



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
del 10 marzo 2022¹

Causa C-705/20

Fossil (Gibraltar) Limited
contro
Commissioner of Income Tax

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Income Tax Tribunal of Gibraltar (United Kingdom) (Tribunale per le imposte sul reddito di Gibilterra, Regno Unito)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Aiuto di Stato – Aiuto di Stato sotto forma di non imposizione degli interessi da prestiti infragruppo e dei redditi derivanti da royalties – Decisione (UE) 2019/700 – Disposizione nazionale che non è stata oggetto di esame della Commissione in materia di aiuti di Stato – Elusione della decisione della Commissione relativa all'aiuto – Imputazione di imposte estere per evitare la doppia imposizione quale aiuto vietato»

I. Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale si inserisce nel contesto di una decisione della Commissione mediante la quale un'«esenzione fiscale degli interessi da prestiti infragruppo e del reddito derivante da royalties» nella legislazione tributaria di Gibilterra è stata qualificata come aiuto². A seguito di un ricorso proposto da un'altra impresa, tale decisione è tuttora oggetto di valutazione dinanzi al Tribunale³. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte, in sostanza, sulla portata di tale decisione. Al contempo, tuttavia, essa dimostra anche l'attuale incertezza nell'affrontare la normativa tributaria nazionale con riferimento al diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato.

2. L'incertezza circa quando una disposizione tributaria costituisca un aiuto vietato era evidentemente di ampiezza tale a Gibilterra, che l'amministrazione finanziaria ha chiesto alla Commissione, prima di applicare il diritto tributario nazionale, se la disposizione tributaria in questione potesse trovare applicazione. Ciò malgrado il fatto che tale norma non costituiva l'oggetto della suddetta decisione sugli aiuti di Stato.

¹ Lingua originale: il tedesco.

² 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, notificata con il numero C(2018) 7848 – GU 2019, L 119, pag. 151.

³ Il procedimento è pendente dinanzi al Tribunale con il numero T-508/19.

3. È interessante notare che il regime di cui trattasi è una sorta di imputazione delle imposte pagate all'estero a redditi che vengono assoggettati ad imposta anche a Gibilterra. Si tratta di un metodo del tutto usuale, nel diritto tributario internazionale, per evitare la doppia imposizione. Poiché, tuttavia, la Commissione ha risposto alla domanda dell'amministrazione finanziaria nel senso che la sua decisione ostava ad un'imputazione dell'imposta, quest'ultima ha rifiutato di applicare il regime a favore del contribuente. A sua volta, ciò ha spinto il contribuente a presentare un ricorso, ritenendo esso applicabile la legge tributaria nazionale.

4. La Corte ha in questa sede ancora una volta⁴ l'occasione di pronunciarsi sull'esame, da parte della Commissione, delle leggi tributarie nazionali di applicazione generale in materia di aiuti di Stato e delle loro implicazioni per i contribuenti.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

5. Il contesto normativo è costituito dall'articolo 108 del TFUE e dal regolamento (UE) 2015/1589 recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea⁵.

6. Il considerando 25 del regolamento 2015/1589 così recita:

«In caso di aiuti illegali non compatibili con il mercato interno occorrerebbe ripristinare la concorrenza effettiva. A tal fine, è necessario che l'aiuto, compresi gli interessi, venga recuperato senza indugio. È opportuno che il recupero avvenga nel rispetto delle procedure di legge nazionali. L'applicazione di tali procedure non dovrebbe impedire, facendo ostacolo ad un'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione, il ripristino della concorrenza effettiva. Per ottenere detto risultato, gli Stati membri dovrebbero adottare tutte le misure necessarie per garantire l'efficacia della decisione della Commissione».

7. L'articolo 16, paragrafo 1, del medesimo regolamento, che reca il titolo «Recupero degli aiuti», così dispone:

«Nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario ("decisione di recupero"). La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto dell'Unione».

B. Status e diritto di Gibilterra

8. Gibilterra è stata ceduta dal Re di Spagna alla Corona britannica con il trattato di Utrecht, concluso fra il primo e la Regina di Gran Bretagna il 13 luglio 1713, nell'ambito dei trattati che hanno posto fine alla guerra di successione spagnola. Gibilterra è una colonia della Corona britannica. Essa non fa parte del Regno Unito.

⁴ Più recentemente sono state oggetto della sua giurisprudenza le imposte sul reddito progressive basate sul fatturato della Polonia e dell'Ungheria, v. sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202), e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201).

⁵ Regolamento del Consiglio del 13 luglio 2015 (GU 2015, L 248, pag. 9).

9. Nel diritto internazionale, Gibilterra figura nell'elenco dei territori non autonomi ai sensi dell'articolo 73 della Carta delle Nazioni Unite. Ai sensi del diritto dell'Unione, Gibilterra è un territorio europeo al quale si applicano, in linea di principio, le disposizioni dei trattati e la cui rappresentanza nei rapporti con l'estero è assunta da uno Stato membro (articolo 355, paragrafo 3, TFUE).

