

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

15 settembre 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Aiuti di Stato – Regimi di aiuti attuati dal governo di Gibilterra concernenti l'imposta sul reddito delle società – Decisione (UE) 2019/700 – Non imposizione dei redditi derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties – Decisione della Commissione europea che dichiara il regime di aiuto illegale e incompatibile con il mercato interno – Obbligo di recupero – Portata – Disposizione nazionale che non è stata oggetto dell'indagine condotta dalla Commissione in merito agli aiuti di Stato controversi – Imputazione dell'imposta pagata all'estero al fine di evitare la doppia imposizione»

Nella causa C-705/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Income Tax Tribunal of Gibraltar (Tribunale per le imposte sul reddito di Gibilterra), con decisione del 16 dicembre 2020, pervenuta in cancelleria il 21 dicembre 2020, nel procedimento

Fossil (Gibraltar) Ltd

contro

Commissioner of Income Tax,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, J. Passer, F. Biltgen, N. Wahl (relatore) e M.L. Arastey Sahún, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Fossil (Gibraltar) Ltd, da D. Feetham, KC, M. Levy, solicitor, e R. Pennington-Benton, barrister;
 - per il Commissioner of Income Tax, da M. Llamas, KC, M. Petite, avocat, T. Rocca e Y. Sanguinetti, barristers;
 - per la Commissione europea, da L. Flynn, P. Němečková e B. Stromsky, in qualità di agenti,
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 marzo 2022,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della 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).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Fossil (Gibraltar) Ltd e il Commissioner of Income Tax (Commissario per le imposte sul reddito, Gibilterra), in merito all'attuazione dell'obbligo di recupero degli aiuti di Stato di cui all'articolo 1 della decisione 2019/700.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Regolamento (UE) n. 2015/1589

3 Ai sensi del considerando 25 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 [TFUE] (GU 2015, L 248, pag. 9):

«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».

4 L'articolo 16 del medesimo regolamento, intitolato «Recupero degli aiuti», dispone quanto segue:

«1. 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 (...). La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto dell'Unione.

(...)

3. Fatta salva un'eventuale ordinanza della Corte di giustizia dell'Unione emanata ai sensi dell'articolo 278 (...) TFUE, il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione. A tal fine e in caso di procedimento dinanzi alle autorità giudiziarie nazionali, gli Stati membri interessati adottano tutte le misure necessarie disponibili nei rispettivi ordinamenti giuridici, comprese le misure provvisorie, fatto salvo il diritto dell'Unione».

Decisione 2019/700

5 Il 16 ottobre 2013 la Commissione ha avviato un procedimento di indagine formale al fine di verificare se la non imposizione dei redditi derivanti dagli interessi da prestiti infragruppo e dalle royalties (canoni versati a fronte di diritti di proprietà intellettuale), prevista dall'Income Tax Act 2010 (legge relativa all'imposta sul reddito del 2010), che è la legge sulla tassazione delle società

di Giberna (in prosieguo: l'«ITA 2010»), avvantaggiasse in modo selettivo talune imprese, in violazione delle norme dell'Unione in materia di aiuti di Stato.

6 Il 1° ottobre 2014 la Commissione ha informato il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord della sua decisione di estendere il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE per includervi la pratica dei ruling fiscali a Giberna e, più in particolare, l'adozione di 165 ruling fiscali.

7 Il 19 dicembre 2018 la Commissione ha adottato la decisione 2019/700. In sostanza, la Commissione ha rilevato, da un lato, che l'«esenzione» dei redditi derivanti dagli interessi da prestiti infragruppo e dalle royalties, applicabile a Giberna tra il 2011 e il 2013 ai sensi dell'ITA 2010, costituiva un regime di aiuti di Stato attuato illegittimamente e incompatibile con il mercato interno e, dall'altro, che il trattamento fiscale accordato dal governo di Giberna sulla base di ruling fiscali concessi a cinque società stabilite a Giberna aventi partecipazioni in società in accomandita semplice neerlandesi (commanditaire vennootschap) e che percepivano redditi derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties costituiva aiuti di Stato individuali illegali e incompatibili con il mercato interno.

