



L'imposta polacca sul settore della vendita al dettaglio e l'imposta ungherese sulla pubblicità non violano il diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato

La Corte respinge pertanto le impugnazioni della Commissione e conferma le sentenze del Tribunale

Con una legge entrata in vigore il 1° settembre 2016, la Polonia ha istituito un'imposta sul settore del commercio al dettaglio. Tale imposta era basata sul fatturato mensile, realizzato da ogni rivenditore tramite la vendita di merci ai consumatori, superiore a 17 milioni di zlotys polacchi (PLN) (circa quattro milioni di euro). Tale imposta comportava due scaglioni: un'aliquota dello 0,8% si applicava al fatturato compreso tra i 17 e i 170 milioni di PLN e un'aliquota dell'1,4% gravava la parte di fatturato che superava quest'ultimo importo.

In esito al procedimento di indagine formale relativo a tale misura, avviato con decisione del 19 settembre 2016¹, la Commissione europea ha considerato, con decisione del 30 giugno 2017², che tale imposta progressiva costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e ha ingiunto alla Polonia di annullare tutti i pagamenti in sospeso a titolo di tale imposta, con effetto alla data della sua adozione.

Con sentenza del 16 maggio 2019³, il Tribunale dell'Unione europea, adito dalla Polonia, ha annullato, da un lato, la decisione di avvio del procedimento di indagine formale e, dall'altro, la decisione negativa riguardante la Polonia. Esso ha statuito che la Commissione aveva erroneamente ritenuto che l'istituzione di un'imposta progressiva sul fatturato generato dalla vendita al dettaglio di merci comportasse un vantaggio selettivo a beneficio delle imprese con un fatturato poco elevato connesso a tale attività e che, per quanto concerne la decisione di avvio del procedimento di indagine formale, la Commissione non potesse, allo stato degli atti nel momento dell'adozione di tale decisione, qualificare provvisoriamente la misura fiscale di cui trattasi come un nuovo aiuto senza basarsi sull'esistenza di dubbi legittimi a tale proposito.

Per parte sua, l'Ungheria aveva istituito, con una legge entrata in vigore il 15 agosto 2014, un'imposta progressiva sulle entrate connesse alla diffusione di annunci pubblicitari in tale Stato membro. Detta imposta, basata sul fatturato netto degli operatori che pubblicano annunci pubblicitari (organi di stampa scritta, media audiovisivi, servizi di affissioni pubblicitarie) attivi in Ungheria, comportava in un primo tempo una scala di sei aliquote progressive in funzione del fatturato, adattata in seguito per prevedere solo due aliquote, ed era accompagnata dalla possibilità, per i soggetti passivi il cui utile al lordo delle imposte per l'esercizio 2013 era pari a zero o negativo, di dedurre dalla loro base imponibile il 50% delle perdite riportate dagli esercizi precedenti.

¹ Decisione del 19 settembre 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Imposta polacca sul settore del commercio al dettaglio – Invito a presentare osservazioni a norma dell'articolo 108, paragrafo 2, [TFUE] (GU 2016, C 406, pag. 76; in prosieguo: la «decisione di avvio»).

² Decisione (UE) 2018/160, del 30 giugno 2017, relativa all'aiuto di Stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) al quale la Polonia ha dato esecuzione in relazione all'imposta sul settore del commercio al dettaglio (GU 2018, L 29, pag. 38; in prosieguo: la «decisione negativa riguardante la Polonia»).

³ Sentenza del Tribunale del 16 maggio 2019, Polonia/Commissione, [T-836/16 e T-624/17](#); v. anche comunicato stampa [n. 64/19](#).

In esito al procedimento di indagine formale relativo a tale misura, avviato con decisione del 12 maggio 2015⁴, la Commissione ha ritenuto, con decisione del 4 novembre 2016⁵, che la misura fiscale adottata dall'Ungheria, a causa sia della sua struttura progressiva sia della possibilità di dedurre le perdite riportate che comportava, costituisse un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e ha ordinato il recupero immediato ed effettivo degli aiuti versati presso i beneficiari dei medesimi.

Con sentenza del 27 giugno 2019⁶, il Tribunale, adito dall'Ungheria, ha annullato quest'ultima decisione, statuendo che la Commissione aveva erroneamente ritenuto che la misura fiscale di cui trattasi e il meccanismo di deducibilità delle perdite riportate costituissero vantaggi selettivi.

Con due sentenze pronunciate il 16 marzo 2021, la Corte, riunita in Grande Sezione, respinge le impugnazioni presentate dalla Commissione nei confronti delle sentenze del Tribunale impugnate. A sostegno delle sue impugnazioni, la Commissione sosteneva, in particolare, che il Tribunale aveva violato l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, dichiarando che il carattere progressivo delle imposte sul fatturato rispettivamente in questione non comportava alcun vantaggio selettivo.

