BonelliErede with LOMBARDI

Focus Team Contenzioso Tributario
4 Agosto 2020

Il "caso Apple" e la concorrenza fiscale internazionale

Focus Team Contenzioso Tributario



Focus Team leader
Andrea Silvestri
andrea.silvestri@belex.com
Tel. +39-02-771131

Autore

Andrea Manzitti
andrea.manzitti@belex.com
Tel. +39-02-771131

1. I fatti, in sintesi

A termini di un accordo di cost-sharing stipulato nel 1980 con la controllante americana, due società irlandesi, Apple Sales International ("**ASI**") e Apple Operations Europe ("**AOE**"), avevano acquisito il diritto esclusivo di produrre (AOE) e vendere (ASI) i prodotti Apple in tutto il mondo, ad eccezione del continente americano (le "**Licenze**").

Nonostante più 6.000 dipendenti diretti nell'isola, ASI e AOE non erano però fiscalmente residenti. In Irlanda la residenza fiscale delle società dipende dal luogo in cui si riunisce il consiglio di amministrazione. Le riunioni consiliari di ASI e AOE si tenevano regolarmente all'estero.

Le due società "Irish non resident" operavano in Irlanda mediante stabili organizzazioni. Con appositi ruling il fisco irlandese si era accontentato di tassare una modesta percentuale dei costi sostenuti nell'isola. In questo modo, l'aliquota d'imposta effettiva delle due società era inferiore all'1%, a fronte di un'aliquota ordinaria del 12.5%.

Era irrilevante chi e dove, in ASI e AOE, svolgesse le funzioni che le consentivano di conseguire ogni anno enormi profitti. Non accadeva in Irlanda; le attività svolte localmente erano a basso valore aggiunto e quindi il reddito loro attribuibile era modesto.

ASI e AOE si erano dunque trovate nell'invidiabile situazione di erano "stateless taxpayers with stateless income", contribuenti apolidi con reddito in gran parte apolide.

Nell'agosto 2016, la Commissione aveva deciso che l'Irlanda aveva concesso alle due società un aiuto di Stato sotto forma di uno "sconto fiscale", illegittimo poiché selettivo e lesivo della concorrenza (la "**Decisione**"). La Commissione ha quindi imposto all'Irlanda di recuperare dalle due società l'aiuto, quantificato in 13 miliardi di euro più interessi.

Nel novembre dello stesso anno, l'Irlanda ha impugnato la decisione dinnanzi al Tribunale Europeo, che ha accolto l'impugnativa con sentenza depositata il 15 luglio 2020 (la "**Sentenza**").

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only. It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

2. La sentenza, in sintesi

Secondo il diritto europeo sulla concorrenza ogni Stato membro è libero di fissare l'aliquota dell'imposta societaria al livello che preferisce. Una tassazione ordinaria anche ad aliquota ridottissima non è un "aiuto". È tale soltanto un regime speciale, che deroga alle regole ordinarie ed è concesso ad alcuni soltanto tra gli operatori. Se l'aiuto può alterare le condizioni di concorrenza è vietato.

Il Tribunale ha bocciato la Commissione poiché non aveva dato prova che il regime tributario riservato ad ASI e AOE costituiva una deroga al quadro di riferimento, cioè quanto previsto in via ordinaria dall'ordinamento tributario irlandese.

Per sostenere che si trattava di una deroga, la Commissione aveva proceduto per esclusione. Aveva identificato i beni, le funzioni ed i rischi delle società nel loro complesso per poi attribuire alla stabile organizzazione i redditi derivanti da beni, funzioni e rischi che, in mancanza di mezzi e persone adeguati al di fuori delle stabili organizzazioni irlandesi, non potevano essere attribuiti alle loro case madri. Infatti, fuori dall'Irlanda le due società non avevano nulla e l'esclusione dall'imponibile di una consistente fetta dei loro utili era contraria alle regole generali.

Per il Tribunale, invece, le regole fiscali irlandesi e il cd. "*authorized OECD approach*" ("**AOA**") richiedono l'analisi "isolata" dei soli beni, funzioni e rischi della stabile organizzazione, senza che si debba necessariamente considerare ciò che fa (o non fa) la casa madre. Dunque, i *ruling* erano compatibili con l'AOA e non costituivano dunque un aiuto.

La Commissione aveva formulato altri due argomenti:

(i) la determinazione dell'imponibile sancito nei *ruling* era frutto di un errore metodologico. L'errore aveva determinato una consistente sottostima del reddito di fonte irlandese ("argomento secondario");

(ii) i *ruling* erano stati concessi su base meramente discrezionale ("argomento alternativo").

Sull'argomento secondario, il Tribunale ha concluso che, per quanto "deplorevole sia stato l'errore metodologico" commesso dal fisco irlandese, la Commissione non aveva dimostrato che quell'errore aveva condotto ad una sottostima del reddito attribuibile alle stabili organizzazioni delle due società.

Sul terzo argomento, infine, il Tribunale ha ritenuto che la Commissione non aveva dato prova che i ruling di ASI e AOE erano stati concessi su base meramente discrezionale. Gli 11 ruling concessi ad altre società dal

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

fisco irlandese che la Commissione aveva prodotto in giudizio non erano probanti, poiché erano riferiti a società operanti in settori diversi da quelli di Apple.