8 L'articolo 1 di tale decisione enuncia quanto segue:

«1. Il regime di aiuti di Stato sotto forma di esenzione fiscale del reddito da interessi da prestiti infragruppo applicabile a Giberna ai sensi dell'[ITA 2010] tra il 1° gennaio 2011 e il 30 giugno 2013 e attuato illegittimamente da Giberna 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 Giberna ai sensi dell'[ITA 2010] tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2013 e attuato illegittimamente da Giberna in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, è incompatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato».

9 In forza dell'articolo 2 di detta decisione:

«Gli aiuti di Stato individuali concessi dal governo di Giberna, in base ai ruling fiscali (...) concessi a favore di cinque imprese di Giberna aventi partecipazioni in società in accomandita semplice neerlandesi (Commanditaire vennootschap) che hanno ricevuto reddito derivante da royalties e da interessi da prestiti infragruppo, attuati illegittimamente dal Regno Unito in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, sono incompatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato».

10 Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, della decisione 2019/700, il Regno Unito è tenuto a recuperare, in particolare, tutti gli aiuti incompatibili concessi segnatamente sulla base dei regimi di aiuti di cui all'articolo 1 di tale decisione.

11 A norma dell'articolo 7, paragrafo 1, della decisione 2019/700:

«1. Entro due mesi dalla notifica della presente decisione, il Regno Unito trasmette le seguenti informazioni alla Commissione:

(...)

b) un elenco dei beneficiari che hanno ricevuto aiuti sulla base dei regimi di aiuto di cui all'articolo 1, unitamente alle seguenti informazioni per ciascuno di essi e per ciascun esercizio fiscale pertinente:

– l'ammontare degli utili conseguiti (indicando separatamente gli utili derivanti da reddito da royalties e quelli derivanti da reddito da interessi da prestiti infragruppo), la base imponibile, l'aliquota dell'imposta sul reddito applicabile, l'ammontare dell'imposta sul reddito versata e l'importo del mancato gettito fiscale;

– l'importo complessivo dell'aiuto ricevuto;

(...)

d) l'importo totale (capitale e interessi di recupero) da recuperare presso ciascun beneficiario (per tutti gli esercizi fiscali soggetti a recupero);

(...)

f) documenti che comprovino che ai beneficiari è stato ordinato di rimborsare l'aiuto».

12 La sezione 10, intitolata «Recupero dell'aiuto», della decisione 2019/700 contiene indicazioni relative all'importo degli aiuti individuali che le autorità nazionali devono recuperare dai beneficiari degli aiuti. In particolare, i punti 223, 224 e 226 sono così formulati:

«(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.

(...)

(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)».

Diritto nazionale

La Gibraltar Constitution Order 2006

13 Il sistema di governo di Gibilterra è fissato nella Gibraltar Constitution Order 2006 (ordinanza relativa alla Costituzione di Gibilterra del 2006), entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

14 L'articolo 47, paragrafo 3, di tale ordinanza dispone quanto segue:

«Fatta salva la responsabilità del Regno Unito di garantire il rispetto da parte di Gibilterra del diritto dell'Unione, i Ministeri del governo di Gibilterra rimangono responsabili per qualsiasi questione rientrante nelle loro competenze ai sensi della presente Costituzione, anche se sorta nell'ambito dell'Unione».

L'ITA 2010

15 La legge ITA 2010 è entrata in vigore il 1° gennaio 2011 e ha sostituito la precedente legge del 1952 relativa alla tassazione delle imprese a Gibilterra (Income Tax Act 1952). L'ITA 2010 ha introdotto un'aliquota generale di tassazione delle imprese del 10%, applicabile all'insieme delle imprese di Gibilterra, ad eccezione delle imprese di servizi pubblici, di quelle che offrono servizi di telecomunicazione e delle imprese che godono e abusano di una posizione dominante sul mercato, le quali sono soggette a un'aliquota del 20%.

16 Le società assoggettate ad imposta ai sensi dell'ITA 2010 sono le società stabilite abitualmente a Gibilterra, nonché quelle che non vi sono stabilite abitualmente ma che ivi esercitano attività commerciali mediante una filiale o un'agenzia.

17 L'ITA 2010 istituisce un regime territoriale di tassazione, in quanto gli utili o i guadagni possono essere tassati soltanto se il reddito che ne deriva «matura o ha origine a» Gibilterra. Conformemente all'articolo 74 dell'ITA 2010, l'espressione «matura o ha origine a» si riferisce al luogo in cui sono svolte le attività che generano gli utili o i guadagni, il quale è normalmente determinato caso per caso. Tale disposizione prevede altresì che le attività richiedenti una licenza e disciplinate da un regolamento di Gibilterra siano considerate svolte a Gibilterra.

