



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 4 luglio 2019¹

Causa C-323/18

Tesco-Global Áruházak Zrt.
contro
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Libertà di stabilimento – Aiuti – Sistema di imposta sul valore aggiunto – Tassazione delle imprese di commercio al dettaglio in base al fatturato – Penalizzazione delle imprese straniere per effetto di un'aliquota d'imposta progressiva – Discriminazione indiretta – Giustificazione di un'imposta progressiva in funzione del fatturato»

I. Introduzione

1. Nel presente procedimento la Corte torna ad occuparsi² della questione di una restrizione indiretta delle libertà fondamentali determinata da una normativa tributaria il cui effetto discriminatorio può derivare unicamente dalla progressività delle sue aliquote, maggiormente gravante sui soggetti economicamente più forti³. Considerato che questi ultimi operano tendenzialmente a livello transfrontaliero, potrebbe essere ivi ravvisata una discriminazione indiretta dei medesimi, in particolare qualora la progressività dell'imposizione venga attuata in maniera mirata al fine di colpire le imprese straniere economicamente più forti.

2. Oltre alla violazione della libertà di stabilimento, è ipotizzabile anche una violazione del divieto di aiuti di Stato. Una tassazione progressiva delle imprese economicamente più forti potrebbe anche costituire un aiuto contrario al mercato interno a favore delle imprese economicamente più deboli, che sono tassate ad un'aliquota inferiore a causa dell'imposta progressiva.

1 Lingua originale: il tedesco.

2 Oggetto del procedimento Vodafone ancora pendente (C-75/18) è un'imposta speciale per i servizi di telecomunicazione. V. inoltre sentenze del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); del 26 aprile 2018, ANGED (cause riunite C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281); del 26 aprile 2018, ANGED (cause riunite C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291) e del 5 febbraio 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

3 L'applicazione di un'aliquota d'imposta proporzionale combinata con un reddito minimo esente produce parimenti un effetto progressivo della tassazione. L'aliquota d'imposta media nel caso di un'imposta proporzionale del 10% e di un minimo esente di 10 000 è ad esempio pari, nel caso di un reddito di 10 000, esattamente allo 0%, nel caso di un reddito di 20 000 esattamente al 5% e, nel caso di un reddito di 100 000, esattamente al 9%.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

3. L'articolo 401 della direttiva 2006/112/CE⁴ (in prosieguo: la «direttiva IVA») così recita:

«Ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

B. Normativa nazionale

4. Il contesto normativo della controversia principale è costituito dall'*Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény* (legge n. XCIV del 2010 in materia di imposte straordinarie per determinati settori; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta straordinaria»), la quale, per gli anni dal 2010 al 2012 prevedeva un'imposta straordinaria basata sul fatturato per imprese operanti in determinati settori.

5. Il preambolo della legge relativa all'imposta straordinaria così recita:

«Nell'ambito del riequilibrio del bilancio, il Parlamento istituisce la seguente legge, relativa all'istituzione di un'imposta straordinaria a carico dei contribuenti la cui capacità contributiva agli oneri pubblici è superiore agli obblighi tributari generali».

6. L'articolo 1 della legge medesima contiene le seguenti disposizioni esplicative:

«Ai fini della presente legge, s'intende per:

1. attività di commercio al dettaglio: conformemente al *Gazdasági Tevékenységek Egységes Oszályozási Rendszerre* (sistema di classificazione uniforme delle attività economiche), vigente al 1° gennaio 2009, le attività classificate nel settore n. 45.1 – escluso il commercio all'ingrosso di veicoli e rimorchi – nei settori nn. 45.32 e 45.40, ad esclusione della riparazione del commercio all'ingrosso di motocicli, nonché nei settori da n. 47.1 a n. 47.9. ...».

7. Il successivo articolo 2 così dispone:

«Sono soggetti all'imposta

- a) il commercio al dettaglio in negozio;
- b) le attività di telecomunicazioni;
- c) la fornitura di energia».

⁴ Direttiva 2006/112/EG del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

8. Il successivo articolo 3 definisce i soggetti passivi nei seguenti termini:

«(1) Soggetti passivi sono le persone giuridiche, le altre organizzazioni ai sensi del codice generale delle imposte e i lavoratori autonomi che esercitano un'attività soggetta ad imposta ai sensi dell'articolo 2.

(2) Sono parimenti soggetti ad imposta le organizzazioni e i singoli non residenti, per le attività soggette ad imposta di cui all'articolo 2, laddove svolgano attività sul mercato interno tramite filiali».

9. Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della legge medesima, costituisce base imponibile

«il fatturato netto del soggetto passivo risultante da un'attività ai sensi dell'articolo 2, realizzato nel corso dell'esercizio fiscale».

10. L'imposta straordinaria è strutturata secondo aliquote progressive. Ai sensi dell'articolo 5, lettera a), della legge *de qua*, l'aliquota applicabile

«alle attività di cui all'articolo 2, lettera a), è pari allo 0% per lo scaglione di base imponibile sino a 500 milioni di fiorini, allo 0,1% per lo scaglione superiore a 500 milioni di fiorini, ma inferiore a 30 miliardi di fiorini, allo 0,4% per lo scaglione superiore a 30 miliardi di fiorini, ma inferiore a 100 miliardi di fiorini, e al 2,5% per lo scaglione superiore a 100 miliardi di fiorini».

11. Il successivo articolo 7 definisce le condizioni alle quali l'imposta si applica alle cosiddette imprese collegate:

«Per i soggetti passivi qualificati come imprese collegate ai sensi della legge [n. LXXXI del 1996] relativa all'imposta sulle società e sui dividendi, l'imposta dev'essere determinata mediante totalizzazione dei fatturati netti risultanti dalle attività di cui all'articolo 2, lettere a) e b), svolte dai soggetti passivi che costituiscano imprese collegate, e l'importo ottenuto per effetto dell'applicazione a detto totale dell'aliquota indicata all'articolo 5 dev'essere suddiviso tra i soggetti passivi proporzionalmente ai rispettivi fatturati netti provenienti dalle attività di cui all'articolo 2, lettere a) e b), rispetto al fatturato netto complessivo risultante dalle attività di cui all'articolo 2, lettere a) e b), complessivamente realizzato dai soggetti passivi collegati».

12. Inoltre, l'*Az adózás* contiene *rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (legge n. XCII del 2003 recante il codice di procedura tributaria; in prosieguo: il «codice di procedura tributaria») all'articolo 124/B prevede quanto segue:

«L'amministrazione finanziaria decide in ordine all'auto-rettificazione del contribuente entro un termine di quindici giorni decorrenti dalla presentazione della stessa, senza effettuare alcun accertamento, qualora il contribuente abbia presentato tale auto-rettificazione deducendo esclusivamente l'incostituzionalità della norma giuridica assunta a fondamento della tassazione ovvero la sua illegittimità per contrasto con un atto giuridico vincolante dell'Unione o il contrasto di un atto di autogestione amministrativa con altra norma giuridica, sempreché la decisione della Corte Costituzionale, della Kúria [Corte suprema, Ungheria] o della Corte di giustizia dell'Unione europea in merito a tale questione non sia ancora stata pubblicata al momento in cui è stata presentata l'auto-rettificazione, o qualora questa non sia conforme a quanto disposto nella decisione pubblicata. La decisione adottata con riferimento all'auto-rettificazione può essere impugnata in sede amministrativa o di riesame giurisdizionale di un provvedimento amministrativo ai sensi delle disposizioni generali della presente legge».

13. L'articolo 128, paragrafo 2, del codice di procedura tributaria dispone quanto segue:

«Non potrà procedersi a liquidazione d'imposta complementare laddove per le imposte o gli aiuti di bilancio sia esclusa la correzione mediante dichiarazione rettificativa».

III. La controversia pendente dinanzi al giudice a quo

14. La Tesco-Global Áruházak Zrt. (in prosieguo: la «Tesco»), ricorrente nel procedimento principale, è una società per azioni di diritto ungherese che esercita l'attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio. La composizione dell'azionariato negli esercizi controversi non è stata resa nota dal giudice del rinvio. Solo dalla memoria scritta della Commissione risulta che la Tesco appartiene al gruppo Tesco Plc, la cui sede si trova nel Regno Unito. Tuttavia, neppure da tale atto emergono gli esatti rapporti di partecipazione azionaria. Attualmente, le quote della Tesco Plc sono ripartite principalmente tra un azionariato diffuso e alcuni grandi azionisti di paesi terzi.

15. Nell'ambito delle proprie attività svolte nel corso degli esercizi fiscali assoggettati a verifica, la Tesco versava all'erario circa 35 500 milioni di fiorini (HUF) a titolo di imposta speciale di settore ottemperando all'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi entro il termine prescritto.

16. La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (Servizio di controllo n. 5 del Servizio generale di controllo II della Direzione delle imposte e delle dogane per i grandi contribuenti dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane; in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») disponeva una verifica fiscale nei confronti della Tesco. In esito a tale verifica, l'amministrazione finanziaria accertava la sussistenza di una maggiore imposta a carico della Tesco. Avverso tale accertamento la Tesco proponeva ricorso. Quanto all'imposta straordinaria sull'attività di commercio al dettaglio in negozio l'accertamento veniva confermato. Di conseguenza, la Tesco veniva obbligata al versamento di un supplemento d'imposta straordinaria sull'attività di commercio al dettaglio in negozio pari a circa HUF 1 397 milioni (oltre sanzioni ed interessi moratori).

17. A sostegno del proprio ricorso contro l'avviso di accertamento, la ricorrente fa valere l'insussistenza di alcun fondamento dell'obbligazione tributaria accertata a suo carico. In particolare, l'imposta straordinaria sull'attività di commercio al dettaglio in negozio non sarebbe compatibile con il diritto dell'Unione.

