



Raccolta della giurisprudenza

Causa T-508/19

**Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd e a.
contro
Commissione europea**

Sentenza del Tribunale (Seconda Sezione ampliata) del 6 aprile 2022

«Aiuti di Stato – Regime di aiuti concernente l'imposta sulle società al quale il governo di Gibilterra ha dato esecuzione – Esenzione fiscale degli interessi passivi e del reddito derivante da royalties – Ruling fiscali a favore di imprese multinazionali – Decisione della Commissione che dichiara gli aiuti incompatibili con il mercato interno – Obbligo di motivazione – Errore manifesto di valutazione – Vantaggio selettivo – Diritto di presentare osservazioni»

1. *Ricorso di annullamento – Oggetto – Annullamento parziale – Presupposto – Separabilità delle disposizioni contestate – Decisione della Commissione che dichiara incompatibili con il mercato interno due misure di aiuto distinte e indipendenti – Domanda di annullamento composta di parti distinte concernenti ciascuna una misura di aiuto diversa*
(Art. 263 TFUE)

(v. punti 43-45)

2. *Aiuti concessi dagli Stati – Nozione – Intervento dello Stato in settori che non sono stati oggetto di armonizzazione nell'Unione europea – Fiscalità diretta – Inclusione – Determinazione della base imponibile e ripartizione dell'onere fiscale – Competenze degli Stati membri – Limiti – Poteri della Commissione*
(Artt. 4 e 5 TUE; art. 107, § 1, TFUE)

(v. punti 56-70)

3. *Ricorso di annullamento – Motivi – Sviamento di potere – Nozione*
(Art. 263 TFUE)

(v. punti 72, 73)

4. *Aiuti concessi dagli Stati – Nozione – Carattere selettivo della misura – Valutazione basata sulla presa in considerazione della tecnica regolamentare utilizzata – Esclusione*
(Art. 107, § 1, TFUE)

(v. punti 80, 81, 134, 185)

5. *Aiuti concessi dagli Stati – Nozione – Concessione di un vantaggio ai beneficiari – Misura che attribuisce un vantaggio fiscale – Contesto di riferimento per determinare l'esistenza di un vantaggio – Delimitazione materiale – Criteri – Individuazione del regime tributario comune o normale – Regime generale dell'imposta sulle società inteso a tassare la totalità dei redditi maturati o aventi la loro origine nel territorio di uno Stato membro – Considerazione delle informazioni provenienti dallo Stato membro interessato – Ammissibilità*
(Art. 107, § 1, TFUE)

(v. punti 89-94, 118-123, 128, 135-137, 143-147, 156, 161, 162)

6. *Aiuti concessi dagli Stati – Decisione della Commissione – Sindacato giurisdizionale – Libero apprezzamento dei fatti e delle prove – Accertamento del diritto nazionale effettuato dalla Commissione – Questione di fatto*
(Art. 107 TFUE)

(v. punto 103)

7. *Aiuti concessi dagli Stati – Procedimento amministrativo – Obblighi della Commissione – Esame diligente e imparziale – Considerazione degli elementi il più possibile completi e affidabili – Portata dell'obbligo*
(Art. 108, § 2, TFUE)

(v. punto 104-106, 127)

8. *Aiuti concessi dagli Stati – Decisione della Commissione – Valutazione della legittimità in base ai dati disponibili al momento dell'adozione della decisione*
(Art. 108 TFUE)

(v. punti 107, 125, 141)

9. *Aiuti concessi dagli Stati – Nozione – Misure fiscali – Esame congiunto dei criteri di selettività e di vantaggio economico – Ammissibilità*
(Art. 107, § 1, TFUE)

(v. punto 169)

10. *Aiuti concessi dagli Stati – Nozione – Concessione di un vantaggio ai beneficiari – Misura che attribuisce un vantaggio fiscale – Sistema impositivo dei redditi delle imprese – Regime generale dell'imposta sulle società inteso a tassare la totalità dei redditi maturati o aventi la loro origine nel territorio di uno Stato membro – Misura fiscale che deroga a detto regime e prevede un'esenzione fiscale degli interessi passivi e del reddito derivante da royalties – Inclusione – Assenza di una regola esplicita che preveda l'imposizione di dette royalties – Irrilevanza*
(Art. 107 TFUE)

(v. punti 178-182, 206)

11. *Aiuti concessi dagli Stati – Nozione – Carattere selettivo della misura – Misura che attribuisce un vantaggio fiscale – Criteri per stabilire la selettività della misura – Introduzione, fra operatori che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga, di una differenziazione non giustificata dalla natura e dalla struttura del regime tributario generale – Necessità di individuare talune caratteristiche comuni ai beneficiari del vantaggio fiscale – Assenza*
(Art. 107, § 1, TFUE)