18 In forza dell'ITA 2010 nella sua versione iniziale (entrata in vigore il 1° gennaio 2011), gli interessi da prestiti infragruppo e il reddito derivante da royalties non erano imponibili, indipendentemente dalla fonte del reddito o dall'applicazione del principio di territorialità. A seguito di modifiche apportate all'ITA 2010 nel 2013, con effetto a decorrere dal 1° luglio 2013, tutti gli interessi relativi ai prestiti infragruppo sono stati assoggettati a imposta secondo un'aliquota generale del 10%, nella misura in cui gli interessi percepiti o da percepire dall'impresa creditrice superavano 100 000 sterline (GBP) l'anno. Inoltre, a seguito di modifiche apportate all'ITA 2010 nel 2013, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2014, anche tutti i redditi derivanti da royalties percepiti o da percepire da un'impresa registrata a Gibilterra sono stati assoggettati a imposta, alla medesima aliquota del 10%.

19 L'articolo 37 dell'ITA 2010, intitolato «Sgravio fiscale per l'imposta pagata all'estero», al paragrafo 1 prevede quanto segue:

«Fatti salvi i paragrafi 2 e 8, chiunque abbia assolto, mediante detrazione o in altro modo, l'imposta dovuta ai sensi della presente legge per gli utili o i guadagni derivanti da fonti situate a Gibilterra o in qualsiasi altro paese, territorio o giurisdizione, o sia debitore di tale imposta, e dimostri, in modo ritenuto soddisfacente dal Commissioner [of Income Tax], di aver assolto, mediante detrazione o in altro modo, l'imposta sul reddito nell'altro paese, territorio o giurisdizione per gli stessi utili o guadagni, o sia ivi debitore di tale imposta, ha diritto a una riduzione dell'imposta dovuta ai sensi della presente legge che ha assolto o è tenuto a pagare per detti utili o guadagni, fino a concorrenza di un ammontare corrispondente all'importo meno elevato tra i seguenti due importi:

a) l'imposta dovuta ai sensi della presente legge per detti utili o guadagni, o

b) l'imposta sul reddito nell'altro paese, territorio o giurisdizione per detto reddito».

20 L'articolo 37, paragrafo 8, dell'ITA 2010 dispone quanto segue:

«Il presente articolo si applica solo all'imposta assolta in un paese in cui maturano o hanno origine le entrate derivanti dall'attività commerciale sottostante che ha dato luogo agli utili o ai guadagni di cui al paragrafo 1».

21 Ai fini dell'attuazione della decisione 2019/700, l'Income Tax (Amendment) Regulations 2019 [regolamento del 2019 relativo all'imposta sui redditi (modifica)] ha modificato l'ITA 2010 per consentire la tassazione retroattiva dei redditi derivanti da royalties percepiti tra il 1° gennaio 2011 e il 31 dicembre 2013.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

22 La Fossil (Gibraltar), società con sede a Gibilterra, è una società figlia detenuta al 100% dalla Fossil Group Inc., società con sede negli Stati Uniti d'America e che opera nel settore della creazione e della fabbricazione di articoli di moda. La Fossil (Gibraltar) percepisce royalties derivanti dall'utilizzo, su scala mondiale, di vari marchi, disegni e modelli di cui la Fossil Group è titolare.

23 La Fossil (Gibraltar), che non figura nell'elenco dei 165 ruling fiscali di cui al punto 6 della presente sentenza, ha percepito redditi da royalties che non sono stati tassati ai sensi dell'ITA 2010. Per contro, essa ha dichiarato la totalità di tali redditi che aveva percepito all'amministrazione tributaria degli Stati Uniti, dove è stata versata un'imposta su tali redditi all'aliquota del 35%.

24 Il 19 febbraio 2019 il Commissioner of Income Tax, che, a Gibilterra, è l'autorità incaricata della riscossione dell'imposta sul reddito e sugli utili, ha inviato alla Commissione un elenco di beneficiari di un aiuto, sul quale figurava la Fossil (Gibraltar), e le ha comunicato il calcolo dell'importo dell'aiuto da recuperare presso la Fossil (Gibraltar).