18. Per quanto riguarda le caratteristiche del commercio ungherese al dettaglio, il giudice del rinvio s'interroga sulla compatibilità dell'imposta straordinaria con il diritto dell'Unione. Secondo il giudice medesimo, l'effetto dell'imposta è che «l'obbligazione tributaria effettiva gravi principalmente sui soggetti passivi di proprietà estera».

19. Ciò appare confermato dalle statistiche presentate alla Corte. Le tabelle fornite dalla Commissione e dall'Ungheria evidenziano che, nel primo anno dell'imposta (2010), l'aliquota più elevata (2,5%) si applicava solo alle società in cui gli azionisti stranieri detenevano più del 50% delle azioni, mentre l'aliquota media (0,4%) riguardava il 90% delle società con una tale composizione azionaria (se ho ben inteso le statistiche fornite dall'Ungheria, addirittura il 100%). L'aliquota più bassa (0,1%) gravava sul 40,3% delle società in cui gli azionisti stranieri detengono più del 50%. Tuttavia, non risulta dalle statistiche se gli azionisti stranieri provengano dagli Stati membri o da paesi terzi.

20. Queste statistiche evidenziano, tuttavia, che delle sette imprese operanti in detto settore con il maggior fatturato, solo tre hanno versato anche l'imposta sulle società nel 2010. Anche nel 2012 (ultimo anno di applicazione dell'imposta *de qua*) solo tre delle imprese società operanti in detto settore con il maggior fatturato hanno parimenti versato l'imposta sulle società. Tuttavia, nel 2012 nel livello di tassazione medio (0,4%) rientra «solo» il 70% delle imprese detenute da azionisti stranieri con quote superiori al 50%. Dalle statistiche fornite non si può evincere il rapporto tra le imprese nel primo livello (esente da imposta).

21. Inoltre, il giudice nazionale si chiede se possa ravvisarsi una discriminazione nel fatto che un contribuente esercente un'attività di commercio al dettaglio tramite una catena di esercizi sia tenuto a versare un'imposta straordinaria corrispondente allo scaglione più elevato di un'aliquota progressiva, mentre i contribuenti (normalmente nazionali), i quali operano sotto un'unica ditta in una rete di franchising con una società indipendente per ciascun negozio, ricadono, per effetto del loro minore volume d'affari, nello scaglione esente o nello scaglione inferiore immediatamente successivo.

22. Il giudice del rinvio rammenta inoltre che la Commissione ha avviato una procedura di infrazione nei confronti dell'Ungheria nel 2012, ma che tale procedura è stata archiviata nel 2013. La Commissione ha motivato l'archiviazione in base al rilievo che la legge relativa all'imposta straordinaria non era più in vigore e non trovava pertanto più applicazione per l'esercizio 2013.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

23. Con decisione del 19 marzo 2018, pervenuta il 16 maggio 2018, il giudice del rinvio ha deciso di avviare un procedimento pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se sia compatibile con le disposizioni del Trattato FUE che disciplinano i principi di non discriminazione (articoli 18 e 26 TFUE), di libertà di stabilimento (articolo 49 TFUE), di parità di trattamento (articolo 54 TFUE), di parità per quanto riguarda le partecipazioni finanziarie al capitale delle società di cui all'articolo 54 TFUE (articolo 55 TFUE), di libera prestazione dei servizi (articolo 56 TFUE), di libera circolazione di capitali (articoli 63 TFUE e 65 TFUE) e di uguaglianza nell'imposizione di tributi alle imprese (articolo 110 TFUE) il fatto che i soggetti passivi di proprietà estera gestori di vari esercizi commerciali tramite un'unica società commerciale ed esercenti l'attività di commercio al dettaglio in negozio debbano di fatto versare l'imposta straordinaria corrispondente allo scaglione più elevato di un'aliquota d'imposta fortemente progressiva, mentre i soggetti passivi di proprietà nazionale operanti in rete di franchising sotto un'unica ditta – tramite esercizi costituiti di norma sotto forma di società autonome – rientrano di fatto nello scaglione esente oppure sono soggetti ad una delle aliquote d'imposta inferiori successive a tale scaglione, cosicché il rapporto tra l'imposta assolta dalle società di proprietà estera e il gettito fiscale complessivo derivante dall'imposta straordinaria è sostanzialmente superiore rispetto all'ipotesi in cui i soggetti passivi siano di proprietà nazionale.
2. Se sia compatibile con le disposizioni del Trattato FUE che sanciscono il principio che vieta gli aiuti di Stato (articolo 107, paragrafo 1, TFUE) il fatto che i soggetti passivi gestori di vari negozi tramite un'unica società commerciale ed esercenti l'attività di commercio al dettaglio in negozio debbano di fatto versare l'imposta straordinaria corrispondente allo scaglione più elevato di un'aliquota d'imposta fortemente progressiva, mentre i soggetti passivi di proprietà nazionale diretti concorrenti dei primi e operanti in rete di franchising sotto un'unica ditta — tramite negozi costituiti di norma sotto forma di società indipendenti — ricadono di fatto nello scaglione esente oppure sono soggetti ad una delle aliquote d'imposta inferiori successive a tale scaglione, cosicché il rapporto tra l'imposta assolta dalle società di proprietà estera e il gettito fiscale complessivo derivante dall'imposta straordinaria è sostanzialmente superiore rispetto all'ipotesi in cui i soggetti passivi siano di proprietà nazionale.

3. Se gli articoli 107 TFUE e 108, paragrafo 3, TFUE, debbano essere interpretati nel senso che gli effetti di tali disposizioni si estendano a una misura fiscale intrinsecamente connessa ad un'esenzione fiscale (costituente un aiuto di Stato) finanziata mediante il gettito fiscale generato con la misura fiscale medesima, avendo il legislatore conseguito la previsione di entrate di bilancio, fissata prima dell'istituzione dell'imposta straordinaria sul commercio al dettaglio (in funzione del fatturato degli operatori del mercato), per mezzo dell'applicazione di un'aliquota d'imposta progressiva in funzione del volume di affari e non dell'istituzione di un'aliquota d'imposta generale, cosicché la normativa è deliberatamente volta a concedere un'esenzione fiscale a una parte degli operatori del mercato.
4. Se sia compatibile con il principio di equivalenza processuale e con i principi di efficacia e del primato del diritto dell'Unione una condotta degli organi dello Stato membro responsabili dell'attuazione della legge in forza della quale, negli accertamenti fiscali avviati d'ufficio o nei conseguenti procedimenti giurisdizionali – malgrado il principio di efficacia e l'obbligo di non applicare la norma di diritto nazionale incompatibile –, sia esclusa la possibilità di presentazione di richiesta di rimborso dell'imposta dichiarata sulla base di una normativa nazionale tributaria contraria al diritto dell'Unione, in quanto l'amministrazione finanziaria o l'organo giurisdizionale esaminano l'incompatibilità con il diritto dell'Unione unicamente in procedimenti specifici avviati su istanza di parte esperibili unicamente prima del procedimento d'ufficio, mentre, quanto all'imposta dichiarata sulla base di normativa tributaria contraria al diritto nazionale, nulla impedisce di presentare la richiesta di rimborso in un procedimento dinanzi all'amministrazione finanziaria o dinanzi a un organo giurisdizionale.

24. Nel corso del procedimento dinanzi alla Corte la Tesco, l'Ungheria, la Repubblica di Polonia e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte sulle suddette questioni, partecipando altresì all'udienza del 29 aprile 2019.

V. Valutazione giuridica

25. L'oggetto principale della domanda di pronuncia pregiudiziale è costituito dalla compatibilità con il diritto dell'Unione della legge ungherese relativa all'imposta straordinaria.

26. A tal riguardo, il giudice del rinvio solleva una serie di questioni: in primo luogo, se un'imposta del genere descritto violi, in particolare, la libertà di stabilimento garantita dagli articoli 49 e 54 TFUE (al riguardo sub B); in secondo luogo, se tale imposta sia compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dagli articoli 107 e 108 TFUE (al riguardo sub C). Dato che nella domanda di pronuncia pregiudiziale il giudice del rinvio sottolinea espressamente la necessità, ai fini della soluzione della controversia, di un'interpretazione dell'articolo 401 della direttiva IVA, tale questione sarà preliminarmente oggetto di breve esame (al riguardo sub A), sebbene nessuna delle altre questioni faccia più riferimento a tale disposizione.

27. Inoltre, il giudice nazionale solleva parimenti la questione se una speciale esclusione della modifica a posteriori degli avvisi di accertamenti fiscali già emessi sia compatibile con i principi di equivalenza e di efficacia, di cui mi occuperò in conclusione (al riguardo sub D).

A. Violazione dell'articolo 401 della direttiva IVA

28. L'articolo 401 della direttiva IVA precisa che agli Stati membri non è preclusa l'introduzione nuove imposte ove esse non abbiano il carattere di imposta sul volume d'affari. Tuttavia, come già rilevato nelle mie conclusioni sull'imposta straordinaria per i servizi di telecomunicazione, nel caso di specie non può essere riconosciuto il carattere di imposta sul volume d'affari⁵.

29. Secondo la giurisprudenza della Corte, esistono quattro caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto che sono rilevanti perché un'imposta abbia il carattere di un'imposta sul volume d'affari: (1) l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; (2) è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; (3) viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; (4) gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva l'onere dell'imposta grava a carico del consumatore finale⁶.

30. In ogni caso, il primo, il secondo e il quarto requisito non ricorrono nel caso di specie. Da un lato, l'imposta straordinaria ungherese non si applica a qualsiasi operazione, bensì soltanto ad operazioni di imprese di commercio al dettaglio. Essa non è pertanto un'imposta (generale) sulla cifra d'affari ai sensi del primo criterio, bensì sarebbe, tutt'al più, un'imposta speciale sul consumo. Dall'altro lato, non è ogni singola operazione ad essere tassata proporzionalmente in base al suo prezzo (secondo criterio), ma, ai sensi degli articoli 1 e 2 della legge relativa all'imposta straordinaria, bensì il fatturato complessivo (netto) derivante dalle attività di commercio al dettaglio.