3. Alcune considerazioni

Il nucleo argomentativo della Sentenza è che la Commissione non aveva provato che, nel caso di ASI e AOE, le norme fiscali irlandesi imponevano la tassazione di tutti i loro utili.

La Commissione riteneva sufficiente far rilevare che ASI e AOE erano attive esclusivamente in Irlanda. A quale altra parte del mondo potevano ritenersi "connessi" gli altri loro utili che l'Irlanda riteneva di non dover tassare? L'unica attività svolta fuori dall'isola era documentata dai verbali dalle periodiche riunioni dei loro consigli di amministrazione. Troppo poco per concludere che la quasi totalità degli utili erano attribuibili all'attività svolta dall'organo amministrativo.

Il Tribunale ha liquidato questa suggestiva obiezione rilevando che il consiglio aveva regolarmente assunto le decisioni che le spettavano, ad esempio l'approvazione del bilancio, il pagamento di dividendi, l'assunzione o il licenziamento di dirigenti, l'attribuzione di procure e mandati, e che i suoi membri avevano sottoscritto importante contratti, ad esempio l'accordo di cost-sharing e le sue varie modifiche. Seppure i verbali non riportavano dettagli sul percorso decisionale sottostante alle varie deliberazioni, il Tribunale ha concluso che "ciò non significa che queste decisioni non siano state comunque assunte".

Tralasciando gli aspetti tecnici, la sua soluzione (provvisoria, poiché la sentenza è soggetta ad appello) pare molto distonica rispetto all'attuale policy tributaria internazionale, di cui l'OCSE è il principale propulsore.

Il cantiere anti-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) è stato sviluppato dall'OCSE a partire dal 2013 proprio per ed impedire risultati quali quelli ottenuti da Apple.

L'Irlanda ha consentito ad Apple di creare una straordinaria riserva di "reddito apolide" che ha finito per essere esente da imposta ovunque nel mondo. Nessuno sa con esattezza quanto sia grande questa riserva. Per la Commissione, l'aiuto di Stato ammontava a 13 miliardi di euro. Dal 1995 al 2002, l'aliquota di tassazione delle società in Irlanda è gradualmente scesa dal 40% al 16%. Dal 2003 è stata fissata nell'attuale 12,5%. Il primo aiuto è stato concesso nel 1991. Considerando quindi i 26 anni dal 1991 al 2015 ed una aliquota media per quegli anni del 15%, il reddito apolide ammontava a circa 90 miliardi, più o meno 3,4 miliardi di euro all'anno.

L'Irlanda non ha agito da sola. Apple ha riconosciuto in giudizio che tutte le decisioni strategiche del gruppo, oltre alle attività di ricerca e sviluppo,

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.

le strategie commerciali e l'organizzazione distributiva del gruppo, erano gestite centralmente negli Stati Uniti per tutto il mondo.

Una volta esclusa l'Irlanda, lo Stato più titolato a tassare il reddito apolide di Apple erano quindi gli Stati Uniti. Infatti, gli USA avrebbero tassato quel reddito (al 35%) solo quando (e se) Apple avesse deciso di rimpatriarlo negli USA come dividendo. Oltre a ridurre l'aliquota ordinaria al 21%, la riforma fiscale del 2017 ed ha introdotto un'imposta sostitutiva del 15,5% sugli utili parcheggiati all'estero dalle multinazionali come Apple.

Prima che, costretta dalla Commissione, le prendesse l'Irlanda le imposte sul reddito apolide di Apple sono quindi state incamerate dal fisco statunitense. L'aliquota complessiva è rimasta comunque ben al di sotto del 20%.

Il Tribunale ha mostrato sintonia con chi – Apple per prima – aveva criticato la Commissione per aver leso il principio del legittimo affidamento. Ognuno deve potersi affidare delle regole scritte: la certezza e la stabilità del diritto è un valore fondamentale. Tuttavia, un sistema che ha consentito ad un oligopolista mondiale di pagare imposte ad aliquote ridicolmente basse, ha bisogno di una seria manutenzione. Gli sforzi per una nuova policy mondiale sulla tassazione delle multinazionali vanno sostenuti. La concorrenza fiscale internazionale non aumenta né l'occupazione né gli investimenti, li sposta soltanto da un luogo ad un altro. Ma la posta dell'occasionale vincitore (l'Irlanda, nel nostro caso) è sempre minore della somma delle perdite subite dagli altri giocatori.



Focus Team Contenzioso Tributario

Il Focus Team è una costellazione di competenze in diversi ambiti di attività con focus sul contenzioso tributario.

Andrea Silvestri
Tributario

Stefano Brunello
Tributario

Matteo Fanni
Tributario

Andrea Manzitti
Tributario

Laura Salvaneschi
Contenzioso

Francesco Sbisà
Penale

Giulio Mazzotti
Tributario

Emanuela Spinelli
Penale

Gianmarco Tortora
Tributario

This document is provided as a service to clients and other friends for educational purposes only.
It should not be construed or relied on as legal advice or to create a lawyer-client relationship.