25 Con lettera dell'8 aprile 2019, il Commissioner of Income Tax ha proposto alla Commissione un adeguamento dell'importo dell'aiuto da recuperare presso la Fossil (Gibraltar). L'adeguamento proposto teneva conto di un'imposta supplementare che era stata versata negli Stati Uniti dalla Fossil Group a seguito dell'applicazione delle norme statunitensi relative alle società controllate estere.

26 Con lettere del 13 maggio e del 6 giugno 2019, la direzione generale (DG) «Concorrenza» della Commissione ha ritenuto che occorresse rifiutare tale adeguamento.

27 Con lettera del 26 marzo 2020, la DG «Concorrenza» ha precisato che, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, il Commissioner of Income Tax non poteva tener conto dell'imposta versata negli Stati Uniti sui redditi della Fossil (Gibraltar) derivanti dalle royalties.

28 Secondo la DG «Concorrenza», il metodo di calcolo dell'imposta dovuta ai fini del recupero dell'aiuto, descritto al punto 226 della decisione 2019/700, non ha ad oggetto di autorizzare la detrazione delle imposte assolte negli Stati Uniti, in applicazione delle norme statunitensi relative alle società controllate estere. Infatti, l'imposta prevista da tali norme risponderebbe a una logica fiscale propria, vale a dire la lotta contro la frode, cosicché essa non inciderebbe sul ragionamento sotteso alla decisione 2019/700 e sul metodo di calcolo dell'aiuto da recuperare presso la Fossil (Gibraltar). I servizi della Commissione hanno precisato, in particolare, che il punto 102 della comunicazione della Commissione sul recupero degli aiuti di Stato illegali e incompatibili (GU

2019, C 247, pag. 1), che consente ad uno Stato membro di tener conto, in sede di calcolo dell'importo dell'aiuto da recuperare, del fatto che il beneficiario di un aiuto illegale abbia o meno pagato le imposte sull'importo dell'aiuto ricevuto, non era applicabile alla controversia di cui al procedimento principale, dato che la Fossil (Gibraltar) non aveva versato tali imposte.

29 Il 31 ottobre 2020, a seguito del rifiuto da parte della Commissione del calcolo dell'aiuto da recuperare presso la Fossil (Gibraltar), effettuato dal Commissioner of Income Tax, quest'ultimo ha inviato alla Fossil (Gibraltar) nuovi ordini di recupero.

30 Il 4 dicembre 2020 la Fossil (Gibraltar) ha proposto ricorso avverso tali ordini di recupero dinanzi al giudice del rinvio.

31 Dinanzi a tale giudice, il Commissioner of Income Tax ritiene di dover seguire la posizione della DG «Concorrenza». Esso considera che, sebbene lo sgravio fiscale previsto all'articolo 37 dell'ITA 2010 non sia stato esaminato in quanto tale dalla DG «Concorrenza», la posizione adottata da quest'ultima comporta l'impossibilità di applicare tale disposizione.

32 La Fossil (Gibraltar) sostiene, dal canto suo, che, sebbene la normativa nazionale relativa all'imposta sui redditi di cui al punto 21 della presente sentenza autorizzi ormai la tassazione retroattiva dei redditi da royalties generati tra il 2011 e il 2013, il Commissioner of Income Tax resta legittimato, ai sensi del diritto interno e conformemente all'articolo 16, paragrafo 3, del regolamento 2015/1589, a concedere qualsiasi sgravio fiscale previsto in forza dell'ITA 2010 in sede di tassazione di tali redditi. Essa rileva, in proposito, che la decisione 2019/700 non si è pronunciata sull'applicazione dell'articolo 37 dell'ITA 2010 o sulla conformità di tale articolo al diritto dell'Unione. Secondo la Fossil (Gibraltar), il Commissioner of Income Tax confonderebbe il calcolo dell'imposta dovuta ai fini del recupero dell'aiuto, previsto dalla decisione 2019/700, con gli sgravi fiscali che le autorità di Gibilterra possono applicare sull'importo lordo da recuperare ai sensi dell'ITA 2010.

