guida OCSE. In secondo luogo, l'Irlanda lamentava l'errata interpretazione del TCA e

---

<sup>14</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §104.

<sup>15</sup> Corte Giust., 2 luglio 1974, causa C-173/73, *Commissione c. Italia*, ECLI:EU:C:1974:71, §27.

<sup>16</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §109.

l'illegittimità della decisione che si fondava sulla critica alla sezione 23 A del TCA e dunque alla previsione della non residenza.

Tali doglianze presentate dall'Irlanda – e supportate da Apple – pur non essendo prive di fondamento in linea teorica, non sono idonee, nella fattispecie, a concretizzare l'eccezionale eccesso di competenze da parte della Commissione. Infatti, coerentemente con la prassi seguita dall'amministrazione finanziaria, la Commissione non ha disposto che il fisco irlandese dovesse praticare un determinato controllo non previsto dalla legge tributaria, bensì si è limitata ad affermare che la misura così come emessa concedesse un vantaggio selettivo al richiedente. Sulle questioni relative alla sezione 23 A del TCA, la Commissione ha effettivamente censurato l'apolidia di ASI e AOE, evidenziando nella decisione che «non erano fiscalmente residenti in Irlanda, né erano fiscalmente residenti in altre giurisdizioni fiscali»<sup>17</sup>, e soprattutto che le «sedi centrali, prive di qualsiasi presenza fisica e di dipendenti, non comportavano una presenza imponente negli USA o in qualsiasi altra giurisdizione ai sensi delle norme fiscali applicabili»<sup>18</sup>. Tuttavia, la Commissione ha chiarito che «non ha preso in esame la compatibilità della sezione 23 A del TCA 97 con le norme sugli aiuti di Stato, o la mancanza di residenza fiscale di ASI e AOE risultante dall'applicazione della disposizione ai sensi di tali norme, né ha valutato se la struttura e l'assetto delle società del gruppo Apple in Irlanda fossero conformi alle norme in materia di aiuti di Stato»<sup>19</sup>.

Rispondendo ai dubbi espressi dalla ricorrente, il Tribunale ha riconosciuto che l'apolidia fiscale o il fatto che «*ASI and AOE did not exist outside Ireland except on paper*»<sup>20</sup> non possono essere oggetto di controllo ai sensi dell'articolo 107 TFUE, tuttavia, poiché la decisione non utilizza tali considerazioni al fine di dimostrare l'esistenza di un vantaggio selettivo, «*it is necessary to set aside as ineffective the complaints relied on by Ireland and by ASI and AOE relating to the Commission having exceeded its competences by considering ASI and AOE to be stateless for tax residency purposes*»<sup>21</sup>. In questo modo il Tribunale richiamando i principi di diritto espressi nella sentenza relativa al caso *utili in eccesso*<sup>22</sup> ha confermato e chiarito il proprio orientamento stabilendo che la Commissione ha il potere di controllo sui *tax rulings* – così come su qualsiasi misura fiscale – ai sensi dell'art. 107 TFUE al fine di valutare se dette misure concedano o meno vantaggi selettivi e assumendo come riferimento le norme del sistema tributario nazionale. L'autonomia fiscale è inalterata, ma, come è ormai pacifico, essa non può essere il presupposto per aiuti di Stato.

### 3. Il principio di libera concorrenza nel diritto UE

Un'ulteriore questione che era stata collocata nel tema delle competenze riguardava l'esistenza nel diritto dell'Unione europea di un principio di libera concorrenza – noto come *arm's length principle* (ALP) – definito dalla Commissione come «un principio generale di parità di trattamento in materia fiscale che rientra nel campo di applicazione dell'articolo 107,

---

<sup>17</sup> Decisione *Apple*, cit., 52

<sup>18</sup> *Ibidem*.

<sup>19</sup> *Ivi*, §276.

<sup>20</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §120.

<sup>21</sup> *Ivi*, §122.

<sup>22</sup> Trib., 14 febbraio 2019, causa T-131/16 e T-263/16, *Belgio e Magnetrol c. Commissione*. ECLI:EU:T:2019:91.

paragrafo 1, del trattato, che vincola gli Stati membri e non esclude le norme fiscali dal suo campo di applicazione»<sup>23</sup>.

L'Irlanda nel proprio ricorso ha esposto le proprie doglianze sull'ALP lamentando che «*this principle is not part of EU law or the relevant Irish law in relation to branch profit attribution, and the Commission's claim is inconsistent with Member State sovereignty in the area of direct taxation*»<sup>24</sup>. Apple si è invece limitata a rappresentare l'errore della Commissione nel ritenere che, ai sensi dell'articolo 107 TFUE, l'Irlanda dovesse applicare la sezione 25 TCA alla luce dell'ALP. In effetti, la Commissione nella *Comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato* (in seguito *Comunicazione*) aveva stabilito che «il principio di libera concorrenza rientra necessariamente nella valutazione che la Commissione compie delle misure fiscali concesse alle società appartenenti a un gruppo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, indipendentemente dal fatto che e dalla forma in cui lo Stato membro abbia recepito tale principio nel suo ordinamento nazionale»<sup>25</sup>. Tale considerazione si riferiva verosimilmente al caso *Apple*, dal momento che il sistema irlandese era l'unico tra quelli sottoposti ad indagine formale a non aver recepito l'ALP nel proprio ordinamento.

La sentenza *Apple*, per un verso, ha confermato che l'ALP è uno strumento che può essere utilizzato dalla Commissione in fase di verifica, per l'altro, ha superato la questione relativa al recepimento dell'ALP nel sistema tributario irlandese riscontrando che i giudici irlandesi fondavano le proprie decisioni su principi equivalenti all'ALP, argomentando che «*as early as 1984, it was the position of the Irish tax authorities that, where the declared value of a transaction between associated undertakings did not correspond to the value that would have been negotiated on the open market, that value had to be adjusted so that it did correspond to the market value*»<sup>26</sup>. Inoltre, nelle Convenzioni sulla doppia imposizione concluse dall'Irlanda con Stati Uniti<sup>27</sup> e Regno Unito<sup>28</sup> è stabilita l'applicazione del principio di libera concorrenza per individuare il valore delle operazioni infragruppo. Da ciò discende che la Commissione non abbia introdotto l'ALP surrettiziamente nel diritto dell'UE o nel diritto tributario irlandese, essa

---

<sup>23</sup> Decisione (UE) 2017/502 della Commissione, del 21 ottobre 2015, relativa all'aiuto di Stato SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) al quale i Paesi Bassi hanno dato esecuzione a favore di Starbucks, §264. Ragionamento analogo si ritrova nella decisione *Apple*, in cui la Commissione afferma di non applicare l'articolo 9 del modello di convenzione OCSE, bensì «l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e il principio di libera concorrenza, secondo l'interpretazione della Corte di giustizia».