(v. punti 198-201, 209-213)

12. *Aiuti concessi dagli Stati – Nozione – Carattere selettivo della misura – Misura che attribuisce un vantaggio fiscale – Misura a carattere generale applicabile indistintamente a tutti gli operatori economici – Misura non applicabile a operazioni comparabili con quelle che ne condizionano la concessione – Misura che può essere considerata selettiva*
(Art. 107 TFUE)

(v. punti 202, 203, 207)

13. *Atti delle istituzioni – Motivazione – Obbligo – Portata – Decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato – Presa in considerazione del contesto e dell'insieme delle norme giuridiche*
(Art. 108, §§ 1 e 3, e 296 TFUE)

(v. punti 229-236)

14. *Aiuti concessi dagli Stati – Esame da parte della Commissione – Esame di un regime di aiuti considerato globalmente – Ammissibilità – Obbligo incombente alla Commissione di valutare individualmente la situazione di taluni beneficiari – Assenza*
[Artt. 107 e 108 TFUE; regolamento del Consiglio n. 659/1999, art. 1, d)]

(v. punti 259-268)

15. *Aiuti concessi dagli Stati – Esame da parte della Commissione – Procedimento amministrativo – Decisione di avviare il procedimento di indagine formale previsto all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE – Analisi dell'esistenza di un vantaggio selettivo – Evoluzione della posizione della Commissione in esito al procedimento – Decisione finale fondata su una base diversa a quella individuata nella decisione di estendere il procedimento – Decisione di estendere il procedimento che non contiene elementi determinanti sui cui si basa la valutazione della Commissione – Violazione dei diritti procedurali dell'impresa interessata*
(Art. 108, § 2, TFUE; regolamento del Consiglio n. 659/1999, art. 6, § 1)

(v. punti 283-316)

Sintesi

Tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2013, in forza dell'Income Tax Act del 2010 (in prosieguo: l'«ITA 2010»)¹, i redditi derivanti da royalties non erano inclusi nelle categorie di reddito imponibili a Gibilterra.

La MJN Holdings (Gibraltar) Ltd (in prosieguo: la «MJN GibCo») era una società del gruppo MeadJohnson con sede a Gibilterra, che deteneva una partecipazione del 99,99% nel capitale della società in accomandita semplice di diritto neerlandese Mead Johnson Three CV (in prosieguo: la «MJT CV»), la quale concedeva, dietro il versamento di royalties, sottolicensa ad un'altra società del gruppo². Nel 2012, le autorità fiscali di Gibilterra hanno accordato alla MJN GibCo un ruling fiscale che confermava, in forza del regime di tassazione delle società di Gibilterra risultante dall'ITA 2010, la non imposizione, nei confronti della MJN GibCo, dei redditi della MJT CV derivanti dalle royalties.

Nell'ottobre del 2013, la Commissione europea ha avviato un procedimento d'indagine formale al fine, segnatamente, di verificare la compatibilità del regime di tassazione delle royalties (redditi percepiti a titolo di proprietà intellettuale) di cui all'ITA 2010 con le norme dell'Unione in materia di aiuti di Stato. Nell'ottobre del 2014, essa ha deciso di estendere tale procedimento alla prassi dei ruling fiscali a Gibilterra (in prosieguo: la «decisione di estendere il procedimento»).

Con la sua decisione del 19 dicembre 2018 (in prosieguo: la «decisione impugnata»)³, la Commissione, da un lato, ha qualificato la mancata inclusione dei redditi derivanti da royalties nella base imponibile, tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2013, come «esenzione implicita» e ha ritenuto che tale misura costituisca un regime di aiuti illegittimo e incompatibile con il mercato interno. Secondo la Commissione, dette esenzioni introducevano un alleggerimento dell'imposta che le imprese interessate avrebbero altrimenti dovuto sostenere, alla luce dell'obiettivo dell'ITA 2010, consistente nel tassare il reddito maturato o avente origine a Gibilterra.

Dall'altro, la Commissione ha ritenuto che il trattamento fiscale concesso dal governo di Gibilterra nell'ambito di ruling fiscali accordati a cinque società con sede a Gibilterra, aventi partecipazioni in società in accomandita di diritto neerlandese e che hanno ricevuto, per alcune, redditi derivanti da royalties, si configurasse come singole misure di aiuto di Stato, illegittime e incompatibili con il mercato interno. Tali decisioni, che confermavano la non imposizione dei redditi derivanti da royalties di dette società, avrebbero continuato ad essere applicate successivamente alla modifica del 2013 dell'ITA 2010, in applicazione della quale le royalties sono state incluse fra le categorie di reddito imponibili. La MJN GibCo faceva parte delle cinque società interessate.