33 È in tali circostanze che il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

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

Sulla questione pregiudiziale

34 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la decisione 2019/700 debba essere interpretata nel senso che osta all'applicazione, da parte delle autorità nazionali incaricate di recuperare dal beneficiario un aiuto illegale e incompatibile con il mercato interno, di una disposizione nazionale che prevede un meccanismo di imputazione delle imposte assolte all'estero da tale beneficiario a quelle di cui quest'ultimo è debitore a Gibilterra.

35 Occorre anzitutto rilevare che la questione, come formulata dal giudice del rinvio e alla quale la Corte è chiamata a rispondere, si basa sulla premessa che l'articolo 37 dell'ITA 2010, che prevede un meccanismo di imputazione dell'imposta assolta in uno Stato terzo al fine di evitare le doppie imposizioni, sia applicabile nel procedimento principale.

36 È vero che il Commissioner of Income Tax e la Commissione sostengono che le condizioni per beneficiare del meccanismo di imputazione ai sensi dell'articolo 37 dell'ITA 2010 non sembrano sussistere nel procedimento principale. Tuttavia, le considerazioni svolte al riguardo

equivalgono a mettere in discussione la valutazione del diritto nazionale effettuata dal giudice del rinvio, il quale ha concluso che le condizioni di applicazione dell'articolo 37 dell'ITA 2010 erano soddisfatte nell'ambito del procedimento principale.

37 Orbene, spetta unicamente al giudice del rinvio e non alla Corte verificare la fondatezza di tale valutazione del diritto nazionale. Infatti, l'articolo 267 TFUE istituisce una procedura di cooperazione diretta tra la Corte e i giudici degli Stati membri. Nell'ambito di tale procedura, fondata su una netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, qualsiasi valutazione dei fatti di causa rientra nella competenza del giudice nazionale, cui spetta 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, mentre la Corte è unicamente legittimata a pronunciarsi sull'interpretazione o sulla validità di un atto giuridico dell'Unione sulla scorta dei fatti che le vengono indicati dal giudice nazionale (sentenze del 16 giugno 2015, *Gauweiler e a.*, C?62/14, EU:C:2015:400, punto 15, nonché del 20 aprile 2021, *Repubblika*, C?896/19, EU:C:2021:311, punto 28).

38 Nel caso di specie, e partendo dalla premessa che l'articolo 37 dell'ITA 2010 sia applicabile nel procedimento principale, occorre determinare se la concessione di una riduzione dell'importo dell'aiuto da recuperare presso la Fossil (Gibraltar), sulla base di tale disposizione, sia tale da compromettere l'effettiva esecuzione dell'ordine di recupero contenuto nella decisione 2019/700.

39 Occorre ricordare, in proposito, che la soppressione di un aiuto illegale mediante recupero è la logica conseguenza dell'accertamento della sua illegalità. Pertanto, lo Stato membro destinatario di una decisione che gli impone di recuperare gli aiuti illegali è tenuto, ai sensi dell'articolo 288 TFUE, ad adottare ogni misura idonea ad assicurare l'esecuzione di tale decisione. Esso deve giungere a un effettivo recupero delle somme dovute, al fine di eliminare la distorsione della concorrenza causata dal vantaggio concorrenziale procurato dall'aiuto illegale (sentenza del 24 gennaio 2013, *Commissione/Spagna*, C?529/09, EU:C:2013:31, punti 90 e 91 e giurisprudenza ivi citata). Per effetto della restituzione dell'aiuto, il beneficiario è privato del vantaggio di cui aveva fruito sul mercato rispetto ai suoi concorrenti e la situazione esistente prima della corresponsione dell'aiuto è ripristinata (sentenza del 15 dicembre 2005, *Unicredito Italiano*, C?148/04, EU:C:2005:774, punto 113).

40 Conformemente all'articolo 16, paragrafo 3, del regolamento 2015/1589, il recupero di un aiuto dichiarato illegale e incompatibile con il mercato interno da una decisione della Commissione va effettuato, come altresì emerge dal considerando 25 di tale regolamento, senza indugio secondo le procedure previste dal diritto nazionale dello Stato membro interessato, purché esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della suddetta decisione, condizione questa che riflette le esigenze del principio di effettività sancito dalla giurisprudenza della Corte (v., per analogia, sentenza del 24 gennaio 2013, *Commissione/Spagna*, C?529/09, EU:C:2013:31, punto 92 e giurisprudenza ivi citata).