10. Il sistema amministrativo e di governo di Gibilterra è disciplinato nell'ordinanza relativa alla costituzione di Gibilterra del 2006, entrata in vigore il 1° gennaio 2007 (Gibraltar Constitution Order 2006). In virtù di tale ordinanza, il potere esecutivo è esercitato da un governatore nominato dalla Regina e, per determinate materie interne, da Her Majesty's Government of Gibraltar e il potere legislativo è esercitato dalla Regina e dal Parlamento di Gibilterra. Gibilterra è dotata di propri organi giurisdizionali. È possibile ricorrere contro le sentenze della massima autorità giurisdizionale di Gibilterra dinanzi al Judicial Committee of the Privy Council (sezione giudiziaria del Consiglio privato).

11. Nel 2010, nell'ambito dell'esercizio dell'autonomia conferita dal Regno Unito, Gibilterra ha adottato una nuova legge in materia di imposte sul reddito (Income Tax Act 2010, in prosieguo: l'«ITA 2010», entrata in vigore il 1° gennaio 2011).

12. L'ITA 2010 si basa su un regime territoriale di tassazione di utili e guadagni che maturano o hanno origine in Gibilterra. La tabella C dell'allegato 1 dell'ITA 2010 elenca diverse categorie di reddito che vengono assoggettate ad imposta. Nella versione originaria dell'ITA 2010 non erano contemplati gli interessi da prestiti infragruppo e i redditi derivanti da royalties, che quindi non costituivano reddito imponibile. Nel 2019, tuttavia, nella legge è stata introdotta la tassazione retroattiva dei redditi da royalties maturati dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013.

13. Inoltre, l'articolo 37 di detta legge, intitolato «Relief in respect of foreign tax paid», prevede una forma di imputazione dell'imposta per i contribuenti che hanno pagato, sia a Gibilterra che in altri Stati, un'imposta sul reddito sugli stessi utili di provenienza da fonti a Gibilterra o in altri Stati. In base a tale disposizione il contribuente ha diritto ad un'esenzione fiscale per un importo pari all'imposta pagata all'estero, nei limiti dell'ammontare dell'imposta dovuta a Gibilterra in relazione ad essa.

III. Fatti

14. Il punto di partenza della presente domanda di pronuncia pregiudiziale è una controversia tra la Fossil (Gibraltar) Limited (in prosieguo: la «ricorrente») e l'amministrazione finanziaria a Gibilterra, riguardante l'obbligo relativo al pagamento di imposte a Gibilterra ai sensi dell'ITA 2010, in considerazione delle imposte già pagate negli Stati Uniti su redditi derivanti da royalties.

15. La ricorrente è una società controllata al 100% dalla Fossil Group Inc, una società stabilita negli Stati Uniti. Essa stessa è una società con sede a Gibilterra, che riceve in pagamento royalties derivanti dall'uso in tutto il mondo di alcuni marchi depositati e di elementi intangibili del design associati ai marchi di cui è proprietaria.

16. A sua volta, la presente controversia si inserisce nel contesto dell'avvio da parte della Commissione, il 16 ottobre 2013, di un procedimento d'indagine formale per verificare, tra l'altro, se la non imposizione degli interessi da prestiti infragruppo e dei redditi da royalties prevista dall'ITA 2010 abbia favorito talune imprese.

17. L'articolo 1 della decisione relativa all'aiuto adottata in seguito in data 19 dicembre 2019⁶ (in prosieguo: la «decisione 2019/700») così recita:

«1. Il regime di aiuti di Stato sotto forma di esenzione fiscale del reddito da interessi da prestiti infragruppo applicabile a Gibilterra ai sensi della legge sull'imposta sul reddito del 2010 tra il 1° gennaio 2011 e il 30 giugno 2013 e attuato illegittimamente da Gibilterra in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, è incompatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

2. Il regime di aiuti di Stato sotto forma di esenzione fiscale del reddito derivante da royalties applicabile a Gibilterra ai sensi della legge sull'imposta sul reddito del 2010 tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2013 e attuato illegittimamente da Gibilterra in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, è incompatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato».

18. L'articolo 5, paragrafo 1, della decisione 2019/700 così recita:

«1. Il Regno Unito procede al recupero di tutti gli aiuti incompatibili concessi sulla base dei regimi di aiuti di cui all'articolo 1 o dei ruling fiscali di cui all'articolo 2, presso i beneficiari degli stessi».

19. I seguenti considerando della decisione 2019/700 descrivono la misura esaminata:

«(30) L'ITA 2010 si basa su un regime territoriale di tassazione, il che significa che gli utili o i guadagni sono tassati soltanto se il reddito “matura o ha origine” a Gibilterra. (...)».