Investito di un ricorso proposto da diverse società del gruppo MJN, il Tribunale accoglie parzialmente il ricorso. Esso respinge il ricorso nei limiti in cui è inteso a contestare la parte della decisione impugnata relativa al regime di aiuti. In tale contesto, il Tribunale convalida l'approccio seguito dalla Commissione secondo cui il «non assoggettamento» e l'«esenzione» producono gli stessi effetti, nonché il fatto che l'assenza di una norma esplicita che preveda la tassazione dei redditi derivanti da royalties non osta a che una misura conferisca un vantaggio. Il Tribunale

¹ Legge di Gibilterra sulla tassazione delle società del 2010.

² La MJT CV era titolare di licenze su diritti di proprietà intellettuale sui quali essa, dietro il versamento di royalties, concedeva sottolicensa alla Mead Johnson BV, un'altra società di diritto neerlandese del gruppo MJN. Prima del suo scioglimento nel 2018, la MJN GibCo faceva parte del gruppo internazionale Mead Johnson Nutrition (in prosieguo: il «gruppo MJN»). La Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd, con sede a Singapore, era, da parte sua, la società che controllava al 100% la MJN GibCo.

³ Decisione (UE) 2019/700 della Commissione, del 19 dicembre 2018, relativa all'aiuto di Stato SA.34914 (2013/C) attuato dal Regno Unito in relazione al regime di tassazione delle imprese a Gibilterra (GU 2019, L 119, pag. 151).

annulla la decisione impugnata nella parte in cui essa verte sull'aiuto individuale concesso alla MJN GibCo. In tale contesto, esso precisa la portata del diritto delle parti interessate ad essere coinvolte in un procedimento d'indagine formale in materia di aiuti di Stato e l'impatto di una violazione di tale diritto sulla legittimità della decisione finale adottata al termine di un siffatto procedimento.

Giudizio del Tribunale

In primo luogo, per quanto riguarda il regime di aiuti, il Tribunale ricorda, anzitutto, che gli interventi degli Stati membri nei settori che non sono stati oggetto di un'armonizzazione nell'Unione, come la fiscalità diretta, non sono esclusi dall'ambito di applicazione della normativa riguardante il controllo degli aiuti di Stato. Di conseguenza, poiché la Commissione è garante del rispetto dell'articolo 107 TFUE, essa non è incorsa in un eccesso di potere per avere esaminato la non imposizione dei redditi derivanti da royalties al fine di verificare se tale misura costituisse un regime di aiuti e, in caso affermativo, se fosse compatibile con il mercato interno. Nella specie, il Tribunale rileva che, facendo riferimento alle disposizioni del diritto tributario applicabili a Gibilterra e fondando la sua valutazione di dette disposizioni sulle informazioni comunicate dalle autorità del Regno Unito e di Gibilterra, la Commissione non ha definito in maniera autonoma, nell'ambito del suo esame della non imposizione dei redditi derivanti da royalties, l'imposizione cosiddetta «normale» ai sensi delle disposizioni fiscali applicabili a Gibilterra. Inoltre, dalla decisione impugnata non risulta che la Commissione avrebbe tentato di allineare il diritto tributario applicabile a Gibilterra ai diritti applicabili nei diversi Stati membri.

Il Tribunale respinge poi i motivi vertenti, in sostanza, su errori di valutazione e di diritto nell'individuazione delle regole normali di imposizione a Gibilterra e nell'individuazione di un vantaggio selettivo.

In via preliminare, il Tribunale osserva che, nell'ambito dell'analisi delle misure fiscali, nell'ottica del diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato, l'esame tanto del criterio del vantaggio quanto della selettività implica, in via preliminare, la determinazione delle regole normali in materia di imposizione fiscale che formano il contesto di riferimento rilevante per tale esame.

Per quanto riguarda le regole normali in materia di imposizione fiscale a Gibilterra, la Commissione ha correttamente ritenuto che il sistema impositivo di Gibilterra fosse un sistema impositivo territoriale, ai sensi del quale ogni tipo di reddito maturato o avente origine a Gibilterra doveva essere ivi tassato, e che, in forza di detto sistema, i redditi derivanti dalle royalties percepite da una società di Gibilterra fossero necessariamente considerati come maturati o aventi la propria origine in tale territorio. Siffatte conclusioni si basavano su un'informazione promanante direttamente dallo Stato membro interessato ed erano compatibili con il contenuto delle disposizioni rilevanti dell'ITA 2010.