<sup>24</sup> Ricorso proposto il 9 novembre 2016, Irlanda c. Commissione, causa T-778/16, 2017/C 038/48, p.1.

<sup>25</sup> Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato, cit., §172.

<sup>26</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §219.

<sup>27</sup> 1997 Double Taxation Treaty between Ireland and USA, disponibile al link: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/double-taxation-treaties/u/usa-1997.pdf>. Le premesse interpretative recitano: «With reference to subparagraph 2 (c) of Article 23 (Limitation on Benefits). It is understood that transactions between associated enterprises will be considered arm's length if the conditions made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations do not differ from those that would be made between independent enterprises. Transactions between independent enterprises referred to in Article 9 (Associated Enterprises) will be considered to be arm's length. Whether two enterprises are associated will be determined without regard to the residence of the two enterprises».

<sup>28</sup> 1976 Ireland-UK Double Taxation Convention as amended by the 1998 Protocol - in force, disponibile al link: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/double-taxation-treaties/u/uk.pdf>, Article 8: «*Subject to the provisions of paragraph (3) of this Article, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing at arm's length with the enterprise of which it is a permanent establishment.*»

ha bensì verificato che il *tax ruling* fosse una corretta applicazione del diritto fiscale irlandese al quale è inerente il principio di libera concorrenza.

Nella sentenza relativa al caso *Starbucks*, il Tribunale aveva stabilito che sebbene l'ALP non potesse essere un principio generale ricompreso nell'articolo 107 TFUE, esso era uno strumento necessario per valutare la concessione di un vantaggio selettivo per mezzo di una decisione fiscale anticipata<sup>29</sup>. I giudici hanno confermato tale considerazione e ulteriormente specificato che «*Article 107(1) TFEU gives the Commission the right to check whether the level of profit allocated to the branches that has been accepted by the national authorities for the purpose of determining the chargeable profits of those non-resident companies corresponds to the level of profit that would have been obtained if that activity had been carried on under market conditions*»<sup>30</sup>. Il Tribunale pur negando all'ALP la natura di principio generale derivante dall'articolo 107 TFUE, ha sostanzialmente riconosciuto al controllo sugli aiuti di Stato in materia fiscale una struttura analoga a quella prevista dal principio di libera concorrenza. Quest'ultimo, come previsto dall'art. 9 del modello di Convenzione OCSE<sup>31</sup>, ha lo scopo di individuare il valore normale che un'operazione tra parti correlate avrebbe avuto ove l'operazione fosse avvenuta tra imprese indipendenti; ossia, per imputare correttamente gli utili dove la ricchezza viene prodotta, l'ALP permette di individuare operazioni che rispettino le condizioni di mercato. Nel momento in cui l'articolo 107 TFUE, come interpretato dal Tribunale, richiede che i profitti delle imprese oggetto del *tax ruling* siano approssimativamente equivalenti (*resemble*) a quelli ottenibili a condizioni di mercato è evidente che la Commissione effettuerà un controllo sovrapponibile a quello previsto dalle linee guida OCSE.

Il Tribunale ha così convalidato il *modus operandi* della Commissione ritenendo utilizzabile il principio di libera concorrenza nel controllo sugli aiuti di Stato. Tuttavia, i giudici hanno ridimensionato le considerazioni svolte dalla Commissione nelle decisioni sui *tax rulings* e nella *Comunicazione*, escludendo l'esistenza di un ALP europeo e il relativo obbligo di rispettarlo in capo agli Stati membri. Sugli Stati non incombe alcun obbligo di recepire l'ALP, né possono esistere condizioni procedurali e principi tributari imposti alle amministrazioni finanziarie dalla Commissione. L'unico obbligo che discende dai Trattati è quello di non concedere aiuti di Stato (salvo i casi espressamente previsti o autorizzati) alle imprese sotto qualsiasi forma, incluso attraverso decisioni fiscali. A ciò si aggiunge che qualsiasi *tax ruling* concede un vantaggio selettivo quando autorizza l'attribuzione di utili che non corrisponde alle condizioni di mercato.

#### 4. Sul vantaggio selettivo: il sistema di riferimento dei *tax ruling*

---

<sup>29</sup> Trib., 24 settembre 2019, causa T-760/15 e T636/16, *Regno dei Paesi Bassi e Starbucks c. Commissione*, ECLI:EU:T:2019:669, §§168-169.

<sup>30</sup>Trib., sentenza *Apple*, cit., §224.

<sup>31</sup> OECD (2013), *Linee Guida dell'OCSE*, cit.: «Il principio internazionale che i Paesi membri dell'OCSE hanno stabilito debba essere utilizzato a fini fiscali per la determinazione dei prezzi di trasferimento. Tale principio è presentato nell'articolo 9 del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE nei seguenti termini: “Nel caso in cui le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, siano vincolate da condizioni, convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che, a causa di dette condizioni, non sono stati realizzati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza”».

La prassi della Commissione relativa al controllo ex art. 107 TFUE sui *tax rulings* ha palesato un appiattimento delle differenti nozioni di selettività e di vantaggio in favore di un'unica analisi che contestualmente dimostrasse che una misura individuale di favore concedesse di per sé un vantaggio selettivo<sup>32</sup>. Da un lato la Commissione riteneva che la dimostrazione del vantaggio in materia fiscale non potesse che fornire anche la prova dell'esistenza della selettività, dall'altro, affermava che una misura individuale non potesse che essere selettiva nella misura in cui il vantaggio che discende dal *ruling* è goduto esclusivamente dal beneficiario, deducendone, così, de plano, la relativa selettività<sup>33</sup>. La dimostrazione del vantaggio selettivo era così integralmente rimessa al mancato rispetto dell'ALP: ove il *tax ruling* non fosse stato coerente con il principio di libera concorrenza, allora la misura avrebbe costituito un aiuto di Stato.