31. Infine, l'imposta *de qua* non è concepita per essere tralata sul consumatore (quarto criterio). Quest'ultimo criterio non può essere ritenuto soddisfatto per il solo fatto che un'imposta sia stata conteggiata nel prezzo delle merci o dei servizi. Ciò avviene, più o meno, nel caso di qualsiasi onere fiscale di un'impresa. Piuttosto, qualora il consumatore – come nel caso dell'imposta straordinaria ungherese per le imprese di commercio al dettaglio oggetto di valutazione nella specie – non sia il debitore dell'imposta, l'imposta dev'essere concepita per essere concretamente tralata sul consumatore.

32. Ciò richiederebbe che, al momento del compimento dell'operazione (ossia al momento della prestazione a favore del consumatore) il *quantum* dell'imposta – come avviene nel caso dell'IVA – fosse certo. Poiché, tuttavia, esso può essere determinato solo alla fine dell'anno e dipende dall'importo dei fatturati annui, l'impresa di commercio al dettaglio che esegue la prestazione non è affatto a conoscenza, al momento dell'esecuzione della prestazione, di un onere fiscale eventualmente trasferibile, in ogni caso non nel suo esatto importo⁷. A tal riguardo, non sussiste neanche un'imposta *concepita per essere trasferita*.

33. Piuttosto, dal sistema dell'imposta straordinaria ungherese per le imprese di commercio al dettaglio risulta che queste ultime devono essere tassate direttamente, come sottolineato correttamente dall'Ungheria. Ai sensi del preambolo, la tassazione è diretta a colpire una capacità economica speciale di tali imprese piuttosto che la capacità economica dei clienti delle imprese di commercio al dettaglio.

5 V. al riguardo, le mie conclusioni nella causa Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, paragrafi 25 e segg.).

6 Sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punto 28); dell'8 giugno 1999, Pelzl e a. (cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, EU:C:1999:285, punto 21), e del 7 maggio 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, punto 12).

7 In relazione a tale requisito v., in particolare, sentenze del 7 agosto 2018, Viking Motors e a. (C-475/17, EU:C:2018:636, punti 46 e 47) – pregiudizievole, qualora una ripercussione sia incerta, e del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punto 33).

34. L'imposta straordinaria per le imprese di commercio al dettaglio presenta, quindi, un carattere simile a quello di un'imposta speciale diretta sul reddito. Diversamente rispetto al caso delle imposte sui redditi dirette «normali», viene tuttavia fatto riferimento, quanto alla base imponibile, non all'utile conseguito – quale differenza fra due capitali di esercizio all'interno di un determinato periodo – bensì al fatturato realizzato all'interno di un determinato periodo. Ciò non incide peraltro sulla natura di imposta *diretta* sul reddito.

35. Essa non riveste dunque la natura di un'imposta sulla cifra d'affari, intesa a tassare il consumatore. Pertanto, l'articolo 401 della direttiva IVA non impedisce all'Ungheria di istituire, accanto all'IVA, un'imposta di tal genere.

B. Prima questione pregiudiziale: violazione della libertà di stabilimento

36. Con la prima questione si chiede, sostanzialmente, se la libertà di stabilimento ai sensi degli articoli 49 e 54 TFUE, la sola rilevante nella fattispecie, osti all'imposta straordinaria ungherese prevista per le imprese di commercio al dettaglio.

37. Al riguardo, occorre rilevare, anzitutto, che se è pur vero che la materia delle imposte dirette – alla quale dev'essere ricondotta l'imposta straordinaria in oggetto (al riguardo supra, paragrafi 33 e segg.) – non rientra, di per sé, nella competenza dell'Unione, gli Stati membri devono tuttavia esercitare le competenze da essi conservate nel rispetto del diritto dell'Unione, del quale fanno parte, in particolare, le libertà fondamentali⁸.

38. A norma dell'articolo 54 TFUE, la libertà di stabilimento riconosciuta ai cittadini dell'Unione dall'articolo 49 TFUE, implica che le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione, hanno il diritto di esercitare la loro attività attraverso filiali, succursali o agenzie in altri Stati membri⁹.

39. Al riguardo, la libertà di stabilimento si applica al caso di specie solo se si è in presenza di una fattispecie transfrontaliera (al riguardo sub 1.) In caso affermativo, occorre chiedersi se l'imposta straordinaria costituisca una restrizione alla libertà di stabilimento (al riguardo sub 2.) e se essa sia eventualmente giustificata da motivi imperativi di interesse generale (al riguardo sub 3.).

1. Fattispecie transfrontaliera

40. Per determinare se sussista una fattispecie transfrontaliera, occorre innanzitutto osservare che, secondo consolidata giurisprudenza, la sede di una società serve a determinare, al pari della cittadinanza delle persone fisiche, il loro collegamento all'ordinamento giuridico di uno Stato¹⁰. Poiché la Tesco ha sede in Ungheria, dev'essere conseguentemente considerata come una società ungherese, cosicché non sussiste una fattispecie transfrontaliera.

8 Sentenze del 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punto 40); dell'11 agosto 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punto 16), e del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 21).

9 Sentenze del 4 luglio 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punto 17); del 1° aprile 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e a. (C-80/12, EU:C:2014:200, punto 17), e del 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punto 41).

10 Sentenze del 2 ottobre 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punto 25), e del 14 dicembre 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punto 20); v. anche le mie conclusioni nella causa ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, paragrafo 40).

41. Peraltro, la società madre della Tesco è una società stabilita nel Regno Unito. Nella misura in cui tale società straniera esercita la propria attività nel mercato ungherese tramite una controllata – segnatamente la ricorrente nel procedimento principale –, viene interessata la libertà di stabilimento della società madre.

42. In tale contesto, infatti, la Corte ha già avuto modo di dichiarare che una società può invocare a fini fiscali una restrizione della libertà di stabilimento di un'altra società ad essa collegata, nei limiti in cui tale restrizione incida sull'imposizione che la riguardi¹¹. La ricorrente nel procedimento principale può far pertanto valere un'eventuale restrizione della libertà di stabilimento della propria società madre.

2. Restrizione alla libertà di stabilimento

43. Secondo costante giurisprudenza, devono essere considerati quali restrizioni alla libertà di stabilimento tutti i provvedimenti che vietino, ostacolino o rendano meno attraente l'esercizio di tale libertà¹². In linea di principio, ciò comprende discriminazioni, ma anche restrizioni non discriminatorie. Peraltro, nel caso di tasse e imposte, occorre tenere conto del fatto che esse costituiscono *per se* un onere, diminuendo in tal modo l'attrattività di uno stabilimento in un altro Stato membro. Una verifica effettuata alla luce delle restrizioni non discriminatorie assoggetterebbe pertanto tutti i fatti generatori dell'imposta nazionali al diritto dell'Unione e metterebbero dunque in discussione in maniera sostanziale la sovranità degli Stati membri in materia tributaria¹³.

44. La Corte ha pertanto dichiarato a più riprese che le disposizioni degli Stati membri relative ai presupposti e al livello di imposizione sono coperte dall'autonomia fiscale, sempreché il trattamento della fattispecie transfrontaliera non risulti discriminatorio rispetto a quello della fattispecie nazionale¹⁴.

45. Una restrizione della libertà di stabilimento presuppone pertanto, anzitutto, una disparità di trattamento di due o più categorie di riferimento (al riguardo sub a). In caso affermativo, si pone la successiva questione se tale disparità di trattamento di fattispecie transfrontaliere rispetto a fattispecie meramente nazionali svantaggi le prime, fermo restando che rilevano al riguardo tanto una discriminazione palese quanto una discriminazione dissimulata (al riguardo sub b).

46. Infine, nel caso in esame occorre precisare brevemente, in limine, che una disparità di trattamento rilevante – diversamente che nella causa *Hervis Sport*¹⁵ – non può essere fondata già sulla cosiddetta regola della totalizzazione di cui all'articolo 7 della legge relativa all'imposta straordinaria, bensì unicamente sull'aliquota d'imposta progressiva.

11 Sentenze del 1° aprile 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e a.* (C-80/12, EU:C:2014:200, punto 23), e del 6 settembre 2012, *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, punto 39); in tal senso anche sentenza del 12 aprile 1994, *Halliburton Services* (C-1/93, EU:C:1994:127, punti 18 e segg.).

12 Sentenze del 21 maggio 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, punto 34); del 16 aprile 2015, *Commissione/Germania* (C-591/13, EU:C:2015:230, punto 56 e la giurisprudenza ivi citata), nonché del 29 novembre 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punto 36).

13 V., al riguardo, le mie conclusioni nelle cause *X* (C-498/10, EU:C:2011:870, paragrafo 28), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafi 82 e segg.); *X* (C-686/13, EU:C:2015:31, paragrafo 40); *C* (C-122/15, EU:C:2016:65, paragrafo 66), e *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, paragrafo 28).

14 V. sentenza del 14 aprile 2016, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, punto 29); ordinanza del 4 giugno 2009, *KBC-bank* (cause riunite C-439/07 e C-499/07, EU:C:2009:339, punto 80) e sentenza del 6 dicembre 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, punto 51 e 53).

15 Sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

47. Ciò che caratterizzava il contesto di fatto in tale causa era l'interazione fra un'imposta sul reddito progressiva basata sul fatturato per il commercio al dettaglio e una cosiddetta regola della totalizzazione per gruppi di imprese. Quest'ultima prescriveva, in concreto, che, ai fini della collocazione negli scaglioni di redditi rilevasse non il fatturato delle singole imprese, bensì il fatturato consolidato dell'intero gruppo. Tale regime si colloca nel contesto dell'applicazione, piuttosto atipica dal punto di vista fiscale, di un'imposta progressiva anche alle persone giuridiche. Tale regola della totalizzazione è necessaria, in linea di principio, al fine di impedire che l'effetto progressivo possa essere eluso tramite una scissione in diverse persone giuridiche.