«(33) Ai sensi dell'ITA 2010, nella sua versione originariamente emanata, gli interessi passivi e le royalties non erano soggetti a tassazione, indipendentemente dalla fonte di tale reddito o dall'applicazione del principio di territorialità (nota 17: la tabella C dell'allegato 1 dell'ITA 2010, nella sua versione originariamente emanata, non includeva questa categoria di reddito). (...)».

20. La Commissione motiva come segue il vantaggio selettivo di tale misura:

«(82) Nel caso in esame, la misura è in contraddizione con il principio generale secondo il quale l'imposta sul reddito delle società viene riscossa da tutti i soggetti passivi che percepiscono un reddito avente origine o maturato a Gibilterra. In linea con tale principio, i redditi derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties dovrebbero di norma rientrare nell'ambito di applicazione della tassazione, subordinatamente all'applicazione del principio di territorialità. (...)».

«(83) Di conseguenza l'esenzione introduce un'attenuazione di un onere che le imprese che beneficiano dell'esenzione dovrebbero altrimenti sostenere. Ciò dà origine a un vantaggio in quanto le imprese sono esentate dai costi inerenti alle loro attività economiche e sono pertanto collocate in una posizione finanziaria più favorevole rispetto ad altri contribuenti (che percepiscono reddito attivo)».

⁶ 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, notificata con il numero C(2018) 7848 – GU 2019, L 119, pag. 151.

21. I motivi di giustificazione addotti sono respinti, tra l'altro, come segue:

«(107) Inoltre, l'argomento secondo cui l'applicazione del principio di territorialità si baserebbe sulla necessità di evitare la doppia imposizione non è sostenibile poiché l'entità (estera) che effettua il pagamento ha di norma diritto a dedurre gli interessi o le royalties ai fini fiscali. [...] Di conseguenza, in considerazione del rischio limitato di doppia imposizione, una misura di esenzione completa e automatica è sproporzionata e la prevenzione della doppia imposizione non può essere ritenuta una giustificazione accettabile».

22. Vengono inoltre date indicazioni concrete per quanto riguarda il recupero del vantaggio:

«(223) In relazione agli aiuti di Stato illegittimi sotto forma di misure fiscali, l'importo da recuperare deve essere calcolato sulla base di un raffronto tra le imposte effettivamente pagate e l'importo che avrebbe dovuto essere versato in assenza del trattamento fiscale preferenziale.

(224) In questo caso, al fine di ottenere l'ammontare dell'imposta che avrebbe dovuto essere versato in assenza del trattamento fiscale preferenziale, le autorità del Regno Unito devono riesaminare il debito fiscale delle entità che hanno beneficiato delle misure in questione per ciascun esercizio fiscale per il quale hanno beneficiato di tali misure.

(225) [OMISSIS]

(226) L'ammontare del mancato gettito fiscale rispetto a un esercizio fiscale specifico va calcolato come segue:

- innanzitutto, le autorità del Regno Unito devono stabilire gli utili complessivi dell'impresa interessata per l'esercizio fiscale considerato (inclusendo gli utili risultanti dal reddito derivante da royalties e/o da interessi da prestiti infragruppo);
- sulla base di tali utili, le autorità del Regno Unito devono calcolare la base imponibile dell'impresa pertinente per tale esercizio fiscale;
- la base imponibile va quindi moltiplicata per l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società applicabile per tale esercizio fiscale;
- infine, le autorità del Regno Unito devono detrarre l'imposta sul reddito delle società già versata dall'impresa per tale esercizio fiscale (se del caso)».

23. La ricorrente non figurava fra le 165 società sottoposte a indagine dalla Commissione ed elencate in calce alla Decisione 2019/700. Essa aveva, tuttavia, percepito redditi da royalties che, fino ad oggi, non erano assoggettati ad imposta ai sensi dell'ITA 2010. Tutti i redditi da royalties dalla ricorrente sono invece stati dichiarati dalla Fossil Group Inc. alle autorità fiscali degli Stati Uniti. Negli Stati Uniti, l'imposta su tale reddito è stata pagata con un'aliquota del 35%.

24. In occasione della pubblicazione dell'Income Tax (Amendment) Regulations 2019 [Regolamento (modifica) del 2019 sull'imposta sul reddito], in esecuzione della decisione 2019/700 nella legge è stata introdotta la tassazione retroattiva dei redditi da royalties maturati dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013.

25. Ne è risultato un debito fiscale retroattivo della ricorrente. Essa chiede ora, in applicazione dell'articolo 37 dell'ITA 2010, la concessione di una riduzione d'imposta in relazione alle imposte pagate dalla Fossil Group Inc, sul reddito da royalties della ricorrente negli Stati Uniti (imputazione dell'imposta). In tal modo, la tassazione retroattiva dei redditi da royalties sarebbe, nel suo caso, in parte inoperante.