Il Tribunale ha affrontato le diverse questioni teoriche generali che riguardano il vantaggio selettivo rispetto ai *tax rulings*. Sulla questione relativa alla unificazione della nozione di vantaggio e selettività i giudici hanno chiarito che «*selectivity and advantage are two separate conditions*»<sup>34</sup> e che la sussistenza di ciascuna delle due deve essere sufficientemente provata dalla Commissione. Ciò significa che in una progressione logica la Commissione deve prima individuare un vantaggio che deriva da una misura dello Stato e che successivamente deve dimostrare che di tale vantaggio godono solo alcuni operatori mentre altri attori giuridicamente comparabili vengono ingiustificatamente esclusi. Sebbene il Tribunale suggerisca questa separazione logico argomentativa nella dimostrazione del vantaggio e della selettività, esso non esclude che la Commissione possa valutare congiuntamente i due requisiti purché risultino entrambi chiaramente provati. Inoltre, il Tribunale ha condiviso la posizione espressa dalla Commissione sulla sovrapposibilità dei due percorsi argomentativi nel caso di aiuti di natura fiscale. In effetti, per individuare l'esistenza di un vantaggio è necessario verificare che l'impresa goda di una tassazione migliore rispetto a quella alla quale sarebbe stata sottoposta senza la misura indagata; similmente la selettività discende dalla deroga rispetto alla tassazione normale alla quale sono sottoposti gli operatori comparabili nel quadro del sistema di riferimento definito dalla Commissione. Nella misura in cui l'argomentazione della Commissione è idonea a dimostrare sia la sussistenza del vantaggio che quella della selettività, il Tribunale ritiene «*irrelevant that that examination covered both conditions simultaneously*»<sup>35</sup>.

Nella propria analisi il Tribunale ha coerentemente deciso di verificare separatamente se i requisiti ex art. 107 TFUE sussistessero, muovendo dalla nozione di vantaggio. I giudici hanno ricordato la definizione di vantaggio data dalla Commissione nella *Comunicazione*, individuando la distinzione tra la verifica del vantaggio e il test di selettività; infatti, «*in order to determine whether there is a tax advantage, it is necessary to compare the recipient's situation resulting from the application of the measure in question with its situation had the*

---

<sup>32</sup> Si veda, C. BOBBY, *A Method Inside the Madness: Understanding the European Union State Aid and Taxation Rulings*, in *Chicago Journal of International Law*, 2017, pp. 186-215.

<sup>33</sup> Decisione *Apple*, cit., §224: «Per quanto concerne la natura selettiva del vantaggio, la Corte di giustizia ha stabilito in precedenza che nel caso di una misura di aiuto individuale, rispetto a un regime, «l'individuazione del vantaggio economico consente, in linea di principio, di presumere la sua "selettività"».

<sup>34</sup> Trib., sentenza *Apple*, §134.

<sup>35</sup> *Ivi*, §138.

*measure in question not been adopted*»<sup>36</sup>. La questione in modo analogo era stata posta in dottrina da Nicolaidis, il quale riteneva che in assenza di un *advance price agreement* probabilmente lo Stato avrebbe prelevato un ammontare di tasse inferiore<sup>37</sup>. La tesi, in parte condivisibile, afferma che senza un *tax ruling* la multinazionale tenderebbe a spostare gli *asset* in modo da pagare meno imposte, mentre attraverso l'accordo opera una *disclosure* delle attività rilevanti e la tassazione di un ammontare di utili maggiore rispetto a quella che si avrebbe senza il *ruling*. In questa prospettiva la compagnia richiedente accetta una tassazione maggiore di quella che subirebbe in assenza di *disclosure*, e in cambio di ciò acquista la certezza di evitare dispute con il fisco.

La Commissione, pur muovendo dalla medesima definizione di vantaggio utilizzata dal Tribunale, riteneva che esso fosse individuabile nella mera circostanza di fatto secondo la quale l'impresa avesse subito un prelievo minore rispetto a quello che sarebbe stato ottenuto tassando all'aliquota ordinaria tutti gli utili registrati. Tale conclusione non tiene in considerazione il fatto che il sistema tributario non possa essere ridotto all'affermazione per la quale «*all companies must bear equivalent or similar tax burden*»<sup>38</sup>.

Il Tribunale propone un'analisi del vantaggio derivante dal *ruling* che non si fonda su considerazioni meramente fattuali – ed in certa misura contingenti – ma che ancora la dimostrazione del vantaggio a un dato giuridicamente dimostrabile. Così, l'individuazione del vantaggio si fonda sull'analisi dell'imposta che l'impresa sarebbe stata tenuta a versare applicando la corretta interpretazione della normativa fiscale, inclusi i principi di diritto tributario internazionale accettati dallo Stato membro (il sistema di riferimento). In tale modo non bisogna confrontare la base imponibile risultante dal *ruling* con il valore degli utili registrati, bensì essa deve essere confrontata con la base imponibile che risulta applicando i dovuti aggiustamenti e la corretta attribuzione delle attività in capo all'impresa in applicazione della normativa vigente. Nel caso in cui si dimostrasse chiaramente l'esistenza di un vantaggio, la dimostrazione della selettività potrebbe fondarsi su considerazioni analoghe. Infatti, la misura viene considerata selettiva quando avvantaggia solo alcune imprese, ossia quando prevede deroghe alla tassazione normalmente corrisposta dalle altre imprese in applicazione del sistema di riferimento.

Appare così evidente che, nel controllo ex art. 107 TFUE sui *tax rulings*, il Tribunale individui nella dimostrazione della sussistenza di un vantaggio economico una verifica che prevale su quella della selettività. Diversamente, la Commissione non ha dedicato particolare attenzione alla dimostrazione del vantaggio nella decisione in esame in modo coerente con la propria prassi secondo la quale nelle misure fiscali il vantaggio è immediatamente visibile, mentre quel che bisogna chiaramente dimostrare è la selettività della misura. Normalmente quando uno Stato interviene in materia fiscale è frequente che favorisca o danneggi alcuni contribuenti rispetto ad altri prevedendo esenzioni, ed eliminando o creando imposte in capo solo ad alcuni. In effetti come considerato dall'Avvocato Generale (AG) Kokott «nel diritto

---

<sup>36</sup> *Ivi*, §203.

<sup>37</sup> P. NICOLAIDES, *State Aid and Tax Rulings*, in *EStAL*, 2016, p. 424: «*What would happen if the State would not grant the advance tax ruling? It would probably collect a lower amount of tax because the application of the ordinary tax to subsidiaries of multinational companies would result in lower taxable profit. It necessarily follows that any tax ruling that increases the amount of tax that is collected cannot confer an advantage. On the contrary, it increases the tax burden borne by those companies*».