Per quanto riguarda l'esistenza di un vantaggio economico, il Tribunale dichiara che la Commissione ha dimostrato che il sistema di non imposizione dei redditi derivanti da royalties dava luogo a una riduzione dell'importo dell'imposta che sarebbe stato normalmente dovuto dalle imprese con sede a Gibilterra che percepivano royalties e, ciò, in applicazione dei principi di base dell'ITA 2010, ossia il principio di territorialità e il principio secondo il quale tutti i redditi contabili dei contribuenti erano imponibili.

In tale contesto, il Tribunale respinge l'argomento delle ricorrenti secondo il quale, in assenza di una norma esplicita nell'ITA 2010 che preveda la tassazione dei redditi derivanti da royalties, le autorità fiscali non avevano potuto rinunciare a tassare detti redditi e non avevano dunque conferito alcun vantaggio alle ricorrenti. Il Tribunale ricorda, a tal riguardo, che il fatto che una misura fiscale sia concepita secondo una determinata tecnica normativa è irrilevante ai fini della sua analisi sotto il profilo dell'articolo 107 TFUE e che la circostanza, nella specie, che i redditi derivanti da royalties non fossero soggetti all'imposta sui redditi, a causa della loro mancata inclusione nelle categorie di redditi imponibili a Gibilterra, produceva gli stessi effetti che si sarebbero prodotti se tale categoria di redditi avesse beneficiato formalmente di un'esenzione d'imposta.

Per quanto riguarda il carattere selettivo della non imposizione dei redditi derivanti da royalties, il Tribunale dichiara che la Commissione era legittimata a considerare che essa costituisse una deroga rispetto al principio generale di territorialità, nella misura in cui aveva come conseguenza l'applicazione alle imprese di Gibilterra che percepivano redditi derivanti da royalties un trattamento fiscale distinto da quello applicato alle imprese imponibili a Gibilterra che percepivano redditi maturati o aventi la loro origine in tale territorio, sebbene queste due categorie di imprese si trovassero in situazioni comparabili, alla luce dell'obiettivo perseguito dall'ITA 2010.

In secondo luogo, per quanto riguarda la misura di aiuto individuale concessa sulla base del ruling fiscale accordato alla MJN GibCo, il Tribunale dichiara che le divergenze tra l'analisi contenuta nella decisione di estendere il procedimento e la decisione impugnata, nella misura in cui riguardavano elementi di valutazione determinanti ai fini della qualificazione come aiuto di Stato individuale del ruling fiscale adottato a favore della MJN GibCo, erano tali che la Commissione avrebbe dovuto adottare una decisione di rettifica o una seconda decisione di estendere il procedimento, al fine di mettere le ricorrenti nelle condizioni di partecipare in maniera efficace al procedimento.

Infatti, il ragionamento sulla base del quale la Commissione ha considerato, nella decisione impugnata, che il mantenimento di tale ruling fiscale, successivamente alla modifica del 2013 dell'ITA 2010, costituisse un aiuto di Stato individuale incompatibile con il mercato interno, era fondato su elementi determinanti che non erano riscontrabili nella decisione di estendere il procedimento, ossia il carattere trasparente delle società in accomandita semplice di diritto dei Paesi Bassi ai fini dell'applicazione del diritto tributario di Gibilterra e la constatazione che i soci aziendali avrebbero normalmente dovuto essere soggetti all'imposta sul reddito a Gibilterra proporzionalmente alla loro quota negli utili delle loro società in accomandita di diritto neerlandese.

Pertanto, il Tribunale dichiara che, qualora la Commissione modifichi, fra la decisione di avvio del procedimento e la decisione finale, il suo ragionamento in merito ad elementi determinanti nella sua valutazione dell'esistenza di un aiuto, l'obbligo, a carico della medesima, di estendere il procedimento d'indagine formale, al fine di mettere gli interessati nelle condizioni di presentare le loro osservazioni, riveste il carattere di una formalità sostanziale, la cui violazione comporta l'annullamento dell'atto viziato, indipendentemente dal fatto che tale violazione abbia causato un pregiudizio a colui che l'invoca o che il procedimento avrebbe potuto concludersi con un risultato diverso, o meno. Sulla base di tali constatazioni, il Tribunale annulla la decisione impugnata nella parte in cui essa riguarda l'aiuto di Stato individuale concesso sulla base del ruling fiscale accordato alla MJN GibCo.