48. La Corte ha peraltro espresso perplessità sotto il profilo del diritto dell'Unione con riguardo alla regola della totalizzazione¹⁶. Tuttavia, persino qualora la regola della totalizzazione dovesse violare, nel caso in oggetto, il diritto dell'Unione, ciò non sarebbe rilevante nella specie ai fini della decisione, né risolverebbe la questione del giudice del rinvio. Poiché essa non sarebbe comunque applicabile alla Tesco, ciò non esplicherebbe alcun effetto sulla controversia principale.

49. Nel caso di specie, la Corte di giustizia è pertanto tenuta ad esaminare la questione se la configurazione dell'imposta straordinaria produca di per sé – indipendentemente dalla regola della totalizzazione – effetti discriminatori. A tale questione non è data risposta nella sentenza *Hervis Sport*, segnatamente neanche nel senso che, come sostenuto dall'Ungheria, il carattere progressivo non possa essere di per sé sufficiente a fondare una discriminazione. La Corte si è limitata ad esaminare, in tal sede, la combinazione fra aliquota d'imposta progressiva e regola della totalizzazione, senza escludere – come la Tesco e la Commissione a ragione sottolineano – che anche la sola aliquota progressiva potrebbe fondare una discriminazione¹⁷.

a) Disparità di trattamento

50. Pertanto, occorre anzitutto chiedersi se la legge relativa all'imposta straordinaria determini, in linea generale, una disparità di trattamento fra diverse imprese. A sfavore sembra deporre il fatto che essa non fissi ad esempio aliquote d'imposta differenti per diverse imprese. Piuttosto, vengono definiti unicamente determinati scaglioni di fatturato, nei quali possono rientrare, in linea di principio, tutte le imprese. Le rispettive aliquote d'imposta collegate a tali scaglioni di fatturato valgono in maniera uniforme per ciascuna impresa. Il governo ungherese è dell'avviso, sulla base di tali premesse, che non sussista alcuna disparità di trattamento.

51. A ciò non si può obiettare che la disparità di trattamento risiederebbe già nel fatto che imprese con un fatturato più elevato siano tenute a versare, in termini assoluti, imposte straordinarie più elevate rispetto alle imprese con un fatturato inferiore. In ciò non si ravvisa ancora una disparità di trattamento, bensì tale imposizione è conforme al principio generalmente riconosciuto di una tassazione basata sulla capacità contributiva. Fintantoché base imponibile e debito d'imposta siano proporzionati, come avviene ad esempio nel caso di un'aliquota proporzionale («flat tax»), una disparità di trattamento può già essere esclusa.

52. Nel caso di un'aliquota d'imposta progressiva, base imponibile e debito d'imposta non sono tuttavia proporzionati in relazione a tutti i contribuenti. Ciò risulta particolarmente evidente nel caso di specie, se si pongono a raffronto le aliquote medie applicabili ai contribuenti con riferimento al loro fatturato globale, e non solo con riferimento ai singoli scaglioni. Tale aliquota media aumenta con il

16 Sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punti 39 e segg.).

17 Sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punto 34).

raggiungimento degli scaglioni di fatturato, cosicché le imprese con un fatturato più elevato sono soggette ad un'aliquota media più alta rispetto alle imprese con un fatturato inferiore. Esse assolvono pertanto un'imposta più elevata non solo in termini assoluti, ma anche relativi. In ciò è ravvisabile una disparità di trattamento delle corrispondenti imprese¹⁸.

b) Trattamento sfavorevole della fattispecie transfrontaliera

53. Si pone pertanto la questione se tale disparità di trattamento sfavorisca le imprese straniere rispetto alle imprese nazionali.

54. Al riguardo, non è ravvisabile una discriminazione palese o diretta delle imprese straniere. Le modalità di riscossione dell'imposta straordinaria, infatti, non divergono a seconda della sede e rispettivamente dell'«origine» di un'impresa.

55. Le libertà fondamentali vietano, tuttavia, non soltanto le discriminazioni palesi bensì anche qualsiasi forma dissimulata o indiretta di discriminazione che, in applicazione di altri criteri di distinzione, conduca allo stesso risultato¹⁹. Determinante ai fini del carattere discriminatorio ai sensi degli articoli 49 e 54 TFUE è pertanto la questione se la disparità di trattamento delle imprese di commercio al dettaglio con riferimento al criterio del fatturato netto annuo equivalga ad una disparità di trattamento basata sull'origine e rispettivamente sulla sede dell'impresa.

56. In tale contesto va precisato, da un lato, quali requisiti debbano essere imposti alla correlazione tra il criterio di distinzione scelto – nella specie, il fatturato – e la sede dell'impresa (al riguardo paragrafi 57 e segg.). Dall'altro, occorre verificare se debba in ogni caso essere ritenuta sussistente una discriminazione indiretta allorché il criterio di distinzione sia stato scelto consapevolmente con una finalità discriminatoria (cfr. al riguardo *infra* paragrafi 79 e segg.).

1) Correlazione rilevante

57. L'attuale giurisprudenza non offre un quadro univoco né con riferimento né alla dimensione né al carattere di tale correlazione. Per quanto riguarda la dimensione quantitativa, la Corte ha sino ad oggi fatto riferimento sia ad una coincidenza nella maggior parte dei casi²⁰ sia ad una mera prevalenza dell'impatto sui non residenti²¹; talvolta, essa parla addirittura soltanto di un mero pericolo di un pregiudizio²². Sotto il profilo qualitativo, è incerto se la correlazione debba sussistere tipicamente²³

18 In tal senso anche le mie conclusioni nella causa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafo 49).

19 Sentenze del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punto 30); del 5 febbraio 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punto 30); dell'8 luglio 1999, Baxter e a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punto 13), nonché del 14 febbraio 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punto 26).

20 V. sentenze del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punto 31); del 5 febbraio 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punto 39); del 22 marzo 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punto 32); dell'8 luglio 1999, Baxter e a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punto 13); del 13 luglio 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punto 15) e del 7 luglio 1988, Stanton e L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punto 9); v. anche sentenze del 26 ottobre 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punto 48 sulla libera prestazione di servizi), e del 3 marzo 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punto 28 sull'articolo 95 CEE).

21 Sentenza del 1° giugno 2010, Blanco Pérez e Chao Gómez (cause riunite C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300; punto 119).

22 Sentenza del 22 marzo 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punto 32); analogamente anche sentenza del 1° giugno 2010, Blanco Pérez e Chao Gómez (cause riunite C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300; punto 119).

23 V. sentenza dell'8 luglio 1999, Baxter e a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punto 13).

ovvero debba derivare dalla natura stessa del criterio di distinzione, come emerge da varie sentenze²⁴, o possa, invece, fondarsi anche su circostanze di fatto casuali²⁵. Non è stato inoltre precisato se correlazione quantitativa e qualitativa debbano sussistere cumulativamente oppure se sia eventualmente sufficiente la loro presenza alternativa.

58. Come ho già illustrato in altra sede, ai fini del riconoscimento di una discriminazione dissimulata devono essere fissati criteri restrittivi. La discriminazione dissimulata, infatti, non deve determinare un ampliamento della fattispecie di discriminazione ma soltanto ricomprendere anche quei casi che, da un punto di vista meramente formale, non integrino nessuna discriminazione, pur producendone gli effetti²⁶.

i) Criterio quantitativo

59. In nessun caso può pertanto essere sufficiente, sotto il profilo quantitativo, una mera prevalenza – nel senso di un interessamento di più del 50% delle imprese; piuttosto, la correlazione tra il criterio di distinzione applicato e la sede di un'impresa dovrebbe poter essere ravvisata nella maggior parte dei casi²⁷.

60. Peraltro, tale elemento quantitativo può dar luogo, nell'applicazione del diritto, a considerevoli difficoltà. L'esito della verifica dipende, infatti, dai parametri di riferimento rispettivamente scelti. In tal senso, la Corte si è chiesta, nella causa *Hervis Sport*, se la maggior parte delle società collegate fosse collegata a società madri straniere ricomprese *nello scaglione più elevato dell'imposta straordinaria*²⁸.

61. L'assunzione del solo scaglione più elevato è tuttavia difficilmente giustificabile quale criterio generale. Non si comprende il motivo per il quale soltanto tale scaglione debba essere rilevante ai fini dell'accertamento del carattere discriminatorio. Una verifica effettuata unicamente sulla scorta dello scaglione più elevato diviene, inoltre, ancor più discutibile quanto maggiore è il numero di scaglioni progressivi previsti da un'imposta. Tale approccio fallisce *in toto* in presenza di una curva progressiva lineare che non presenti alcuno scaglione, come, ad esempio, spesso avviene nel caso della tassazione dei redditi.

62. Non appare convincente neanche l'argomento della Commissione, secondo cui la maggior parte del totale dell'imposta straordinaria viene sopportata da imprese straniere²⁹. Si tratta, al riguardo, non di un indicatore attendibile per una correlazione, bensì di un indicatore casuale. Da un lato, ciò avverrebbe nella fattispecie concreta – come sottolineato dall'Ungheria – anche nel caso di un'imposta proporzionale, la quale viene correttamente ritenuta non problematica anche dalla Commissione. Inoltre, tale criterio è soddisfatto ogniqualvolta il mercato venga dominato in via maggioritaria da imprese straniere.

24 V. sentenza del 1° giugno 2010, *Blanco Pérez e Chao Gómez* (cause riunite C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, punto 119) sulla libertà di stabilimento; sulla libera circolazione dei lavoratori v. anche sentenze del 2 marzo 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, punto 36); del 5 dicembre 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, punto 26); del 28 giugno 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, punto 41), e del 10 settembre 2009, *Commissione/Germania* (C-269/07, EU:C:2009:527).

25 In tal senso le sentenze del 9 maggio 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, punto 14), e del 5 dicembre 1989, *Commissione/Italia* (C-3/88, EU:C:1989:606, punto 9 sulla libertà di stabilimento).