<sup>38</sup> *Ibidem*.

tributario la selettività di una normativa è il criterio determinante, in quanto le altre condizioni poste dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE sono pressoché sempre soddisfatte»<sup>39</sup>. La Commissione ha trattato la tematica dei *tax rulings* come ordinarie misure fiscali, mentre esse hanno una funzione diversa. Infatti, una decisione fiscale anticipata non prevede la concessione di un'esenzione, bensì una risposta anticipata sul futuro comportamento dell'amministrazione fiscale. Il *tax ruling* a differenza di una misura fiscale agevolativa non determina un vantaggio economico immediato, diventa quindi necessario svolgere un'analisi approfondita circa la sussistenza del vantaggio. In tale prospettiva è apprezzabile il tentativo della Corte di applicare alla verifica del vantaggio un test simile a quello della selettività, ossia fondato sul confronto della situazione economica del beneficiario in applicazione delle regole di tassazione ordinaria concretamente applicabili.

Sulla questione della selettività il Tribunale richiama la recente giurisprudenza *World Duty Free*<sup>40</sup> ricordando che «*the Court of Justice has confirmed its case-law according to which it is sufficient, in order to establish the selectivity of a measure that derogates from an ordinary tax system, to demonstrate that that measure benefits certain operators and not others, although all those operators are in an objectively comparable situation in the light of the objective pursued by the ordinary tax system*»<sup>41</sup>. Ciò comporta che perché la misura sia selettiva è necessario individuare un sistema di riferimento, e dei concorrenti che non godono del medesimo vantaggio.

Il quesito che resta così aperto, motivo di disaccordo tra la Commissione e i ricorrenti, concerne l'individuazione del sistema di riferimento. L'Irlanda ritiene che la Commissione «*wrongly ignores the distinction between resident and non-resident companies*»<sup>42</sup>, mentre Apple si duole del fatto che la Commissione l'abbia trattata «*as if they were Irish resident companies and as if they should be taxed on their worldwide profits*»<sup>43</sup>. Le ricorrenti non hanno invece presentato motivi di ricorso legati all'impossibilità di confrontare società affiliate con società indipendenti<sup>44</sup>.

La Commissione nella decisione *Apple* aveva considerato comparabili le società residenti e le società non residenti affermando che entrambe le tipologie di società venivano tassate sugli utili prodotti. Il ragionamento della Commissione relativo alla questione della residenza sembrava abbastanza lineare. In effetti non si comprende per quale motivo le società residenti e quelle non residenti non possano essere comparabili, fermo restando – e come peraltro condiviso dalla Commissione – che le società non residenti subiscono la tassazione sugli utili territorialmente prodotti piuttosto che sugli utili mondiali della società.

---

<sup>39</sup> Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott del 16 aprile 2015 nel Caso C-66/14 *Finanzamt Linz c. Bundesfinanzgericht*, ECLI:EU:C:2015:242, §114.

<sup>40</sup> Corte di Giustizia, 21 dicembre 2016, Causa C-20/15 P, *Commissione europea contro World Duty Free Group SA e a.*, ECLI:EU:C:2016:981.

<sup>41</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §147.

<sup>42</sup> Ricorso Irlanda, cit., p 2.

<sup>43</sup> Ricorso proposto il 19 dicembre 2016, *Apple Sales International e Apple Operations Europe c. Commissione*, causa T-892/16, 2017/C 053/46.

<sup>44</sup> La comparabilità tra gruppi di impresa e *stand alone companies* è stata al centro delle sentenze *Fiat* e *Starbucks*, nelle quali il Tribunale ha affermato la comparabilità allorquando viene definito il sistema di riferimento. Sul punto si veda S. Bolis, *Quando il ruling preventivo diviene aiuto di stato: il caso Fiat Chrysler Finance Europe Ltd.*, in *Eurojus*, 2020, p. 31.

Il Tribunale, prima di verificare la comparabilità tra residenti e non residenti, richiama la definizione che la *Comunicazione* dà di sistema di riferimento, ribadendo nella sentenza che «*the reference system is composed of a consistent set of rules that generally apply — on the basis of objective criteria — to all undertakings falling within its scope as defined by its objective*»<sup>45</sup>. Il che significa che le imprese che operano entro il medesimo quadro normativo sono comparabili. Considerando che i *ruling* hanno lo scopo di definire i profitti tassabili di ASI e AOE «*the contested tax rulings form part of the general Irish corporation tax regime, the objective of which is to tax the chargeable profits of companies carrying on activities in Ireland, be they resident or non-resident, integrated or stand-alone*»<sup>46</sup>. Secondo il diritto tributario irlandese le imprese vengono tassate nello stesso modo sui profitti imponibili in Irlanda, ciò significa che relativamente alla parte di utili imponibili secondo il criterio di territorialità ASI e AOE sono comparabili alle imprese residenti.

Nel procedimento innanzi alla Commissione si era tentato di affermare che il sistema di riferimento dovesse ricomprendere esclusivamente i *tax rulings*, rendendo pressoché impossibile dimostrare l'esistenza di un vantaggio selettivo. La giurisprudenza<sup>47</sup> del Tribunale sui *tax ruling* ha stabilito invece che, in ragione degli obiettivi generali alla base delle decisioni fiscali, si può assumere un sistema di riferimento esteso, permettendo di allargare l'area del vantaggio selettivo rispetto a quella di misure generali che non avvantaggiano i concorrenti. In questo modo è possibile confrontare chi ha ottenuto il *ruling* con imprese che non lo hanno neppure domandato.

## 5. L'onere probatorio in generale

Come visto nel paragrafo precedente, il Tribunale ha confermato le premesse teoriche della Commissione relative alla competenza, alla individuazione di un vantaggio selettivo e alla definizione del sistema di riferimento. Inoltre, i giudici hanno ricordato che la sussistenza degli elementi che costituiscono un aiuto di Stato devono essere dimostrati dalla Commissione. Sul punto, peraltro, non vi era alcuna incertezza, anzi, la Commissione nelle proprie decisioni ha sempre affermato la necessità di dimostrare la sussistenza di un vantaggio selettivo, ritenendo di aver sufficientemente motivato le proprie decisioni.

Bisogna osservare che nella decisione della Commissione i punti in cui viene specificamente trattata la questione dell'onere della prova concernono principalmente il test della selettività piuttosto che un ragionamento sul vantaggio o sul *vantaggio selettivo*.

Come riconosciuto da giurisprudenza costante della Corte, il test della selettività si compone di tre fasi: a) individuare il sistema di riferimento, b) stabilire se la misura costituisce una deroga al sistema di riferimento, c) valutare eventuali giustificazioni alla deroga<sup>48</sup>. La

---

<sup>45</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §152.

<sup>46</sup> *Ivi*, §155.

<sup>47</sup> Si fa riferimento alle sentenze: Trib., sentenza *Belgio e Magnetrol*, cit.; Trib., sentenza *Starbucks*, cit.; Trib., 24 settembre 2019, causa T-755/15 e T-759/15, *Granducato di Lussemburgo e Fiat Chrysler Finance Europe contro Commissione europea*, ECLI:EU:T:2019:670; Trib., sentenza *Apple*, cit.