41 Ai fini del calcolo dell'importo dell'aiuto da recuperare, il giudice nazionale deve prendere in considerazione l'insieme degli elementi rilevanti portati a sua conoscenza. Non si può escludere che, tenuto conto di tutti questi elementi, detto calcolo effettuato dal giudice nazionale abbia come risultato un importo dell'aiuto inferiore a quello risultante dalla presa in considerazione isolata della decisione della Commissione che ordina la restituzione dell'aiuto dichiarato incompatibile con il mercato interno, o addirittura un importo pari a zero (v., in tal senso, sentenza del 13 febbraio 2014, *Mediaset*, C?69/13, EU:C:2014:71, punti 36 e 37).

42 La Corte ha quindi precisato che il ripristino dello status quo ante implica il ritorno, per quanto possibile, alla situazione che si sarebbe verificata se le operazioni in esame si fossero realizzate senza concessione della misura di aiuto controversa (v., in tal senso, sentenza del 15

dicembre 2005, Unicredito Italiano, C?148/04, EU:C:2005:774, punto 117).

43 Sebbene gli importi da restituire non possano essere determinati in considerazione di operazioni ipotetiche che le imprese avrebbero potuto effettuare se non avessero optato per la forma di operazione a cui si accompagnava l'aiuto, i beneficiari di un regime di aiuto possono avvalersi, in fase di recupero, delle detrazioni e delle riduzioni previste dal diritto nazionale, se è comprovato, tenuto conto delle operazioni concretamente realizzate, che essi avevano effettivamente il diritto di fruirne. Infatti, il ripristino dello status quo ante richiede unicamente di prendere in considerazione, nella fase di recupero dell'aiuto da parte delle autorità nazionali, il trattamento fiscale eventualmente più favorevole di quello di diritto comune che, in mancanza dell'aiuto illegale e in forza di norme interne compatibili con il diritto dell'Unione, sarebbe stato concesso per l'operazione effettivamente realizzata (v., in tal senso, sentenza del 15 dicembre 2005, Unicredito Italiano, C?148/04, EU:C:2005:774, punti da 114 a 119).

44 Ciò precisato, per quanto concerne, in primo luogo, la questione se la decisione 2019/700 osti, in quanto tale, alla riduzione richiesta ai sensi dell'articolo 37 dell'ITA 2010, occorre ricordare che la Commissione, con tale decisione, ha dichiarato illegali e incompatibili con il mercato interno, da un lato, il regime concesso sotto forma di non imposizione dei redditi derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties e, dall'altro, le misure di aiuti individuali consistenti in cinque ruling fiscali, tra i 165 oggetto della decisione della Commissione del 1° ottobre 2014 di estendere il procedimento di indagine formale ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, menzionato nel punto 6 della presente sentenza.

45 Per quanto riguarda le misure adottate sotto forma di non imposizione dei redditi derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties, le uniche ad essere contestate nel procedimento principale, dalla decisione 2019/700 risulta che tali misure sono state qualificate come aiuti di Stato vietati dall'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in particolare per il motivo che conferivano un vantaggio selettivo.

46 Si è tenuto conto, in particolare, della circostanza che tale non imposizione fosse contraria al principio generale secondo cui l'imposta sul reddito delle società è riscossa presso tutti i soggetti passivi che percepiscono redditi maturati o che hanno origine a Gibilterra. Ne risulta, secondo la Commissione, che «i redditi derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties dovrebbero di norma rientrare nell'ambito di applicazione della tassazione» (punto 82 della decisione 2019/700). Orbene, l'attenuazione di un onere che le imprese dovrebbero altrimenti sostenere costituirebbe un vantaggio (punto 83 di tale decisione) a priori selettivo, in quanto favorisce principalmente i gruppi multinazionali (punti 103 e 104 di detta decisione). Al punto 107 della stessa decisione, la Commissione ha affermato che, in una situazione di non imposizione, l'argomento relativo alla necessità di prevenire 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».

47 Da tali considerazioni emerge che la decisione 2019/700 si riferisce unicamente alla constatazione secondo cui talune categorie di redditi, nella fattispecie quelli derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties, non sono assoggettati all'imposta sul reddito delle società a Gibilterra.