26. È proprio per questa ragione che, prima di riconoscere l'imputazione dell'imposta a favore della ricorrente ai sensi dell'articolo 37 dell'ITA 2010, l'amministrazione finanziaria ha contattato la direzione generale della Concorrenza della Commissione chiedendo precisazioni. Il 26 marzo 2020 la direzione generale della concorrenza ha comunicato per iscritto all'amministrazione finanziaria che per l'accertamento dell'imposta non poteva prendere in considerazione le imposte pagate negli Stati Uniti sul reddito da royalties della ricorrente. L'amministrazione finanziaria ha quindi negato alla ricorrente l'imputazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 37 dell'ITA 2010.

27. La ricorrente ha presentato ricorso avverso tale decisione. A suo parere, la decisione relativa all'aiuto 2019/700 non osta ad un'imputazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 37, dell'ITA 2010.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

28. In tale contesto, l'Income Tax Tribunal of Gibraltar (Tribunale per le imposte sul reddito, Gibilterra, Regno Unito), ha sospeso il procedimento e, con ordinanza del 16 dicembre 2020 depositata il 21 dicembre 2020, ha sottoposto, secondo le sue stesse parole per «la prima volta (e, a motivo dell'uscita del Regno Unito dall'Unione europea, anche l'ultima)», la seguente questione pregiudiziale alla Corte ai sensi dell'articolo 267 del TFUE:

«Se la concessione da parte del Commissioner of Income Tax (Commissario per le imposte sul reddito) di una riduzione d'imposta ai sensi dell'ITA 2010 per le imposte pagate negli Stati Uniti in relazione al reddito da royalties della ricorrente violi la Decisione 2019/700 o se quest'ultima osti all'adozione di una siffatta misura per altri motivi».

29. Nel procedimento dinanzi alla Corte, la ricorrente, l'amministrazione finanziaria di Gibilterra e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte. In forza dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione.

V. Valutazione giuridica

A. Ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

30. La domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile. L'atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Danimarca, dell'Irlanda e del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e agli adattamenti dei Trattati⁷ prevede invero che talune parti del Trattato non si applichino a Gibilterra. Orbene, il controllo degli aiuti di Stato previsto dall'articolo 107 e seguenti del TFUE non vi rientra.

⁷ GU 1972, L 73, pag. 14.

31. Anche se al momento del ricevimento della domanda di pronuncia pregiudiziale, il Regno Unito era uscito dall'Unione, ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 2, dell'accordo di recesso⁸, la Corte resta competente a pronunciarsi in via pregiudiziale sulle domande presentate prima della fine del periodo di transizione (ossia il 31 dicembre 2020). Ciò è quanto accaduto nella presente causa.

B. Sulla questione pregiudiziale

32. In sostanza, il giudice del rinvio si interroga sulla portata della decisione 2019/700 della Commissione relativa all'aiuto. Tale decisione contesta la mancata imposizione degli interessi da prestiti infragruppo e del reddito derivante da royalties nel diritto di Gibilterra. Nella decisione 2019/700, la Commissione la definisce esenzione fiscale⁹ o esenzione implicita¹⁰. In senso stretto, si tratta della non imposizione di taluni redditi.

33. Non è necessario, in questa sede, stabilire se la non imposizione di singole categorie di reddito costituisca effettivamente un aiuto incompatibile ai sensi dell'articolo 107 del TFUE¹¹. Né è necessario risolvere in questa occasione la questione se il diritto dell'Unione possa effettivamente esigere un'imposizione retroattiva di redditi non legalmente imponibili finora¹².

34. Entrambe le questioni possono essere lasciate irrisolte poiché la ricorrente non chiede la non imposizione di tali redditi, bensì l'imputazione dell'imposta versata negli Stati Uniti a tali redditi derivanti da royalties. Tale imputazione è prevista, in linea di principio, all'articolo 37 dell'ITA 2010. Gibilterra ha così optato per il metodo dell'imputazione (in opposizione al metodo dell'esenzione). Entrambi i metodi sono comuni nel diritto tributario internazionale¹³ e servono ad evitare un'indesiderata doppia imposizione. Secondo il giudice del rinvio le condizioni di tale imputazione sono soddisfatte.

35. Invero, ciò è confutato dalla Commissione e dall'amministrazione finanziaria nelle loro memorie, tuttavia, per consolidata giurisprudenza della Corte, l'articolo 267 TFUE istituisce una procedura di cooperazione diretta tra la Corte e i giudici degli Stati membri. Nell'ambito di tale procedura qualsiasi valutazione dei fatti ricade nella competenza del giudice nazionale, il quale deve valutare, alla luce delle particolarità del caso di specie, tanto la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, quanto la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. La Corte, per contro, è unicamente legittimata a pronunciarsi sull'interpretazione o sulla validità di un testo dell'Unione europea in base ai fatti che le sono

⁸ Accordo sul recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione europea e dalla Comunità europea dell'energia atomica (GU 2019, C 384 I, pag. 1).

⁹ V. considerando 2 della decisione 2019/700 – GU 2019, L 119, pag. 151.