<sup>48</sup> Corte Giust., 8 settembre 2011, cause da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos e a.*, ECLI:EU:C:2011:550, §49: «La qualificazione di una misura fiscale nazionale come «selettiva» presuppone, in un primo momento, l'identificazione e il previo esame del regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato. Successivamente, si deve valutare e accertare, a fronte di tale regime tributario ordinario o «normale», l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata dimostrando che quest'ultima deroga

Commissione utilizza la locuzione “onere della prova” solo al punto 226 della decisione, laddove afferma che questo grava sul beneficiario e sullo Stato membro nella terza fase del test. Da tale affermazione possiamo considerare che la Commissione riconosce in capo a sé stessa l’onere della prova nelle prime due fasi del test. Infatti, l’Esecutivo europeo dedica particolare attenzione prima all’individuazione del sistema di riferimento, chiarendo l’ambito di applicazione dei *tax rulings*, le finalità generali ed in particolare lo scopo dei *rulings* contestati, considerando che essi potessero essere ricondotti al sistema di imposizione generale. In modo analogo, la Commissione ha individuato e chiarito per quali ragioni la misura contestata costituisca una deroga a tale sistema di riferimento. Diversamente la Commissione ha ritenuto che né l’Irlanda né i beneficiari avessero presentato alcuna giustificazione per la misura derogatoria.

Relativamente alla prima fase del test, la Commissione spiega che il sistema di riferimento della misura contestata deve essere il sistema fiscale ordinario in considerazione della costante giurisprudenza della Corte e della natura giuridica della misura contestata. Infatti, il sistema di riferimento deve essere individuato partendo «da elementi quali soggetti imponibili, base imponibile, eventi imponibili e aliquote fiscali applicabili»<sup>49</sup>. Dalla descrizione del *ruling* e delle attività delle società beneficiarie risulta che la misura serviva a determinare gli utili imputabili ad ASI e AOE, quindi bisogna assumere come sistema di riferimento l’insieme di regole che si applicano alla tassazione degli utili commerciali, ossia il regime ordinario di tassazione. La Commissione valuta inoltre l’individuazione di un sistema di riferimento ristretto al solo articolo 25 TCA (cioè un confronto con l’imposizione dei soli soggetti non residenti) e la esclude dimostrando che soggetti residenti e non residenti sono in una situazione giuridica e fattuale analoga al fine della tassazione degli utili commerciali<sup>50</sup>.

Nella seconda fase del test, la Commissione dopo aver mostrato quali fossero le regole ed i principi applicabili, ha dimostrato positivamente – a parere di chi scrive – che la misura derogasse a tale sistema di riferimento. Venivano in effetti individuate attraverso tre diverse linee di ragionamento (principale, sussidiario, alternativo) le divergenze tra una corretta applicazione delle norme e l’applicazione delle stesse in forza dei *rulings*. *Assumendo* dunque l’immediata evidenza di un vantaggio derivante dalla diminuzione della base imponibile, la Commissione riteneva di aver correttamente dimostrato l’esistenza di un vantaggio selettivo attraverso i propri ragionamenti.

Come sopra osservato sia la Commissione che il Tribunale ritengono che «*it was for the Commission to demonstrate, in particular, the existence of a selective advantage resulting from the issuing of the contested tax rulings*»<sup>51</sup>; tuttavia, il peso dell’onere probatorio a cui fa riferimento il Tribunale è qualitativamente e quantitativamente diverso.

Come abbiamo osservato nel paragrafo precedente, la questione di contrasto tra la Commissione e le ricorrenti, nonché il tema che ha attratto l’attenzione della dottrina<sup>52</sup>,

---

a tale regime ordinario, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell’obiettivo perseguito dal sistema tributario di tale Stato membro, in una situazione fattuale e giuridica analoga».

<sup>49</sup> Decisione *Apple*, cit. §227.

<sup>50</sup> *Ivi*, §248.

<sup>51</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §101.

<sup>52</sup> Si veda ad esempio L.L. GORMSEN *European State Aid and Tax Rulings*, Elgar 2019, p.57 ss.; A. ARENA, *Le decisioni sui tax rulings al vaglio della CGUE: un nuovo capitolo sul controllo degli aiuti di Stato, un passo in*

riguardava la comparabilità e quindi la selettività della misura. Per tale ragione la Commissione ha concentrato le proprie riflessioni su tale tema. Il Tribunale laddove affermava che entrambi i requisiti dovessero essere oggetto di dimostrazione specifica – seppure contestuale – prevedeva in particolar modo che il vantaggio fosse chiaramente individuato e che fosse mostrata la sua calcolabilità.

L'onere della prova si atteggia in maniera diversa rispetto ai due requisiti di vantaggio e selettività; nel primo bisogna mostrare la differenza tra la situazione economica con e senza la misura contestata, diversamente nel secondo bisogna mostrare la deroga e quindi il mancato rispetto del sistema di riferimento. La dimostrazione della selettività dovrebbe avvenire quando è già stata mostrata l'entità del vantaggio e quindi nel provare il differente trattamento può limitarsi a mostrare l'erronea applicazione delle regole applicabili. L'onere della prova relativamente al vantaggio prevede invece che la Commissione dimostri una riduzione dell'utile imponibile in applicazione della misura contestata rispetto all'onere fiscale che sarebbe stato dovuto in assenza della misura ed in applicazione delle norme che governano la situazione concreta<sup>53</sup>.

In una prospettiva generale, il Tribunale assegna alla Commissione l'onere di individuare e spiegare quali sono le norme che regolano la misura contestata, dunque verificare quali costi avrebbe dovuto sopportare l'impresa e individuare il vantaggio nella differenza tra questi due valori. La Commissione deve inoltre dimostrare che tale vantaggio derogando alle regole applicabili agli altri concorrenti che si trovano in una situazione giuridica e fattuale analoga abbia favorito selettivamente i beneficiari. Poiché le norme che regolano la misura contestata sono le medesime che costituiscono il sistema di riferimento, la Commissione può superare l'onere probatorio, trattando contestualmente l'esistenza di un vantaggio selettivo, dimostrando che le deroghe al sistema di riferimento applicabili agli altri operatori abbiano determinato una riduzione dell'onere fiscale applicabile in assenza della misura.<sup>54</sup>

### **5.1 l'onere probatorio nel caso *Apple*: dubbi applicativi**

Dalla disamina generale dell'onere probatorio relativo alle decisioni fiscali anticipate, possiamo ora procedere alla valutazione concreta del raggiungimento dell'onere probatorio nel caso *Apple*.