Respingendo nelle sue sentenze le censure della Commissione, la Corte ribadisce, nel settore degli aiuti di Stato, il principio stabilito in materia di libertà fondamentali del mercato interno secondo cui, **allo stato attuale dell'armonizzazione del diritto tributario dell'Unione, gli Stati membri sono liberi di stabilire il sistema impositivo che ritengono più appropriato, di modo che l'applicazione di un'imposta progressiva basata sul fatturato rientra nel potere discrezionale di ogni Stato membro**⁷, a condizione che le caratteristiche costitutive della misura di cui trattasi non rivelino alcun elemento manifestamente discriminatorio.

Giudizio della Corte

In via preliminare, la Corte ricorda che, ai fini della qualificazione di una misura di portata generale come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, il requisito relativo alla selettività del vantaggio previsto dalla misura di cui trattasi impone di determinare se essa sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da tale regime, si trovano in una situazione giuridica e fattuale comparabile e che subiscono pertanto un trattamento distinto che può sostanzialmente essere qualificato come discriminatorio. In particolare, qualora si tratti di una misura fiscale nazionale, spetta alla Commissione, dopo aver identificato il sistema di riferimento, vale a dire il regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato, dimostrare che la misura fiscale di cui trattasi deroga a tale sistema di riferimento, in quanto essa opera distinzioni tra operatori che, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da quest'ultimo, si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile, senza che ciò sia giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema in questione.

È alla luce di tali considerazioni che la Corte esamina, anzitutto, se nel caso di specie il Tribunale abbia correttamente statuito, in sostanza, che la Commissione non aveva dimostrato che il carattere progressivo delle misure fiscali di cui trattasi aveva la conseguenza di conferire un vantaggio selettivo a «talune imprese o [a] talune produzioni». Al riguardo la Corte conferma l'analisi del Tribunale secondo cui la progressività delle aliquote prevista dalle rispettive misure fiscali di cui trattasi costituiva parte integrante del sistema di riferimento sulla cui base occorreva valutare se poteva essere accertata l'esistenza di un vantaggio selettivo.

⁴ Decisione del 12 marzo 2015, relativa all'aiuto di Stato SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) Ungheria – Imposta sulla pubblicità – Invito a presentare osservazioni a norma dell'articolo 108, paragrafo 2, [TFUE] (GU 2015, C 136, pag. 7).

⁵ Decisione (UE) 2017/329 della Commissione, del 4 novembre 2016, relativa alla misura SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) relativa alla tassazione del fatturato pubblicitario alla quale l'Ungheria ha dato esecuzione (GU 2017, L 49, pag. 36).

⁶ Sentenza del Tribunale del 27 giugno 2019, Ungheria/Commissione, [T-20/17](#); v. anche comunicato stampa [n. 84/19](#) (in prosieguo, congiuntamente con la summenzionata sentenza Polonia/Commissione: le «sentenze impugnate»).

⁷ V. in tal senso, segnatamente, sentenze del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország, [C-75/18](#), punto 49, e del 3 marzo 2020, Tesco-Global Áruházak, [C-323/18](#), punto 69 (v. anche comunicato stampa [n. 20/20](#)), nonché, in materia di aiuti di Stato, sentenza del 26 aprile 2018, ANGED, [C-233/16](#), punto 50 (v. anche comunicato stampa [n. 57/18](#)).

Infatti, **tenuto conto dell'autonomia fiscale riconosciuta agli Stati membri al di fuori dei settori che sono stati oggetto di un'armonizzazione nel diritto dell'Unione, gli Stati membri sono liberi di stabilire il sistema impositivo che ritengono più appropriato, adottando se del caso una tassazione progressiva.** In particolare, il diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato non osta, in linea di principio, a che gli Stati membri decidano di optare per aliquote d'imposta progressive, destinate a tener conto della capacità contributiva dei soggetti passivi, né obbliga gli Stati membri a riservare l'applicazione di aliquote progressive alle sole imposte basate sugli utili, ad esclusione di quelle basate sul fatturato.