¹⁰ V. considerando 93 della decisione 2019/700 – GU 2019, L 119, pag. 166.

¹¹ Ciò è interessante dal momento che la normativa in materia di imposte sui redditi rientra nella competenza degli Stati membri e che non esiste, quantomeno nel diritto dell'Unione, un obbligo impositivo di tutte le possibili fonti di imposizione e, quindi, dell'insieme dei possibili redditi imponibili, ecc.

¹² L'articolo 16, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589 vieta il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto dell'Unione. Orbene, una tassazione retroattiva priva di fondamento normativo con riferimento a fatti generatori dell'imposta già realizzati potrebbe eventualmente essere contraria ai principi generali dello Stato di diritto (come, ad esempio, la certezza del diritto, la determinatezza, la legittimità).

¹³ V., ex multis, i cosiddetti articoli sul metodo (articoli 23A e 23B) del modello OCSE di Convenzione.

indicati dal giudice nazionale¹⁴. Al riguardo, alla questione sollevata occorre pertanto rispondere sulla base della premessa che ricorrono le condizioni per l'imputazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 37 dell'ITA 2010.

36. Il regime previsto all'articolo 37 non è stato messo in discussione dalla Commissione nella decisione 2019/700. Tuttavia, l'imputazione dell'imposta versata all'estero all'imposizione retroattiva dei redditi derivanti da royalties a seguito della modifica dell'ITA 2010 conduce ad un risultato analogo. La ricorrente non è assoggettata all'imposta su tali redditi a Gibilterra.

37. È proprio per questo motivo che, in risposta alla domanda dell'amministrazione finanziaria, la Commissione ha ritenuto, in una lettera, che la decisione relativa all'aiuto coprisse anche tale imputazione ai sensi dell'articolo 37 dell'ITA 2010. Pertanto, l'amministrazione finanziaria ritiene ora di non poter applicare la legge tributaria parlamentare attualmente in vigore.

38. Orbene, dalla giurisprudenza della Corte risulta che le lettere che la Commissione ha indirizzato allo Stato membro dopo l'adozione della sua decisione per garantire l'esecuzione della stessa non sono vincolanti¹⁵. In particolare, tali prese di posizione della Commissione compaiono tra gli atti che possono essere adottati sulla base del regolamento 2015/1589¹⁶. La decisione (impugnata) 2019/700 è vincolante fintanto che non sia annullata dai giudici dell'Unione.

39. Di conseguenza, occorre anzitutto chiarire la portata della decisione 2019/700 (v., sul punto, sub C). Nell'ipotesi in cui essa non contempli l'imputazione dell'imposta di cui all'articolo 37 dell'ITA 2010, occorre stabilire se si debba eventualmente ravvisare un'elusione della detta decisione (v., sul punto, sub D) o un altro aiuto vietato ai sensi dell'articolo 107 del TFUE (v. sul punto, sub E).

C. Sulla portata della decisione della Commissione del 19 dicembre 2018 relativa all'aiuto (decisione 2019/700).

40. Ciò che rileva è quindi stabilire a cosa si riferisce la decisione 2019/700. Si pone la questione se vi rientri anche l'imputazione di imposte estere a fronte di un debito fiscale a Gibilterra in relazione a determinati redditi, come suggerisce la Commissione, o solo la non imponibilità (non imposizione) di tali redditi, come suggerisce la ricorrente. La prima ipotesi presuppone necessariamente un debito fiscale esistente al quale potrebbe essere imputato un altro debito fiscale; non è così nella seconda ipotesi.

41. Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della decisione 2019/700, il «regime di aiuti di Stato sotto forma di esenzione fiscale del reddito derivante da royalties» costituisce un aiuto vietato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Anche se non viene precisato quale disposizione dell'ITA 2010 conferisca il vantaggio selettivo, dai considerando, e segnatamente dal considerando 33, risulta che l'«esenzione fiscale del reddito derivante da royalties» si riferisce alla mancata inclusione di tale categoria di redditi nella tabella C dell'allegato 1 dell'ITA 2010.

¹⁴ Giurisprudenza costante, v., ex multis, sentenze del 25 ottobre 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, punto 27), del 16 giugno 2015, Gauweiler e a. (C-62/14, EU:C:2015:400, punto 15), e dell'11 settembre 2008, Eckelkamp e a. (C-11/07, EU:C:2008:489, punto 52).

¹⁵ Così, espressamente, sentenza del 13 febbraio 2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, punto 24).

¹⁶ V. sentenza del 13 febbraio 2014, Mediaset (C-69/13, EU:C:2014:71, punto 26).