La Commissione ha sviluppato tre percorsi argomentativi, che sono di seguito esposti sinteticamente: secondo una prima argomentazione i *rulings* avrebbero concesso un vantaggio

---

*avanti verso l'Unione fiscale?*, in *Diritto del Commercio Internazionale*, 2017, p. 938; S. BASTIANON, *La vicenda Apple e gli aiuti di Stato irlandesi: la mela, il bastone e la carota*, in *Eurojus*, 2016.

<sup>53</sup> Ragionamento in parte formulato dal Tribunale nella sentenza *Starbucs*, cit., al punto 201: «A tal riguardo, da un lato, è sufficiente rilevare che la semplice inosservanza di requisiti metodologici non comporta necessariamente una riduzione dell'onere fiscale. È altresì necessario che la Commissione dimostri che gli errori metodologici da essa individuati nell'APP non consentono di ottenere un'approssimazione attendibile di un risultato di libera concorrenza e che essi hanno determinato una riduzione dell'utile imponibile rispetto all'onere fiscale derivante dall'applicazione delle norme fiscali normali del diritto nazionale ad una società posta in una situazione di fatto analoga a quella della SMBV e operante alle condizioni di mercato. Pertanto, il semplice accertamento di un errore metodologico non è sufficiente, in linea di principio, a dimostrare di per sé che l'APP abbia conferito un vantaggio alla SMBV e, pertanto, a dimostrare l'esistenza di un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE».

<sup>54</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §319: «*Indeed, the Commission must also demonstrate that the methodological errors that have been identified have led to a reduction in the chargeable profit and thus in the tax burden borne by those recipients, in the light of the tax burden which they would have borne pursuant to the normal rules of taxation under national law had the tax measures in question not been adopted*».

selettivo perché avevano erroneamente attribuito alle sedi centrali di ASI e AOE la proprietà intellettuale del gruppo, sottraendo alla base imponibile in Irlanda gli utili derivanti dalla PI; un ragionamento sussidiario riteneva che anche attribuendo la PI alle sedi centrali, i *rulings* avendo erroneamente applicato il TNMM avrebbero artificialmente ridotto la base imponibile in Irlanda; infine, in via alternativa, la Commissione ha ritenuto che la misura concedesse un vantaggio selettivo anche rispetto al solo articolo 25 TCA, perché l'ALP era "*inherent*" nella sua applicazione.

Il primo percorso argomentativo della Commissione avrebbe dunque dovuto fornire la prova che la proprietà intellettuale fosse attribuibile alle filiali irlandesi. Nella decisione la Commissione aveva dimostrato che le sedi centrali di ASI e AOE non avevano dipendenti e da ciò dunque desumeva che esse non potessero controllare la proprietà intellettuale; poiché non esistevano altre filiali di ASI e AOE con uno staff in grado di controllare la PI, questa doveva essere attribuita alle filiali irlandesi. Da un punto di vista strettamente logico, il ragionamento della Commissione non fa una grinza, poiché appare evidente che la proprietà intellettuale è attribuita alle società ASI e AOE, inoltre all'interno delle società la PI deve essere controllata e gestita da *qualcuno*, è altresì evidente che le sedi centrali non hanno i mezzi e il personale per controllarla, dunque le uniche sedi che possono controllare la PI sono le filiali irlandesi. Questo ragionamento, che sembra logicamente indiscutibile, non è tuttavia giuridicamente sufficiente per dimostrare l'esistenza di un vantaggio ex art. 107 TFUE in relazione al sistema di riferimento individuato nella decisione. Infatti, la dimostrazione del vantaggio deve provare che le sedi irlandesi abbiano un controllo effettivo della PI. Nella valutazione del vantaggio alla luce del sistema tributario irlandese, il Tribunale ritiene utile richiamare la sentenza della *High Court* irlandese nel caso *Dataproducts*<sup>55</sup> secondo la quale «*the profits derived from property that is controlled by a non-resident company cannot be regarded as such as being profits attributable to the Irish branch of that company even if that property has been made available to that branch*»<sup>56</sup>, essendo invece necessario il controllo delle filiali sulla PI. Anche ammettendo che la Commissione avesse dimostrato che la PI non fosse controllata dalle sedi centrali, questo non sarebbe sufficiente per affermare che il controllo competesse alle sedi irlandesi; infatti, l'*exclusion approach* è incompatibile con la sezione 25 del TCA. Sebbene tale conclusione potesse da sé invalidare il ragionamento principale, il Tribunale ha deciso di valutare le ulteriori considerazioni della Commissione – sempre all'interno del primo ragionamento – relative all'ALP e alle attività svolte dalle filiali irlandesi.

Le ricorrenti hanno sostenuto che la Commissione non potesse utilizzare l'ALP per individuare il vantaggio. Come già abbiamo esposto al paragrafo 2, il Tribunale ha riconosciuto l'utilizzabilità dell'ALP come benchmark, ed ha inoltre convalidato il ragionamento della Commissione secondo il quale, così come le operazioni infragruppo possono essere valutate alla luce del principio di libera concorrenza, l'attribuzione di utili tra le filiali di una sola società deve produrre risultati che rispettino le condizioni di mercato. Allo stesso modo i giudici hanno riconosciuto che nel caso di specie le linee guida dell'OCSE fossero utilizzabili come strumento di controllo nella misura in cui esse erano utilizzate nella prassi amministrativa irlandese. Il Tribunale ha tuttavia ritenuto che la Commissione non abbia correttamente applicato né l'ALP,

---

<sup>55</sup> High Court, Ireland, *S. Murphy (Inspector of Taxes) v. Dataproducts (Dub.) Ltd.*, 1988, I. R. 10 note 4507.

<sup>56</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §180.

né le linee guida OCSE nell'individuazione del vantaggio selettivo; infatti, come per la sezione 25 TCA, anche in relazione a tali parametri non è sufficiente affermare che le sedi centrali non avessero dipendenti per dimostrare che, secondo il principio di libera concorrenza, la PI dovesse essere attribuita alle sedi irlandesi.