26 V. le mie conclusioni nella causa *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafo 40), nella causa *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, paragrafo 38) e nella causa *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, paragrafo 36).

27 V. le mie conclusioni nella causa *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafo 41).

28 Sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punto 45).

29 In tal senso v. punto 40 delle sue osservazioni scritte.

63. Dall'altro lato, non verrebbero ricompresi ad esempio quei casi, nei quali singole imprese straniere siano assoggettate ad aliquote d'imposta estremamente elevate, mentre invece numerose imprese nazionali più piccole con aliquote inferiori contribuiscono ciononostante al gettito totale dell'imposta straordinaria in misura tale che la correlazione dovrebbe essere negata. Subordinare il carattere discriminatorio al contributo delle imprese nazionali più piccole, da ultimo menzionato, darebbe dunque luogo a risultati casuali e, pertanto, non sarebbe opportuno.

64. Lo stesso ragionamento vale per la considerazione dell'aliquota d'imposta media. Dato che la disparità di trattamento consiste, nel caso delle imposte progressive, nell'applicazione di aliquote *medie* diverse, ci si potrebbe tutt'al più chiedere se, nella stragrande maggioranza dei casi, tutte le imprese straniere subiscano un trattamento sfavorevole alla luce di tale aliquota. Ciò avverrebbe soltanto nel caso in cui nella stragrande maggioranza dei casi tale aliquota media superi ampiamente quella alla quale sono assoggettate in media le imprese nazionali. Non emerge in maniera univoca né dalla domanda di pronuncia pregiudiziale né dai dati presentati dalle parti che nel caso in esame ricorresse una situazione del genere.

65. Tuttavia, anche in tal caso il carattere discriminatorio dipenderebbe, in definitiva, dall'aliquota media delle imprese nazionali più piccole. Ciò darebbe parimenti luogo a risultati casuali e non sarebbe pertanto opportuno. Gli Stati membri, i quali intendano attirare in maniera mirata investitori stranieri, potrebbero improvvisamente non riscuotere alcuna imposta progressiva sul reddito, a condizione ad in quanto i nuovi investitori – come voluto – sopportino, a causa del loro successo economico, la maggior parte del gettito fiscale (in termini assoluti oppure tramite le loro aliquote medie più elevate). Si tratterebbe di un risultato assurdo, il quale evidenzia l'inopportunità di una valutazione quantitativa.

66. Un esame meramente quantitativo presenta, inoltre, lo svantaggio – accanto alle già indicate difficoltà di calcolo (al riguardo supra, paragrafi 59 e segg.) – di generare una considerevole incertezza giuridica, laddove non si opti per una soglia concreta³⁰. Tuttavia, anche una soglia concreta comporterebbe ulteriori problemi, ad esempio controversie difficilmente risolvibili fra statistiche contrastanti, nonché la comparsa di variazioni dei dati nel tempo. Nel caso in esame, ad esempio, il numero delle imprese «nazionali» poste nel secondo scaglione dell'imposta più elevato è triplicato in due anni (dal 10% al 30%).

67. L'«imposta sui servizi digitali» appena istituita in Francia, ad esempio, interessa attualmente, secondo articoli apparsi sulla stampa, circa 26 imprese, delle quali solo quattro sono stabilite in Francia. Qualora una modifica dei dati dovesse comportare, l'anno prossimo, una valutazione giuridica diversa, l'esistenza di una restrizione delle libertà fondamentali (posto che le altre 22 imprese possano invocare le libertà fondamentali) dipenderebbe sempre da statistiche del genere disponibili solo anni dopo.

68. A ciò si aggiunga che il riferimento agli azionisti ai fini della determinazione di un criterio quantitativo crea considerevoli problemi nel caso di società aventi un azionariato diffuso (società per azioni con migliaia di azionisti). Non è neanche chiaro come debba essere inoltre valutata una società con due soci, uno dei quali residente all'estero, l'altro nel territorio nazionale. Qualora poi si faccia riferimento agli azionisti – come fatto dalla Commissione e dal giudice del rinvio – si pone la questione se occorra prendere, in tal caso, in considerazione, in presenza di strutture societarie di grandi dimensioni, soltanto la società capogruppo (ossia la società madre) e i suoi azionisti, al fine di stabilire se sia effettivamente interessata un'impresa di un altro Stato membro, un'impresa proveniente da uno Stato terzo o un'impresa nazionale.

30 Nella sentenza del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punto 38) la Corte è evidentemente partita dal presupposto che il 61,5% e rispettivamente il 52% non siano sufficienti ad assumere una discriminazione indiretta, senza tuttavia specificare la soglia che avrebbe dovuto essere raggiunta.

69. Nel caso in esame, la struttura societaria della società madre ovvero dell'effettiva società capogruppo, non è nota alla Corte. Tale caso evidenzia chiaramente l'infruttuosità di un approccio quantitativo, il quale è oltretutto basato sul modo in cui la struttura societaria di una società è configurata.

ii) Criterio qualitativo

70. Più importante dell'elemento meramente quantitativo mi sembra essere pertanto il criterio qualitativo, impiegato nel frattempo anche più spesso dalla Corte, secondo cui il criterio di distinzione deve riguardare *ontologicamente* ovvero *tipicamente* società straniere³¹. Un nesso meramente casuale, per quanto forte possa essere sotto il profilo quantitativo, non può pertanto essere sufficiente, in linea di principio, a fondare una discriminazione indiretta.

71. Il criterio di una correlazione intrinseca dev'essere tuttavia ulteriormente concretizzato. La Corte ha ad esempio ritenuto sussistente una correlazione intrinseca nel caso in cui i farmacisti che avessero già esercitato la loro attività nel territorio nazionale siano stati privilegiati in sede di rilascio di licenze di stabilimento³². Tale assunto si basa sulla corretta considerazione che una correlazione fra sede e luogo di attività di un'impresa consegue ad una determinata logica interna o tipicità e non si fonda soltanto sulla natura casuale di un determinato mercato o settore industriale.

72. Lo stesso ragionamento vale – come affermato recentemente dall'avvocato generale Wahl³³ – per i proprietari di veicoli immatricolati in uno Stato membro, la maggior parte dei quali ne è cittadino, essendo l'immatricolazione dei veicoli collegata al domicilio del possessore del veicolo. Costituisce un'ipotesi del genere anche la scelta di un criterio di collegamento che possa essere soddisfatto solo dai veicoli prodotti all'estero, poiché nel territorio nazionale simili veicoli non vengono prodotti³⁴.

73. Occorre inoltre ritenere sussistente una correlazione intrinseca anche nel caso del criterio della realizzazione di «redditi imponibili». Tale assunto si basa sulla premessa che la normativa sulla tassazione delle imprese sia caratterizzata dal dualismo tra redditi realizzati nel territorio nazionale e ivi imponibili, da un lato, e redditi realizzati all'estero e pertanto non imponibili nel territorio nazionale, dall'altro. Pertanto, qualora un vantaggio venga collegato alla contestuale realizzazione di redditi imponibili, tale vantaggio è correlato, per sua natura, ad un vantaggio per le imprese nazionali³⁵.

74. Rileva, pertanto, un nesso immanente al criterio di distinzione, il quale consenta di presumere in maniera univoca già astrattamente la probabilità di una correlazione nella stragrande maggioranza dei casi.

31 V. sentenze del 2 marzo 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punto 36) sulla libera circolazione dei lavoratori; del 5 dicembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punto 26); del 28 giugno 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punto 41); del 1° giugno 2010, Blanco Pérez e Chao Gómez (cause riunite C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, punto 119) sulla libertà di stabilimento; del 10 settembre 2009, Commissione/Germania (C-269/07, EU:C:2009:527), e dell'8 luglio 1999, Baxter e a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punto 13).

V. inoltre le mie conclusioni nella causa ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, paragrafo 38) e nella causa Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, paragrafo 36); in senso diverso le mie conclusioni nella causa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafi 42 e segg.).

32 Sentenza del 1° giugno 2010, Blanco Pérez e Chao Gómez (cause riunite C-570/07 e C-571/07, EU:C:2010:300, punto 122).

33 Conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, paragrafo 47).

34 Sentenza del 9 maggio 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punti 14 e 16).

35 V. al riguardo le mie conclusioni nella causa Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, paragrafo 38).

75. Applicando tali principi al caso in esame, la questione determinante è se *il quantum* del fatturato di un'impresa sia ontologicamente correlato alla sede (estera) di un'impresa ovvero del suo azionista di controllo. Già nelle mie conclusioni nella causa Hervis Sport ho affermato al riguardo che, in effetti, le imprese con un volume d'affari elevato sono, di norma, più idonee a operare sul mercato interno al di fuori dei confini nazionali e che sussiste così potenzialmente una certa probabilità che dette imprese operino anche in altri Stati membri³⁶.

76. Tuttavia ciò non è, di per sé, ancora sufficiente. Imprese con fatturati elevati possono essere gestite anche da soggetti residenti³⁷. Ciò vale, in particolare, qualora si faccia riferimento, come nella specie – v. articolo 3, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta straordinaria – al fatturato realizzato nel territorio nazionale e non al fatturato mondiale. Non è ravvisabile alcun motivo per cui si dovrebbe ritenere in generale che le imprese straniere che operano in Ungheria realizzeranno un volume d'affari più consistente con le vendite nel commercio al dettaglio *in Ungheria* rispetto alle imprese nazionali.

77. In altre parole, il criterio del fatturato non costituisce un criterio di distinzione per sua natura transfrontaliero, bensì un criterio di distinzione neutro. Il fatturato, quale base imponibile per il calcolo di un'imposta diretta, è altrettanto neutro come, ad esempio, l'utile (o il patrimonio). Le libertà fondamentali non favoriscono né l'uno né l'altro. Siamo in presenza, in tal senso, di una «casualità» del mercato al dettaglio spiegabile con ragioni storiche, la quale è stata probabilmente sfruttata consapevolmente dal legislatore ungherese (in relazione a tale problematica v. *infra*, paragrafi 79 e segg.).