42. Dal considerando 82 risulta chiaramente che la Commissione considera vantaggio selettivo il fatto che tale non imposizione sarebbe in contraddizione con il «principio generale secondo il quale l'imposta sul reddito delle società viene riscossa da tutti i soggetti passivi che percepiscono un reddito avente origine o maturato a Gibilterra». La Commissione sostiene che «i redditi derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties dovrebbero» pertanto essere assoggettati a imposta. Al considerando 107, la Commissione argomenta che, ai fini della non imposizione, l'argomento della necessità di evitare la doppia imposizione non sarebbe applicabile «poiché l'entità (estera) che effettua il pagamento ha di norma diritto a dedurre gli interessi o le royalties ai fini fiscali». In considerazione di un «rischio limitato di doppia imposizione», «una misura di esenzione completa e automatica [sarebbe di conseguenza] sproporzionata» e non potrebbe essere ritenuta una giustificazione.

43. È chiaro, pertanto, che nella decisione 2019/700 la Commissione considera vantaggio selettivo la non imposizione di talune categorie di redditi, dal momento che tali tipi di redditi avrebbero dovuto in effetti essere assoggettati ad imposta in un sistema tributario coerente. Se ciò sia pertinente è questione che può restare in sospeso. Ciò che rileva è che il contenuto della decisione si riferisce solo alla non imponibilità di taluni redditi.

44. L'articolo 37 dell'ITA 2010 riguarda invece l'imputazione delle imposte pagate all'estero per redditi derivanti da royalties, alle imposte dovute a Gibilterra in relazione a detti redditi. Tale imputazione presuppone tuttavia l'imponibilità dei redditi a Gibilterra, soprattutto tenendo conto del fatto che l'imputazione è limitata al loro ammontare. In proposito, l'articolo 37 dell'ITA 2010 è conforme alla decisione 2019/700. In particolare, contrariamente a quanto sostenuto dall'amministrazione finanziaria di Gibilterra nelle sue osservazioni, l'importo da recuperare è stato calcolato conformemente al considerando 226 della stessa. L'ammontare effettivo (cioè l'imposta su tale reddito) sembra quindi essere stato calcolato esattamente nel modo proposto dalla Commissione. In questo senso, la decisione è stata rispettata.

45. Per contro, nella fattispecie, l'imputazione delle imposte estere ai sensi dell'articolo 37 interviene solo in un secondo tempo. Lo stesso varrebbe, ad esempio, per l'imputazione ad un credito d'imposta diverso o l'imputazione di altre perdite emerse successivamente.

46. Anche se la conclusione è identica (non sono dovute imposte a Gibilterra), l'articolo 37 dell'ITA 2010 riguarda tuttavia un caso del tutto diverso da quello che ha indotto la Commissione, nella decisione 2019/700, a constatare la sussistenza di un aiuto vietato. Infatti, dal considerando 107 della decisione 2019/700 risulta che la Commissione motiva la propria decisione con il fatto che il solo rischio limitato di doppia imposizione non giustificerebbe una «esenzione» completa e automatica. Orbene, tale è il caso della situazione giuridica precedente. In forza di quest'ultima determinati redditi non venivano generalmente assoggettati ad imposta. Per contro, l'articolo 37 dell'ITA 2010 presuppone un'imposizione ed è quindi applicabile solo in caso di doppia imposizione concreta. L'imputazione non avviene, in tal caso, neppure in via automatica, bensì le sue condizioni, nel caso concreto l'imposizione altrove, devono essere dimostrate dal contribuente.

47. In conclusione, i redditi da royalties sono assoggettati ad imposta (ovvero sono imponibili) a Gibilterra, malgrado l'articolo 37 dell'ITA 2010. Solo un'imposizione già operata altrove (nella fattispecie negli Stati Uniti) viene imputata a tale debito fiscale. Ne consegue che l'imputazione delle imposte versate all'estero per redditi derivanti da royalties all'imposta corrispondente dovuta a Gibilterra non rientra nell'ambito di applicazione della decisione 2019/700. Quest'ultima non osta quindi all'applicazione dell'articolo 37 dell'ITA 2010.

D. Sulla sussistenza di un'elusione della decisione della Commissione del 19 dicembre 2018 mediante l'imputazione ai sensi dell'articolo 37 dell'ITA 2010

48. La situazione sarebbe diversa, tutt'al più, se l'imputazione ai sensi dell'articolo 37 dell'ITA 2010 costituisse un'elusione della decisione 2019/700. Come risulta dal considerando 25 del regolamento 2015/1589, lo Stato membro interessato deve adottare tutte le misure necessarie per garantire l'efficacia della decisione della Commissione.

49. Ciò esclude i casi di elusione mediante misure compensative. Una siffatta elusione sarebbe peraltro ipotizzabile in termini di tempo solo se l'articolo 37 fosse stato adottato successivamente all'adozione di tale decisione, al fine di rendere inoperanti le conseguenze giuridiche ivi previste (ossia la tassazione retroattiva). Non mi pare che questo sia il caso. Una disposizione preesistente, non contestata dalla Commissione nella decisione, difficilmente può essere definita un'elusione della decisione. Tutt'al più potrebbe costituire essa stessa un aiuto.