La Commissione nei considerando relativi alle attività di ASI e AOE ha costantemente ritenuto che le attività svolte dalla società dovessero essere gestite dalle filiali irlandesi senza fornire alcuna spiegazione sulle modalità attraverso le quali le filiali irlandesi avessero effettivamente svolto tali attività. Oltretutto, nel giudizio restano in sospeso i dubbi relativi, da un lato, all'effettiva capacità delle sedi centrali di controllare la proprietà intellettuale, dall'altro, quelli relativi al controllo operato da Cupertino attraverso i *boards* delle sedi centrali di ASI e AOE. Dunque, per concludere sulla prima linea argomentativa, il Tribunale ha ritenuto errato l'approccio della Commissione, per non avere dato prova alcuna del vantaggio scaturente dall'attività svolta dai reali beneficiari limitandosi a dedurlo dalle considerazioni svolte in relazione alle attività espletate da altri soggetti che risultano estranei rispetto al conseguimento del vantaggio stesso. Possiamo quindi affermare che nel controllo ex art. 107 TFUE sui *tax rulings* la Commissione, in applicazione del principio di libera concorrenza, deve dimostrare l'esistenza del vantaggio in relazione alle attività svolte dai beneficiari della misura.

La Commissione propone un'argomentazione sussidiaria in forza della quale, accettando che i diritti economici della PI siano attribuiti alle sedi centrali, il vantaggio selettivo consisterebbe nell'erronea attribuzione degli utili secondo il TNMM. Il metodo prevede l'attribuzione degli utili ad un'impresa attraverso un procedimento in due fasi. Prima viene individuata una base di calcolo e un coefficiente di redditività appropriati per ottenere *utili di libera concorrenza* e successivamente viene individuata una delle imprese affiliate alla quale applicare il metodo (*the tested party*)<sup>57</sup>. La Commissione ritiene che vi sia stato un errore nell'individuare le filiali irlandesi come parte sottoposta a test, e che in conseguenza di tale errore l'onere fiscale derivante dal *ruling* non rappresenti utili di libera concorrenza. Inoltre, ritiene che la base di calcolo scelta – ossia i costi operativi – non fosse idonea a determinare gli utili di società come ASI e AOE; tale criterio non poteva applicarsi ad ASI perché i suoi utili erano generati anche dai rischi che sopportava, né poteva applicarsi ad AOE perché sarebbe stato preferibile utilizzare la totalità dei costi per individuare i profitti di una società manifatturiera.

Relativamente alla questione della parte da sottoporre a test, il Tribunale ha riconosciuto che non esiste una regola precisa, quindi è sufficiente che dall'analisi si raggiungano utili di libera concorrenza. Le linee guida OCSE suggeriscono di sottoporre a test la parte di cui si possiedono più informazioni, che tipicamente è la parte meno complessa; tuttavia, tale suggerimento non rappresenta una regola obiettiva. Quindi dal mero fatto che sia stata sottoposta a test una parte piuttosto che l'altra non si può affermare che vi sia stato un errore;

---

<sup>57</sup> Ivi, §329: «*the TNMM constitutes a one-sided method of determining transfer pricing. It consists in determining, relative to an appropriate base, the net profit obtained by a taxpayer, namely the 'tested party', from a controlled transaction or from controlled transactions which are closely linked or continuous. In order to determine the appropriate base, it is necessary to choose a profit level indicator, such as costs, sales or assets. The net profit indicator obtained by the taxpayer from a controlled transaction must be determined by reference to the net profit indicator that the same taxpayer or an independent undertaking obtains from comparable transactions on the free market. The TNMM therefore requires the identification of a party to the transaction in respect of which an indicator is tested. This is the 'tested party'.*»

inoltre anche considerando errata la scelta della parte sottoposta a test non sarebbe possibile dedurre l'esistenza del vantaggio dal semplice errore metodologico, essendo necessario dimostrare che dall'applicazione concreta del metodo è dipesa una riduzione della base imponibile che non *resembles market condition*<sup>58</sup>.

Le considerazioni sull'errore metodologico, già esposte nella sentenza *Starbucks*<sup>59</sup>, determinano l'insufficienza delle argomentazioni della Commissione in relazione al ragionamento sussidiario. In modo analogo, infatti, il Tribunale sostiene che la Commissione non può limitarsi ad affermare che da un punto di vista metodologico una base di calcolo sia preferibile ad un'altra, ma deve dimostrare che le modalità attraverso le quali è stata individuata o applicata la base di calcolo abbiano determinato una riduzione dell'onere fiscale. Nonostante da tali considerazioni risultasse destituita di fondamento la seconda linea di ragionamento, il Tribunale ha valutato le considerazioni in fatto prospettate dalla Commissione per spiegare l'errore metodologico, ritenendole comunque insufficienti a dimostrare gli errori sopra enunciati; infatti, non appare che la filiale di ASI gestisca rischi elevati, dato che risulta che questi rischi siano assunti dalla sede centrale, seppure sia priva di dipendenti; così come non è dimostrato che la filiale di AOE gestisca la produzione essendo essa organizzata dalla sede centrale.

Infine, il ragionamento alternativo della Commissione modifica solo l'interpretazione del sistema di riferimento, affermando che i ragionamenti esposti nella prima linea motiva sarebbero validi anche in assenza di un ALP europeo. Abbiamo osservato che i vizi del primo motivo non riguardavano l'utilizzabilità dell'ALP, bensì la dimostrazione dell'esistenza del vantaggio. Poiché il ragionamento alternativo richiama la dimostrazione del vantaggio proposta nel ragionamento principale senza produrre altri elementi, è evidente che questo è infondato perché non è in grado di dimostrare che il *ruling* abbia concesso un vantaggio selettivo.

## 6. Conclusioni

La sentenza *Apple* ha corroborato la giurisprudenza *Fiat* e *Starbucks* relativamente alla possibilità di effettuare il controllo ex art. 107 TFUE sui *tax rulings*, riaffermando che la sovranità fiscale non può rappresentare uno scudo per misure statali che concedono vantaggi economici esclusivamente in favore di alcune imprese. Infatti, come osservato nei paragrafi precedenti, la Commissione ha la facoltà di sindacare gli atti degli Stati membri tutte le volte in cui gli elementi disponibili facciano insorgere dubbi circa l'illegittima concessione di aiuti di Stato. Tuttavia, nell'esercizio del controllo sugli aiuti di Stato la Commissione non ha il potere di introdurre principi tributari nel diritto dell'Unione o di procedere ad armonizzazioni fiscali;

---

<sup>58</sup> *Ivi*, §319.