78. Ciò appare confermato anche dalle statistiche presentate alla Corte. Così, da una delle statistiche tratte dal procedimento Vodafone (C-75/18) emerge che in Ungheria, fra i dieci maggiori debitori dell'imposta sulle società nel 2010, solo tre imprese non sono detenute da azionisti stranieri. È evidente che l'economia ungherese è complessivamente caratterizzata da un'elevata percentuale di imprese di successo (vale a dire di grandi dimensioni, dai fatturati elevati e ad alta redditività) detenute da azionisti stranieri. Secondo i dati riferiti dall'Ungheria, parti importanti dell'economia ungherese, come ad esempio l'industria manifatturiera, sono costituite principalmente da società straniera, che realizzano dall'85% al 97% del fatturato totale³⁸. Tale circostanza, la quale sembra avere ragioni storiche, non implica, tuttavia, che ogni imposta, la quale gravi in misura maggiore sulle imprese che abbiano particolarmente successo sul mercato, presenti un effetto indirettamente discriminatorio.

2) Effetti di un trattamento sfavorevole consapevole e mirato

79. Tuttavia, la Commissione sostiene altresì che il legislatore ungherese avrebbe introdotto in maniera consapevole e mirata l'effetto discriminatorio dell'imposta straordinaria, richiamando a tal riguardo le dichiarazioni espresse nel relativo dibattito parlamentare, nonché estratti dai documenti governativi.

80. Al riguardo, ci si chiede se occorra ritenere sussistente una restrizione ad una libertà fondamentale anche qualora un criterio di distinzione – per sua natura non sfavorevole – sia stato scelto soggettivamente in maniera consapevole al fine di penalizzare un numero elevato di imprese con azionisti di norma stranieri. A tal fine, tale intento dev'essere rilevante sotto il profilo giuridico (al riguardo sub i) ed essere stato corrispondentemente dimostrato (al riguardo sub ii).

36 V. le mie conclusioni nella causa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafo 51).

37 In tal senso già le mie conclusioni nella causa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafo 51).

38 V. a tal riguardo punto 53 delle osservazioni scritte.

i) Rilevanza dell'intento politico nella valutazione di una discriminazione indiretta

81. Sussistono, a mio avviso, taluni rischi in una valutazione soggettiva di una discriminazione indiretta che in realtà dovrebbe essere determinata in maniera obiettiva³⁹. In particolare, le incertezze legate all'accertamento di una volontà soggettiva discriminatoria di uno Stato membro sollevano perplessità⁴⁰ e conseguenti problemi (ad esempio quelli relativi alla prova).

82. Ciononostante, a mio modo di vedere, alla luce della *ratio* e dell'obiettivo del criterio qualitativo nell'ambito di una discriminazione indiretta (al riguardo supra, paragrafo 55 e paragrafi 70 e segg.) e del divieto dell'abuso (e rispettivamente del divieto di agire in modo contraddittorio) riconosciuto dal diritto dell'Unione, tale questione, in linea di principio – ed esclusivamente nel rispetto, tuttavia, di requisiti estremamente rigorosi – dev'essere risolta affermativamente.

83. L'obiettivo del criterio qualitativo consiste, segnatamente, nell'escludere correlazioni quantitative meramente casuali dall'ambito della discriminazione indiretta. In un certo qual modo, tale criterio tutela l'autonomia fiscale dello Stato membro a fronte di restrizioni da parte del diritto dell'Unione, le quali, nel caso di una valutazione meramente quantitativa, potrebbero risultare unicamente da una prevalenza casuale di contribuenti stranieri in un determinato settore. Tuttavia, qualora la correlazione venga scelta consapevolmente ed esclusivamente in tale forma, al fine di svantaggiare in modo mirato contribuenti stranieri, proprio tale casualità risulta assente e, di conseguenza, anche la meritevolezza di tutela dello Stato membro.

84. Tale approccio può essere fondato sul principio generale del divieto dell'abuso⁴¹, il quale si applica, a livello dell'Unione, non solo ai contribuenti (v. *medio tempore*, a livello dell'Unione, articolo 6 della direttiva 2016/1164⁴²). Al pari dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona⁴³, ritengo che anche gli Stati membri siano in definitiva soggetti, per effetto dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, a tale principio generale di diritto.

85. In tal senso, la Corte ha già dichiarato che il diritto dell'Unione si basa sulla premessa fondamentale secondo cui ciascuno Stato membro condivide con tutti gli altri Stati membri – riconoscendo che questi condividono con il medesimo – una serie di valori comuni sui quali l'Unione si fonda, così come precisato all'articolo 2 TUE. È proprio in tale contesto che spetta agli Stati membri, in virtù del principio di leale cooperazione enunciato all'articolo 4, paragrafo 3, primo comma, TUE, garantire in particolare, nei loro rispettivi territori, l'applicazione e il rispetto del diritto dell'Unione e adottare, a tal fine, ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai Trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione⁴⁴.

86. In particolare, l'articolo 4, paragrafo 3, terzo comma, TUE impone agli Stati membri di astenersi da qualsiasi misura idonea a compromettere la realizzazione degli obiettivi dell'Unione. Tuttavia, qualora competenze sussistenti a livello nazionale (nella specie, l'introduzione di un'ulteriore imposta sul reddito) vengano scelte in maniera consapevole ed esclusiva in una forma atta a svantaggiare soltanto le imprese straniere e a limitarle pertanto nelle loro libertà fondamentali riconosciute dal diritto

39 V. conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, paragrafo 71), le quali, richiamando la sentenza del 16 settembre 2004, Commissione/Spagna (C-227/01, EU:C:2004:528, punti 56 e segg.) sottolineano correttamente che nell'ambito di una procedura di infrazione ha luogo una valutazione oggettiva. Lo stesso ragionamento deve tuttavia valere per una domanda di pronuncia pregiudiziale, poiché in entrambi i casi viene richiesta una valutazione della discriminazione.

40 V., *ex multis*, le perplessità espresse del tutto correttamente nelle conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, paragrafi 70 e segg.).

41 V. ad esempio sentenza del 5 luglio 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punto 38).

42 Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (GU 2016, L 193, pag. 1).

43 Conclusioni dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona nella causa Wightman e a. (C-621/18, EU:C:2018:978, paragrafi 153 e 170).

44 Sentenza del 6 marzo 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, punto 34); parere 2/13 (Adesione dell'Unione alla CEDU) del 18 dicembre 2014 (EU:C:2014:2454, punti 168 e 173), parere 1/09 (Accordo sulla creazione di un sistema unico di risoluzione delle controversie in materia di brevetti) dell'8 marzo 2011 (EU:C:2011:123, punto 68).

dell'Unione (e dunque al fine di eludere il diritto dell'Unione), ciò costituisce una violazione del principio sancito dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE e può senz'altro essere considerato, a determinate condizioni, un abuso. In tali circostanze, può allora essere ivi ravvisata anche una discriminazione indiretta.

87. Dalle perplessità illustrate supra risulta peraltro anche che si deve trattare, al riguardo, di un'eccezione estremamente limitata, la quale, nel rispetto dell'autonomia degli Stati membri, dev'essere attuata restrittivamente ed esige una dimostrazione concreta. Una restrizione indiretta della libertà fondamentale determinata da una condotta abusiva da parte di uno Stato membro non può in alcun caso essere presunta sommariamente, sulla base di mere speculazioni, di statistiche insufficientemente comprovate, di mere singole dichiarazioni⁴⁵ o di altre congetture.

88. Devono piuttosto sussistere elementi univoci da cui emerga che il trattamento sfavorevole delle società straniere costituisca l'obiettivo primario della misura, il quale è stato percepito e appoggiato come tale dallo Stato membro (e non solo dalle singole persone coinvolte) e – come negli altri casi di abuso – non dev'essere neanche ravvisabile un'altra ragione oggettiva per il regime applicato.

ii) Prova di un intento discriminatorio rilevante

89. Nella specie, sussistono notevoli dubbi al riguardo. La Commissione fonda la sussistenza di un intento discriminatorio, da un lato, sul rilievo secondo cui la linea di separazione dello scaglione di fatturato più elevato (più di HUF 100 miliardi) da quello medio (fra HUF 30 miliardi e HUF 100 miliardi) costituirebbe pressoché esattamente la linea di demarcazione fra società nazionali e straniere.

90. Ciò non può tuttavia essere desunto del tutto dai dati prodotti, anche se i due scaglioni di imposta più elevati comprendono in effetti, prevalentemente, imprese detenute da soggetti stranieri. Anche nel terzo scaglione si trovano numerose imprese detenute da stranieri provenienti dall'Unione Europea. Quantomeno dal 2012 in poi si riscontrano inoltre, anche nel secondo scaglione, circa il 30% di società detenute da soggetti nazionali. Difficilmente si può pertanto parlare di una chiara linea di demarcazione. A tal riguardo è troppo elevata la percentuale di società detenute da stranieri che «beneficiano» altresì di un'aliquota inferiore. D'altra parte non è nota la percentuale di società detenute da stranieri che beneficiano dell'esenzione fiscale.

91. Se è vero che l'economia ungherese nel settore del commercio al dettaglio – come segnalato dal giudice del rinvio - è effettivamente caratterizzata da un modello organizzativo composto da molti piccoli commercianti al dettaglio operanti sotto un unico marchio (modello di franchising), allora quanto osservato supra ne costituisce la logica conseguenza. Molti contribuenti possono presentare lo stesso fatturato complessivo, ma i singoli hanno solo un fatturato ridotto, che è quindi assoggettato ad un'aliquota inferiore. In conclusione, la Tesco con il suo modello organizzativo centralizzato non è in concorrenza neanche con la totalità degli altri commercianti al dettaglio ungheresi soggetti ad imposta, ma solo con ciascuno dei commercianti (indipendenti) medesimi.