50. Anche se l'articolo 37 fosse stato introdotto successivamente, si potrebbe parlare di elusione della decisione 2019/700 solo se detta disposizione relativa all'imputazione dovesse essere considerata essa stessa un aiuto. Infatti se l'articolo 37 dell'ITA 2010, considerato isolatamente, non costituisce un aiuto vietato, non si può eludere neppure la conclusione secondo cui un'altra disposizione costituisce un aiuto e deve essere recuperato.

E. Sulla sussistenza di un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 del TFUE mediante l'imputazione ai sensi dell'articolo 37 dell'ITA 2010

51. Di conseguenza, l'unica questione ancora da chiarire è se il diritto in materia di aiuti di Stato osti all'applicazione dell'articolo 37 dell'ITA 2010, cioè se l'imputazione di un'imposta pagata all'estero per i redditi da royalties, prevista per legge da detto articolo, debba essere considerata un aiuto vietato ai sensi dell'articolo 107 del TFUE. Nelle sue osservazioni, la Commissione sembra partire da tale premessa. Tuttavia, tenuto conto delle informazioni a disposizione della Corte, a tale questione occorre rispondere in senso negativo.

52. A tale riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta anche che la qualificazione di una misura nazionale come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, richiede che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, esso deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza¹⁷.

53. Per quanto concerne la valutazione della selettività del vantaggio occorre stabilire se, nell'ambito di un determinato regime giuridico, la misura nazionale in discussione sia idonea a favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovano, alla luce dell'obiettivo perseguito da detto regime, in situazioni di fatto e di diritto paragonabili e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato qualificabile, in sostanza, come discriminatorio¹⁸.

¹⁷ Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 33) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 27), nonché del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 53).

¹⁸ Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 34) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 28), nonché del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 35).

54. Peraltro, quando la misura di cui trattasi è considerata un regime di aiuti, come nella fattispecie l'articolo 37 dell'ITA 2010, e non un aiuto individuale, spetta alla Commissione dimostrare che tale misura, benché preveda un vantaggio di portata generale, ne attribuisca il beneficio esclusivo a talune imprese o a taluni settori di attività¹⁹.

55. È quindi considerato un aiuto di Stato, in particolare, un intervento che alleggerisca gli oneri gravanti di regola sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, pur senza essere una sovvenzione in senso stretto, presenta la stessa natura e produce identici effetti²⁰. Per contro, non costituisce un simile aiuto ai sensi di tale disposizione un vantaggio fiscale risultante da una misura generale applicabile senza distinzione a tutti gli operatori economici²¹.

56. In materia di libertà fondamentali del mercato interno, la Corte ha statuito che, allo stato attuale dell'armonizzazione del diritto tributario dell'Unione, gli Stati membri sono liberi di istituire il sistema tributario che ritengono più idoneo²². Tale constatazione vale anche per il settore degli aiuti di Stato²³.

57. Ne consegue che, al di fuori dei settori in cui il diritto tributario dell'Unione è oggetto di armonizzazione, la determinazione delle caratteristiche costitutive di ogni imposta rientra nel potere discrezionale degli Stati membri, nel rispetto della loro autonomia fiscale. Ciò vale, in particolare, per la scelta dell'aliquota dell'imposta, ma anche per la determinazione della sua base imponibile e del suo fatto generatore²⁴. Tali caratteristiche costitutive definiscono quindi, in linea di principio, il sistema di riferimento o il regime fiscale «normale», a partire dal quale occorre analizzare il requisito relativo alla selettività²⁵.

58. Ciò premesso, non è escluso che anche tali caratteristiche costitutive possano, in taluni casi, rivelare un elemento manifestamente discriminatorio, circostanza che spetta tuttavia alla Commissione dimostrare²⁶. Le distinzioni generali che si applicano a tutti indistintamente e che fanno parte di un sistema tributario coerente non possono pertanto di norma configurare un vantaggio selettivo²⁷.

59. Tuttavia, la decisione su quali imposte estere possono essere imputate al debito fiscale nazionale e a quali condizioni ciò dovrebbe essere possibile è una decisione di carattere generale, che rientra nella suddetta discrezionalità dello Stato membro. Il suo scopo è quello di evitare la

¹⁹ Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 35) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 29), nonché del 30 giugno 2016, Belgio/Commissione (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punto 49).

²⁰ Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 36) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 30), nonché del 15 novembre 2011, Spagna/Governo di Gibilterra e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 71).

²¹ Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 36) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 30); v., in tal senso, anche sentenza del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 23).

²² Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 43) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 37), del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punto 49), e del 3 marzo 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punto 69).

²³ Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 43) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 37); v. anche sentenza del 2 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

²⁴ Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 44) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 38).

²⁵ Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 45) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 39).

²⁶ Sentenze del 16 marzo 2021, Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 48) e Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 42).