48 Sebbene la decisione 2019/700 imponga quindi alle autorità nazionali competenti di recuperare l'imposta che avrebbe dovuto essere riscossa in assenza dell'esenzione per i redditi derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties (punto 223 di tale decisione), essa, per contro, non prende in esame l'eventuale facoltà di avvalersi delle deduzioni e delle riduzioni previste dalla legislazione di Gibilterra, che avrebbero potuto essere applicate nel calcolare l'imposta dovuta. Detta decisione, in particolare il suo punto 226, non impedisce dunque di

ricorrere, conformemente al principio sancito dalla giurisprudenza citata al punto 43 della presente sentenza, ad un meccanismo come quello previsto all'articolo 37 dell'ITA 2010. Pertanto, essa non rimette nemmeno in discussione la possibilità che l'amministrazione tributaria di Gibilterra imputi, in applicazione di tale meccanismo, le imposte relative a royalties versate all'estero all'imposta corrispondente a tali royalties che deve essere pagata a Gibilterra.

49 Per quanto concerne le prese di posizione risultanti dalle lettere che la Commissione ha inviato alle autorità nazionali nell'ambito degli scambi finalizzati a garantire l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione 2019/700, menzionate ai punti da 26 a 28 della presente sentenza, che non compaiono tra gli atti che possono essere adottati sulla base del regolamento 2015/1589, esse non possono condurre a integrare o a modificare il contenuto di tale decisione e devono essere considerate prive di qualsiasi valore vincolante (v., in tal senso, sentenza del 13 febbraio 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, punti da 24 a 28).

50 In secondo luogo, occorre esaminare se il fatto di prendere in considerazione, in sede di recupero dell'aiuto, un credito d'imposta concesso sul fondamento dell'articolo 37 dell'ITA 2010 abbia l'effetto di compromettere l'efficacia della decisione 2019/700, in quanto ciò equivarrebbe a porre la Fossil (Gibraltar) in una situazione più vantaggiosa di quella che sarebbe esistita se le operazioni di cui trattasi fossero state realizzate senza la concessione delle misure di aiuto in questione nel procedimento principale.

51 In proposito, come enuncia il considerando 25 del regolamento 2015/1589, lo Stato membro interessato deve «adottare tutte le misure necessarie per garantire l'efficacia della decisione della Commissione» che dispone il recupero di un aiuto incompatibile con il mercato interno.

52 Infatti, come ricordato al punto 39 della presente sentenza, lo Stato membro in questione deve giungere a un recupero effettivo delle somme dovute al fine di eliminare la distorsione della concorrenza causata dal vantaggio concorrenziale procurato dagli aiuti illegali. Se è vero che tale requisito implica necessariamente che uno Stato membro non possa eludere la portata di una decisione della Commissione adottando misure compensative volte a rendere inoperanti le conseguenze di tale decisione, esso non può impedire ai beneficiari degli aiuti in questione di avvalersi, in sede di recupero, delle deduzioni e delle riduzioni previste dal diritto nazionale, qualora sia comprovato, tenuto conto delle operazioni concretamente realizzate, che essi avevano effettivamente il diritto di fruirne al momento di tali operazioni.

53 In particolare, detto requisito non compromette, a priori, l'attuazione di un meccanismo, come quello previsto all'articolo 37 dell'ITA 2010, che, al fine di evitare la doppia imposizione di uno stesso reddito, consente di concedere una riduzione d'imposta in considerazione dell'imposta assolta da una persona giuridica o fisica in un paese o in un territorio in cui tale reddito è maturato o ha avuto origine.

54 In terzo e ultimo luogo, occorre esaminare se la decisione 2019/700, che qualifica come aiuto di Stato il regime di non imposizione dei redditi derivanti da interessi da prestiti infragruppo e da royalties, in particolare in quanto esso si discosta dal principio di territorialità sancito dalla legislazione tributaria di Gibilterra, implichi, per estensione, che l'articolo 37 dell'ITA 2010, di cui la Fossil (Gibraltar) si avvale nel procedimento principale, debba essere assimilato a un regime del genere e, pertanto, debba essere considerato come un aiuto di Stato vietato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