92. Ci si chiede peraltro se una centralizzazione del resto del commercio al dettaglio europeo (molti negozi nelle mani di un unico contribuente) determini una situazione in cui l'applicazione al commercio al dettaglio di un'imposta sul reddito progressiva diventi abusiva in Ungheria non appena vi si stabilisca una catena di commercio al dettaglio europea con il proprio modello organizzativo.

⁴⁵ Le dichiarazioni di politici, in particolare in campagna elettorale, non sono a tal fine sufficienti, come sottolineato correttamente dalle conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Austria/Germania (C-591/17, EU:C:2019:99, paragrafi 70 e 71). Lo stesso deve tuttavia valere per un dibattito parlamentare pubblico, al quale la Commissione si richiama, inter alia, nella specie.

93. Nutro dubbi al riguardo. In particolare, alla Tesco non è stato impedito di adeguare la propria struttura organizzativa alla mutata situazione fiscale e di gestire del pari le proprie filiali secondo un modello di franchising. Sarebbe parimenti possibile organizzare l'attività ricorrendo a diverse persone giuridiche controllate. L'eventuale mancata applicazione della regola della totalizzazione ridurrebbe altresì l'aliquota media. La tassazione dipende quindi dalla forma giuridica prescelta. Tuttavia, le libertà fondamentali non impongono una tassazione neutrale rispetto alla forma⁴⁶, ma solo una tassazione che non discrimini la situazione transfrontaliera. A tal proposito, una tassazione più elevata di una determinata forma di organizzazione centralizzata non può essere considerata di per sé illecita.

94. Tuttavia, i termini utilizzati in tale dibattito parlamentare, vertente sull'introduzione di una cosiddetta imposta di crisi (con tale imposta, l'Ungheria ha tentato di rispettare di nuovo i criteri concernenti il disavanzo di bilancio dell'Unione), sono molto simili a quelli dell'attuale dibattito in materia di BEPS⁴⁷. Anche il dibattito parlamentare ungherese verteva in sostanza, infatti, sul problema derivante dal fatto che grandi gruppi multinazionali riescono a ridurre al minimo i loro utili in Ungheria, cosicché l'onere fiscale verrà a gravare essenzialmente sulle piccole e medie imprese, situazione che la legge relativa all'imposta straordinaria è intesa a prevenire parzialmente. A tal riguardo, detta legislazione tributaria speciale è rivolta più contro le imprese (*multinazionali*) operanti su scala globale e a livello transfrontaliero che nei confronti delle imprese *straniere*.

95. Ciò evidenzia anche la ragione oggettiva della legislazione tributaria in questione. Come emerge da un'ulteriore statistica sottoposta alla Corte, nel 2010, solo la metà delle dieci imprese con il fatturato più elevato in Ungheria ha assolto l'imposta sulle società. Si tratta, al riguardo, sia di imprese detenute da soggetti nazionali sia di imprese detenute da soggetti di altri Stati membri. Delle sette imprese con il fatturato più elevato nel settore del commercio al dettaglio (tutte detenute da soggetti di altri Stati membri), addirittura meno della metà ha pagato l'imposta sulle società. Ciò può dipendere da perdite reali. All'udienza la Commissione ha peraltro più volte sottolineato che l'utile medio del settore del commercio al dettaglio in Ungheria era pari al 2,68% del fatturato. Ciò dovrebbe tradursi in una corrispondente imposta sulle società. Non si può quindi escludere che tale utile medio del 2,68% del fatturato possa essere stato trasferito in paesi a bassa tassazione. Un collegamento al fatturato potrebbe senz'altro tentare di porre rimedio a tale circostanza.

96. Ciò è conforme anche all'approccio della Commissione in relazione all'imposta sui servizi digitali prevista a livello dell'Unione⁴⁸. Anche la Commissione tenta di ottenere una partecipazione maggiore delle imprese multinazionali (in tal caso provenienti prevalentemente da determinati paesi terzi) alle spese della collettività, qualora esse realizzino profitti nell'Unione, ma non siano ivi soggette all'imposta sul reddito. Se già la Commissione reputa opportuna un'imposta progressiva basata sul fatturato per determinate imprese, al fine di introdurre una giustizia fiscale fra imprese maggiori, operanti a livello mondiale, e imprese minori, operanti (soltanto) a livello europeo, un'imposta nazionale analoga, la quale intenda far partecipare in misura maggiore agli oneri comuni le imprese più grandi rispetto a quelle più piccole, difficilmente può, in linea di principio, configurare un abuso.

46 V. al riguardo le mie conclusioni nella causa X (C-68/15, EU:C:2016:886, paragrafo 24). In sostanza nello stesso senso le sentenze del 25 febbraio 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punti 37 e segg.) e del 6 dicembre 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punto 53).

47 S'intende, semplificando, la struttura fiscale dei cosiddetti gruppi multinazionali che, nei sistemi fiscali finora esistenti, dispongono di possibilità (legali) per ridurre al minimo le proprie basi imponibili nelle giurisdizioni fiscali a imposizione elevata e trasferire gli utili verso paesi con regimi fiscali più vantaggiosi (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

48 V., *ex multis*, il considerando 23 della proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018 COM(2018) 148 final, e la motivazione a pagina 2 della proposta, secondo la quale le norme attuali sulla tassazione delle imprese sarebbero inadeguate per l'economia digitale.

97. In particolare, la Commissione si limita a richiamare le dichiarazioni di tre parlamentari rese nel dibattito parlamentare e taluni estratti da documenti governativi. Anche ciò non mi sembra sufficiente a fondare l'addebito di un abuso nei confronti di uno Stato membro. Se le dichiarazioni rese in un dibattito parlamentare fossero sufficienti, l'opposizione (o persino un singolo deputato) sarebbe in grado di silurare qualsiasi decisione del legislatore per mezzo di una corrispondente dichiarazione.

98. Poiché, di norma, il governo è vincolato alla decisione del Parlamento e non viceversa, esito anche io a fondarmi su singoli documenti governativi. Più importante è la motivazione ufficiale (giuridica) della legge, e non la mera motivazione politica del contenuto della legge nei confronti degli elettori⁴⁹. Dalla prima non si evince, tuttavia, che l'obiettivo di tale imposta consisteva nel tassare in via primaria i soggetti di altri Stati membri.

99. Inoltre, il limite di HUF 500 milioni per il primo scaglione d'imposizione non comprende esclusivamente imprese nazionali. Anche ogni nuova impresa operante sul mercato ungherese del commercio al dettaglio, sia nazionale sia straniera, beneficia di un minimo esente. In tal senso, la struttura dell'aliquota d'imposta scelta favorisce principalmente le imprese minori, in particolare le cosiddette *start-up*, rispetto a quelle maggiori, già affermate in maniera stabile sul mercato⁵⁰. Come ha affermato anche la Polonia nel corso dell'udienza, essa favorisce sia le piccole sia le medie imprese rispetto ai grandi gruppi e pertanto una struttura di mercato più decentrata. Spetta al legislatore nazionale stabilire se i limiti di HUF 30 e HUF 100 miliardi di fatturato siano la soglia «migliore» o se non sarebbe stato «meglio» un altro importo – all'udienza la Commissione ha «proposto» un limite da HUF 10 a HUF 50 milioni; tale decisione, al di là dell'abuso, non può essere oggetto di riesame né da parte della Corte né da parte della Commissione.

100. D'altro canto, all'udienza la Commissione ha più volte sottolineato che un'imposta sul reddito basata sul fatturato non avrebbe senso («*makes no sense*»). Non reputo pertinente detta affermazione, fondata sulla tesi secondo cui solo una tassazione dei redditi basata sugli utili sarebbe conforme al principio dell'imposizione in funzione della capacità contributiva.

101. Come già affermato nelle mie conclusioni nella causa *Hervis Sport*, il volume del fatturato può senz'altro rappresentare un indicatore caratterizzante la capacità contributiva. In tal senso depone, da un lato, il fatto che utili elevati possano essere conseguiti soltanto a fronte di fatturati consistenti e, dall'altro, che, di norma, l'utile derivante da un fatturato aggiuntivo (ricavi marginali) aumenta in considerazione della riduzione dei costi fissi per unità di prodotto⁵¹. Pertanto, non sembra affatto ingiustificabile valutare il fatturato quale espressione delle dimensioni o della posizione sul mercato e i potenziali utili di un'impresa anche quale espressione della sua capacità economica, con conseguente tassazione in base a tale criterio.

102. Pertanto, la presunzione generica evidentemente operata dal legislatore ungherese, secondo la quale le imprese più grandi (ossia con un fatturato più elevato) dispongono anche di una capacità economica superiore, in linea di principio, rispetto alle imprese più piccole (v., al riguardo, anche il preambolo della legge relativa all'imposta straordinaria), non appare in ogni caso irragionevole⁵².

49 Correttamente anche l'avvocato generale Wahl osserva quanto segue nelle sue conclusioni nella causa *Austria/Germania* (C-591/17, EU:C:2019:99, paragrafo 70): «In tale contesto, è irrilevante il fatto che alcuni politici tedeschi abbiano apertamente dichiarato, nel corso di una campagna elettorale, l'intenzione di introdurre una tassa per i conducenti stranieri sulle autostrade tedesche. Parafrasando una famosa citazione, tali dichiarazioni sono, probabilmente, una manifestazione dello spettro che si aggira per l'Europa in questi ultimi anni: lo spettro del populismo e del sovranismo».

50 È interessante osservare che la Commissione giustifica la scelta dell'aliquota a scaglioni dell'imposta sui servizi digitali prevista proprio affermando che la soglia esclude «le piccole imprese e le start up, per le quali gli oneri di messa in conformità con la nuova imposta rischierebbero di avere un effetto sproporzionato» – considerando 23 della proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018 COM(2018) 148 final.

51 V. le mie conclusioni nella causa *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafo 61). In tal senso anche le mie conclusioni nella causa *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, paragrafo 57).