In tali circostanze, le caratteristiche costitutive dell'imposta, di cui fanno parte le aliquote d'imposta progressive, costituiscono, in linea di principio, il sistema di riferimento o il regime fiscale «normale» ai fini dell'analisi del requisito relativo alla selettività. Spetta alla Commissione, se del caso, dimostrare che le caratteristiche di una misura fiscale nazionale sono state concepite in maniera manifestamente discriminatoria, di modo che dovrebbero essere escluse dal sistema di riferimento, circostanza che potrebbe in particolare risultare da una scelta di criteri impositivi incoerente tenuto conto dell'obiettivo perseguito da tale misura. Al riguardo, la Corte constata tuttavia, nel caso di specie, che **la Commissione non aveva dimostrato che le caratteristiche delle misure adottate rispettivamente dai legislatori polacco e ungherese erano state concepite in maniera manifestamente discriminatoria**, al fine di eludere i requisiti risultanti dal diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato. In tali circostanze, il Tribunale aveva dunque correttamente statuito, nelle sentenze impugnate, che la Commissione si era erroneamente basata su un sistema di riferimento incompleto e fittizio ritenendo che la scala progressiva delle rispettive misure fiscali di cui trattasi non facesse parte del sistema di riferimento alla luce del quale doveva essere valutato il carattere selettivo di queste ultime.

Nella causa (C-562/19 P), vertente sull'imposta sul settore della vendita al dettaglio istituita in Polonia, la Corte esamina poi i motivi sui quali il Tribunale si è fondato per annullare anche la decisione di avvio del procedimento di indagine formale relativo alla misura fiscale adottata da tale Stato membro. Nel caso di specie, il Tribunale ha sostanzialmente statuito che la Commissione aveva basato la qualificazione provvisoria della misura fiscale di cui trattasi come nuovo aiuto su un'analisi manifestamente erranea di quest'ultima, che di conseguenza non era in grado di suffragare sufficientemente l'esistenza di dubbi legittimi sulla qualificazione di tale misura come nuovo aiuto. Al riguardo, la Corte ricorda che il giudice dell'Unione, quando verifica la validità di una simile decisione di avvio del procedimento di indagine formale, è chiamato a esercitare un controllo solamente limitato sulla valutazione adottata dalla Commissione quanto alla qualificazione di una misura come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Orbene, la Corte constata che, statuendo come ha fatto, il Tribunale si è limitato a esercitare sulla qualificazione provvisoria come aiuto di Stato, adottata dalla Commissione nella decisione di avvio del procedimento di indagine formale, un controllo dell'errore manifesto di valutazione e rileva a tale riguardo che esso non ha, in ogni caso, annullato tale decisione a seguito di una semplice ripetizione dei motivi che l'avevano indotto ad annullare la decisione negativa riguardante la Polonia. Di conseguenza, **la Corte respinge i motivi diretti contro la sentenza del Tribunale nella parte in cui annulla la decisione di avvio del procedimento di indagine formale e l'ingiunzione di sospensione da cui era accompagnata.**

Infine, **nella causa (C-596/19 P), vertente sull'imposta sulla pubblicità istituita in Ungheria, la Corte statuisce che il Tribunale non è incorso in alcun errore di diritto nel ritenere che il meccanismo transitorio di deducibilità parziale di perdite riportate non comportasse alcun vantaggio selettivo.** Infatti, istituire una misura transitoria che tiene conto degli utili non è incoerente rispetto all'obiettivo di redistribuzione perseguito dal legislatore ungherese con l'istituzione dell'imposta sulla pubblicità. La Corte ha precisato a tale riguardo che, nel caso di specie, il criterio relativo alla mancanza di utili registrati a titolo dell'esercizio precedente l'entrata in vigore di tale imposta aveva un carattere oggettivo, poiché le imprese che beneficiavano del meccanismo transitorio di deducibilità parziale delle perdite avevano, da tale punto di vista, una capacità contributiva inferiore alle altre.

Per tali motivi, **la Corte respinge in toto le impugnazioni proposte dalla Commissione contro le sentenze impugnate.**

IMPORTANTE: Avverso le sentenze o ordinanze del Tribunale può essere presentata impugnazione alla Corte di giustizia, limitatamente alle questioni di diritto. In linea di principio, l'impugnazione non ha effetti sospensivi. Se essa è ricevibile e fondata, la Corte annulla la decisione del Tribunale. Nel caso in cui la causa sia matura per essere decisa, la Corte stessa può pronunciarsi definitivamente sulla controversia; in caso contrario, rinvia la causa al Tribunale, vincolato dalla decisione emanata dalla Corte in sede di impugnazione.

Documento non ufficiale ad uso degli organi d'informazione che non impegna la Corte di giustizia.

Il testo integrale delle sentenze ([C-562/19 P](#) e [C-596/19 P](#)) è pubblicato sul sito CURIA il giorno della pronuncia

Contatto stampa: Eleonora Montserrat Pappalettere ☎ (+352) 4303 8575

Immagini della pronuncia della sentenza sono disponibili su «[Europe by Satellite](#)» ☎ (+32) 2 2964106