²⁷ V., in proposito, mie conclusioni nelle cause Commissione/Ungheria (C-596/19 P, EU:C:2020:835, paragrafo 53 e segg.), Commissione/Polonia (C-562/19 P, EU:C:2020:834, paragrafo 46 e segg.), e Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, paragrafo 150).

doppia imposizione. Questo è un obiettivo riconosciuto, sia nell'OCSE²⁸ che nell'Unione²⁹. Le doppie imposizioni pregiudicano la neutralità della concorrenza e creano ostacoli agli investimenti e ai servizi transfrontalieri.

60. Entro quali limiti uno Stato membro cerca quindi di evitare la doppia imposizione tra lo stesso e un altro Stato attraverso misure unilaterali (ad esempio, regimi di imputazione o di esenzione nel diritto nazionale) o bilaterali (ad esempio, la stipulazione di adeguate convenzioni in materia di doppia imposizione) è una decisione che ogni legislatore tributario deve adottare nel definire la propria normativa fiscale. Il fatto che tale decisione di principio riguardi «solo» le imprese che operano in contesto transfrontaliero, che sono cioè interessate da due giurisdizioni fiscali, è inerente alla natura intrinseca della circostanza.

61. Come giustamente rilevato dall'amministrazione finanziaria di Gibilterra nelle sue osservazioni, per le giurisdizioni che non dispongono di una spiccata rete di convenzioni in materia di doppia imposizione, misure unilaterali come l'articolo 37 dell'ITA 2010 costituiscono il canale consueto per evitare le doppie imposizioni.

62. Il carattere selettivo non può essere dedotto dal fatto che l'imputazione riguarda solo i contribuenti che soddisfino i requisiti di una doppia imposizione. Il mero fatto che solo i contribuenti che soddisfano i requisiti per l'applicazione di una misura possano beneficiare di quest'ultima non conferisce a tale misura carattere selettivo³⁰. Che l'imputazione di imposte pagate all'estero su redditi assoggettati ad imposta anche nel territorio nazionale sia incoerente dovrebbe essere escluso. Non è affatto evidente nel caso di specie, né sembra dimostrato dalla Commissione, che l'articolo 37 presenti parametri manifestamente discriminatori, destinati ad eludere il divieto degli aiuti di Stato.

63. Al contrario, la posizione della Commissione secondo cui un vantaggio selettivo non viene meno per il solo fatto di compensare determinati oneri non è convincente. Da un lato, le imprese assoggettate ad oneri fiscali specifici (nella fattispecie, per esempio, un ulteriore debito fiscale negli Stati Uniti) si trovano certamente in una posizione diversa, rispetto alle imprese assoggettate a imposta una sola volta (a Gibilterra), con riferimento all'obiettivo delle misure volte evitare la doppia imposizione. Dall'altro lato, la scelta di principio in relazione alla misura in cui uno Stato membro tiene conto dei debiti fiscali in altri Stati, evitando così le doppie imposizioni, rientra nel suo potere discrezionale. Inoltre, come già rilevato, evitare la doppia imposizione è un obiettivo riconosciuto dell'Unione. Perché Gibilterra avrebbe superato i limiti del proprio potere discrezionale nel caso di specie non è spiegato dalla Commissione nemmeno nelle sue osservazioni.

64. Di conseguenza l'imputazione, ai sensi dell'articolo 37, dell'imposta sui redditi derivanti da royalties pagata negli Stati Uniti non può essere qualificata né come aiuto di Stato, né come elusione della decisione 2019/700.

²⁸ V., ex multis, il titolo del modello di convenzione dell'OCSE (versione del luglio 2017): «Modello di Convenzione dell'OCSE 2017 contro la doppia imposizione nonché l'evasione e l'elusione fiscale nel settore delle imposte sul reddito e sul patrimonio».

²⁹ V. considerando 3 della direttiva del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi (GU 1990, L 225, pag. 6), per quanto riguarda le doppie imposizioni nel caso di distribuzione degli utili in seno a un gruppo societario. Dalla giurisprudenza: sentenze del 16 luglio 2009, *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, punto 28), e dell'11 settembre 2008, *Arens-Sikken* (C-43/07, EU:C:2008:490, punto 62).

³⁰ Sentenze del 16 marzo 2021, *Commissione/Ungheria* (C-596/19 P, EU:C:2021:202, punto 58), del 21 dicembre 2016, *Commissione/World Duty Free Group e a.* (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 59), e del 29 marzo 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punto 42).

VI. Conclusione

65. Propongo quindi alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale dell'Income Tax Tribunal of Gibraltar (Tribunale per le imposte sul reddito di Gibilterra, Regno Unito) come segue:

Né la decisione 2019/700 della Commissione del 19 dicembre 2018, né l'articolo 107 del TFUE, ostano all'imputazione delle imposte versate negli Stati Uniti sul reddito da royalties della ricorrente, ai sensi dell'articolo 37 dell'Income Tax Act 2010 (legge in materia di imposte sul reddito), all'imposta dovuta a Gibilterra.