<sup>59</sup> Trib., sentenza *Starbucks*, cit. §201: «A tal riguardo, da un lato, è sufficiente rilevare che la semplice inosservanza di requisiti metodologici non comporta necessariamente una riduzione dell'onere fiscale. È altresì necessario che la Commissione dimostri che gli errori metodologici da essa individuati nell'APP non consentono di ottenere un'approssimazione attendibile di un risultato di libera concorrenza e che essi hanno determinato una riduzione dell'utile imponibile rispetto all'onere fiscale derivante dall'applicazione delle norme fiscali normali del diritto nazionale ad una società posta in una situazione di fatto analoga a quella della SMBV e operante alle condizioni di mercato. Pertanto, il semplice accertamento di un errore metodologico non è sufficiente, in linea di principio, a dimostrare di per sé che l'APP abbia conferito un vantaggio alla SMBV e, pertanto, a dimostrare l'esistenza di un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE.»

infatti, ove si riscontrasse un tale tentativo surrettizio, le decisioni della Commissione sarebbero illegittime nelle parti in cui eccedessero le competenze attribuite dai Trattati.

La riflessione sulle competenze fiscali era apparsa problematica nella dottrina poiché la Commissione, a partire dai casi *Fiat* e *Starbucks*, aveva utilizzato come parametro di riferimento il principio di libera concorrenza, a prescindere dalla circostanza che esso fosse stato recepito da uno Stato membro<sup>60</sup>; in particolare, i dubbi coinvolgevano il caso *Apple*, in quanto la Repubblica d'Irlanda non ha recepito nel proprio ordinamento il principio di libera concorrenza.

Il Tribunale dopo aver confermato che il sistema di riferimento deve essere valutato alla luce delle norme fiscali previste dallo Stato membro, ha aggiunto nella sentenza *Apple* che «*the Commission cannot, however, contend that there is a freestanding obligation to apply the arm's length principle arising from Article 107 TFEU obliging Member States to apply that principle horizontally and in all areas of their national tax law*». Tuttavia, poiché la Commissione ha il potere di verificare che non siano concessi vantaggi selettivi alle imprese, è possibile utilizzare il principio di libera concorrenza, come strumento per verificare la divergenza di un *tax ruling* dal sistema ordinario, nel caso in cui l'ordinamento fiscale dello Stato membro abbia previsto che le società affiliate e le società indipendenti siano tassate in modo analogo. Da tale considerazione, la questione di un eventuale eccesso di competenza della Commissione nel caso *Apple* è stata esclusa in considerazione del fatto che l'Irlanda, seppure non avesse formalmente recepito l'ALP, applica nella propria prassi amministrativa e giurisprudenziale norme e metodologie analoghe a quelle previste dal principio di libera concorrenza; in particolare, in relazione ai prezzi di trasferimento, l'amministrazione fiscale individua il valore normale delle operazioni infragruppo attraverso il confronto con le imprese indipendenti.

Nonostante il Tribunale abbia sostanzialmente avallato la prassi della Commissione relativa al controllo dei *rulings* e al sistema di riferimento, la sentenza *Apple* ha censurato il percorso argomentativo della Commissione sull'esistenza di un aiuto illegittimo, rilevando che la Commissione non ha dimostrato in modo chiaro che il *tax ruling* avesse concesso un vantaggio. In effetti, relativamente all'esistenza del vantaggio, la Commissione si era limitata a considerare una riduzione tra la base imponibile risultante dagli utili registrati e la base imponibile risultante dal *tax agreement*; mentre, l'analisi della divergenza rispetto agli utili di libera concorrenza è stata analizzata dalla decisione con un approccio normativo, ossia come verifica di una eventuale applicazione difforme del sistema di riferimento. Tale approccio, probabilmente, sarebbe stato sufficiente a convalidare il test di selettività<sup>61</sup> qualora si fosse ritenuta previamente dimostrata la sussistenza del vantaggio.

Diversamente, la giurisprudenza del Tribunale ha ribadito che il vantaggio derivante da un *tax ruling* deve essere valutato alla luce del principio di libera concorrenza, ossia è necessario confrontare gli utili risultanti dal *ruling* con gli utili di libera concorrenza individuati dalla Commissione; laddove tra questi valori intercorra una differenza non marginale<sup>62</sup>, è necessario

---

<sup>60</sup> Trib., sentenza *Fiat*, cit., §131: «*With regard to the legal nature of the arm's length principle, the Commission considered, in recital 228 of the contested decision, that the arm's length principle necessarily formed part of the assessment, under Article 107 TFEU, of tax measures granted to group companies, irrespective of whether the Member State had incorporated that principle into its national legal system*»

<sup>61</sup> Cort. Giust., sentenza *Paint Graphos*, §49.

<sup>62</sup> Trib., sentenza *Apple*, cit., §216: «*In the third place, it should also be stated that when the Commission uses that tool to check whether the chargeable profit of a non-resident company carrying on a trade in Ireland through a*

valutare la selettività della misura, la quale può essere dimostrata provando che il *ruling* si sia discostato dall'ALP. Come giustamente osservato dalla Commissione, l'analisi della selettività si sovrappone a quella del vantaggio, tuttavia, il rigore probatorio necessario per dimostrare l'esistenza di un tale vantaggio nei *tax rulings* non può essere ridotta alla constatazione della sussistenza di errori metodologici.

Il Tribunale, da un lato, ha imposto uno standard elevato sull'onere probatorio in ordine alla dimostrazione della concessione di vantaggi selettivi attraverso *tax rulings*, dall'altro, ha riconosciuto – e avallato – il ruolo che la Commissione sta interpretando nel contrasto alla elusione internazionale a partire dal 2014. I giudici, infatti, biasimano apertamente la conclusione di accordi fiscali privi di una evidente razionalità<sup>63</sup>, tuttavia ritengono necessario che il contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva si fondi sulla corretta applicazione dell'articolo 107 TFUE. Sembra quindi che, nonostante il Tribunale abbia annullato la decisione *Apple*, la sentenza non rappresenti un passo indietro circa la possibilità di contrastare la pianificazione fiscale aggressiva attraverso l'articolo 107 TFUE. Infatti, i giudici, da un lato, hanno semplicemente constatato il mancato raggiungimento dell'onere probatorio sull'esistenza di un vantaggio per Apple, dall'altro, hanno segnato la via affinché la Commissione possa svolgere un controllo effettivo con una effettiva consapevolezza sull'oggetto della prova da dimostrare.

---

*branch pursuant to a tax measure corresponds to a reliable approximation of a chargeable profit generated under market conditions, it can identify an advantage for the purposes of Article 107(1) TFEU only if the variation between the two comparables goes beyond the inaccuracies inherent in the methodology used to obtain that approximation».*

<sup>63</sup> Trib. Comunicato stampa 90/20, *The General Court of the European Union annuls the decision taken by the Commission regarding the Irish tax rulings in favour of Apple*: «the General Court regrets the incomplete and occasionally inconsistent nature of the contested tax rulings».