55 Pertanto, nel caso in cui, al momento delle operazioni di cui trattasi, la Fossil (Gibraltar) potesse effettivamente avvalersi dell'applicazione dell'articolo 37 dell'ITA 2010, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, si deve esaminare se l'imputazione di un'imposta assolta all'estero per redditi derivanti da royalties, prevista da tale disposizione, possa costituire un aiuto

di Stato vietato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

56 Va sottolineato, in proposito, che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, anche se non spetta a quest'ultima pronunciarsi, nell'ambito di un procedimento avviato ai sensi dell'articolo 267 TFUE, sulla compatibilità di norme di diritto interno con il diritto dell'Unione né interpretare disposizioni legislative o regolamentari nazionali, essa, tuttavia, è competente a fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che consentano a quest'ultimo di dirimere la controversia di cui è investito. In materia di aiuti di Stato, la Corte può, in particolare, fornire al giudice del rinvio gli elementi interpretativi che gli consentano di stabilire se una misura nazionale possa essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi del diritto dell'Unione (sentenza dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos e a.*, da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punti 34 e 35 e giurisprudenza ivi citata).

57 Orbene, si deve ricordare che la qualificazione di una misura nazionale come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, richiede che siano soddisfatte tutte le seguenti condizioni. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve essere idoneo a incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo luogo, esso deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, esso deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (sentenza del 6 ottobre 2021, *World Duty Free Group e Spagna/Commissione*, C-51/19 P e C-64/19 P, EU:C:2021:793, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

58 Con riguardo, in particolare, alle misure nazionali che conferiscono un vantaggio fiscale, occorre rilevare che una misura di tal genere che, pur non implicando un trasferimento di risorse statali, collochi i beneficiari in una situazione più favorevole rispetto agli altri contribuenti è idonea a procurare un vantaggio selettivo ai beneficiari e a costituire, pertanto, un «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. È quindi considerato un aiuto di Stato, segnatamente, un intervento che alleggerisca gli oneri gravanti di regola sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere una sovvenzione in senso stretto, presenta la stessa natura e produce identici effetti. 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 economici (sentenza del 16 marzo 2021, *Commissione/Polonia*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

59 Ciò detto, 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, dovendo tale potere, in ogni caso, essere esercitato nel rispetto del diritto dell'Unione. Ciò vale, in particolare, per la determinazione della sua base imponibile e del suo fatto generatore (sentenza del 16 marzo 2021, *Commissione/Polonia*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 38).

60 Orbene, come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 59 delle sue conclusioni, decidere quali siano le imposte estere che possono essere imputate al debito fiscale nazionale e a quali condizioni tale imputazione sia possibile costituisce una decisione di carattere generale che rientra nel potere discrezionale degli Stati membri nel determinare le caratteristiche costitutive dell'imposta.

61 Una misura come quella di cui all'articolo 37 dell'ITA 2010, che mira ad evitare le doppie imposizioni prevedendo un meccanismo di imputazione delle imposte pagate all'estero da un contribuente a quelle di cui quest'ultimo è debitore a Gibilterra, rientra, in linea di principio, nell'autonomia fiscale degli Stati membri e non può essere qualificata, salvo stabilire che essa si fonda su parametri discriminatori, come aiuto di Stato vietato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. In tale contesto, occorre ricordare che il diritto dell'Unione in tale settore persegue soltanto

l'eliminazione dei vantaggi selettivi di cui potrebbero beneficiare talune imprese a scapito di altre che si trovino in una situazione comparabile (sentenza del 16 marzo 2021, Commissione/Polonia, C-562/19 P, EU:C:2021:201, punto 41).

62 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che la decisione 2019/700 deve essere interpretata nel senso che essa non osta a che le autorità nazionali incaricate di recuperare dal beneficiario un aiuto illegale e incompatibile con il mercato interno applichino una disposizione nazionale che prevede un meccanismo di imputazione delle imposte assolate all'estero da tale beneficiario a quelle di cui quest'ultimo è debitore a Gibilterra, qualora risulti che tale disposizione era applicabile alla data delle operazioni di cui trattasi.

Sulle spese

63 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

La 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,

deve essere interpretata nel senso che:

essa non osta a che le autorità nazionali incaricate di recuperare dal beneficiario un aiuto illegale e incompatibile con il mercato interno applichino una disposizione nazionale che prevede un meccanismo di imputazione delle imposte assolate all'estero da tale beneficiario a quelle di cui quest'ultimo è debitore a Gibilterra, qualora risulti che tale disposizione era applicabile alla data delle operazioni di cui trattasi.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.