52 Nello stesso senso v. sentenza del 16 maggio 2019, *Polonia/Commissione* (cause riunite T-836/16 e T-624/17, EU:T:2019:338, punti 75 e segg.).

Anche il settore bancario (privato), ad esempio, opera una distinzione, in sede di concessione di crediti, a seconda del volume del fatturato del mutuatario. La stessa imposta sui servizi digitali prevista a livello dell'Unione si baserà su tale presunzione qualora debbano essere tassate le sole imprese al di sopra di una certa soglia di fatturato (indipendentemente dal fatto che esse realizzino effettivamente profitti). Pertanto, il fatturato può non essere un indicatore ideale, ma neanche irrilevante, di una capacità economica.

103. A ciò si aggiunge che il riferimento al fatturato lascia meno margine per modelli delle imprese multinazionali, il che costituisce uno dei punti principali della cosiddetta discussione in materia di BEPS dell'ultimo decennio ed ha inoltre costituito un elemento portante nel dibattito parlamentare ungherese. Anche la Commissione motiva espressamente la sua proposta di un'imposta sui servizi digitali prevista a livello dell'Unione, al considerando 23⁵³, con il fatto che «le imprese più grandi (...) hanno maggiori possibilità di praticare la pianificazione fiscale aggressiva».

c) Conclusione intermedia

104. Non sussiste una restrizione indiretta delle libertà fondamentali derivante dall'introduzione dell'imposta sul reddito progressiva, basata sul fatturato, per le imprese di commercio al dettaglio. Da un lato, il criterio di collegamento del fatturato, scelto dal legislatore ungherese, non è caratterizzato, per sua stessa natura, da un trattamento sfavorevole della fattispecie transfrontaliera. Dall'altro, in assenza di prove sufficientemente circostanziate e alla luce della sussistenza di un motivo oggettivo alla base della strutturazione dell'imposta in questione, allo Stato membro Ungheria non può essere contestato al riguardo alcuna condotta abusiva.

3. In subordine: giustificazione di una discriminazione indiretta

105. Nel caso in cui la Corte dovesse assumere la sussistenza di una discriminazione indiretta, occorre esaminare, in subordine, se sia giustificata la diversa aliquota media dell'imposta che ne risulta. Una restrizione delle libertà fondamentali può essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale, a condizione che sia atta a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non vada oltre quanto necessario al raggiungimento dello stesso⁵⁴.

a) Motivi imperativi di interesse generale

106. Come risulta dal preambolo della legge relativa all'imposta straordinaria, l'imposta straordinaria è intesa al riequilibrio del bilancio a carico dei contribuenti la cui capacità contributiva agli oneri pubblici sia superiore agli obblighi tributari generali. È ben vero che la Corte ha precisato che il riassetto dell'equilibrio finanziario per effetto dell'incremento degli introiti fiscali non giustifica alcuna discriminazione⁵⁵. Nella specie, il particolare meccanismo dell'imposta non dev'essere tuttavia giustificato con meri interessi fiscali, bensì con un collegamento alla diversa forza economica dei contribuenti, ossia tenendo conto di un'equa ripartizione degli oneri nella società.

53 Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018 COM(2018) 148 final.

54 Sentenze del 5 febbraio 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punto 42); del 24 marzo 2011, Kommission/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, punto 73), nonché del 5 ottobre 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punto 17).

55 Sentenza del 5 febbraio 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punto 44).

107. La diversa capacità contributiva di un contribuente può però, in linea di principio, giustificare una disparità di trattamento dei contribuenti⁵⁶. È pacifico, nel diritto tributario, che, in linea di principio, sussiste un legittimo interesse dello Stato ad applicare anche aliquote d'imposta progressive. Il fatto che i soggetti con una maggiore capacità economica possano essere chiamati a contribuire anche in maniera proporzionalmente superiore alle spese della collettività, è ampiamente diffuso anche all'intero degli Stati membri – quantomeno nel caso di imposte calcolate sulla base degli utili⁵⁷. In numerosi Stati membri il principio della tassazione in funzione della capacità contributiva è addirittura un principio costituzionale, sancito talvolta espressamente nelle Costituzioni⁵⁸, desunto tal altra dai giudici supremi nazionali dal principio della parità di trattamento⁵⁹.

108. Tale approccio è riconducibile in uno Stato sociale all'obiettivo consistente nell'alleviare i soggetti socialmente più deboli e nel riassegnare parzialmente, con l'ausilio del diritto tributario, i fondi distribuiti in parte in modo decisamente impari. Poiché, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 3, secondo comma, TUE, l'Unione non solo instaura un mercato interno, ma promuove anche la protezione sociale, tali motivi inerenti allo Stato sociale possono giustificare sotto il profilo del diritto dell'Unione un'aliquota d'imposta progressiva. Ciò vale in ogni caso per un'imposta che interessa non solo le imprese, ma anche le persone fisiche, come avviene ai sensi dell'articolo 3, paragrafi 1 e 2, della legge relativa all'imposta straordinaria. Persino l'Unione europea ricorre, per la tassazione dei redditi dei suoi funzionari e dipendenti, ad un'aliquota progressiva⁶⁰.

109. La Corte ha inoltre riconosciuto il principio della tassazione in funzione della capacità contributiva – quantomeno nella giustificazione della coerenza del sistema fiscale⁶¹. Il livello del fatturato costituisce quantomeno un indicatore plausibile della capacità economica (v. supra paragrafi 100 e segg.). Di conseguenza, il motivo di giustificazione di una tassazione basata sulla capacità economica in combinazione con il principio dello Stato sociale può giustificare una restrizione delle libertà fondamentali.

b) Proporzionalità della restrizione

110. La restrizione della libertà fondamentale dev'essere inoltre idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non può andare al di là di quanto necessario per raggiungerlo⁶².

56 V. le mie conclusioni nella causa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafo 60), nonché le mie conclusioni nella causa ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, paragrafo 44).

57 V. anche, sul principio della capacità contributiva a livello dell'Unione, Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, paragrafo 3, punti 54 e segg.

58 Si paragoni, a titolo di esempio, *ex multis*, l'articolo 4, comma 5 della Costituzione greca; l'articolo 53, comma 1 della Costituzione italiana; l'articolo 31, comma 1, della Costituzione spagnola; l'articolo 24, comma 1 della Costituzione cipriota e, in particolare, anche l'articolo O e l'articolo XXX della Legge fondamentale ungherese.

59 In tal senso, ad esempio, in Germania, *ex multis*: Bundesverfassungsgericht (Corte costituzionale), ordinanza del 15 gennaio 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, punti 55 e segg.).

60 V. articolo 4 del regolamento (CEE, EURATOM, CECA) n. 260/68 del Consiglio, del 29 febbraio 1968, relativo alle condizioni e alla procedura d'applicazione dell'imposta a profitto delle Comunità europee (GU 1968, L 56, pag. 8) con un'aliquota progressiva dall'8% al 45%.

61 Sentenza del 12 giugno 2018, Bevola e Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punti 49 e 50).

62 Sentenze del 17 luglio 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punto 25); del 29 novembre 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punto 42); del 15 maggio 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punto 27); del 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punto 47); del 13 dicembre 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punto 23), e del 13 dicembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punto 35).

1) *Idoneità*

111. Secondo la giurisprudenza della Corte, una normativa nazionale è atta a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito solo qualora risponda effettivamente all'intento di realizzarlo in modo coerente e sistematico⁶³.

112. Al riguardo, la Corte tiene conto della discrezionalità riconosciuta agli Stati membri in sede di emanazione di leggi generali⁶⁴. In particolare, il legislatore è chiamato a compiere scelte di natura politica, economica e sociale. Egli deve parimenti effettuare valutazioni complesse⁶⁵. In materia fiscale, in assenza di armonizzazione da parte del diritto dell'Unione, il legislatore nazionale dispone pertanto di una certa discrezionalità. Di conseguenza, l'obbligo di coerenza menzionato supra deve intendersi rispettato a condizione che l'imposta straordinaria non sia manifestamente inidonea a conseguire l'obiettivo perseguito⁶⁶.

113. L'imposta straordinaria, laddove fa riferimento, nella specie, alla capacità economica delle imprese contribuenti, si fonda sulla presunzione (v. supra, paragrafo 102) che le imprese con un fatturato più elevato abbiano una capacità economica superiore a quelle con un fatturato inferiore.

114. Avverso tale presunzione la Commissione eccepisce che il fatturato costituirebbe unicamente un indizio delle dimensioni e della posizione sul mercato di un'impresa, ma non della sua capacità economica. Un aumento del fatturato non sarebbe automaticamente accompagnato da un incremento degli utili. Non sussisterebbe pertanto un nesso diretto fra il fatturato e la capacità economica di un'impresa. Tale ragionamento della Commissione sorprende, poiché la prevista imposta sui servizi digitali a livello dell'Unione, basata sul fatturato, viene in sostanza motivata in base al ragionamento opposto⁶⁷.

115. In particolare, un nesso *diretto* fra l'oggetto dell'imposta (nella specie, il fatturato) e l'obiettivo dell'imposta (nella specie, la tassazione della capacità contributiva), come richiesto dalla Commissione, non è necessario per fondare l'idoneità della misura. Requisiti a tal punto rigorosi risulterebbero in contraddizione con il potere discrezionale degli Stati membri richiamato supra. Piuttosto, occorre muovere dal presupposto dell'inidoneità della misura solo qualora non sia in generale ravvisabile alcun nesso. Nel caso in esame è tuttavia senz'altro ravvisabile un nesso *indiretto* fra il fatturato annuo realizzato e una capacità economica (al riguardo supra paragrafi 101 e segg.).

63 Sentenze dell'11 giugno 2015, *Berlington Hungary e a.* (C-98/14, EU:C:2015:386, punto 64); del 12 luglio 2012, *HIT e HIT LARIX* (C-176/11, EU:C:2012:454, punto 22 e la giurisprudenza ivi citata), e del 17 novembre 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, punto 42).

64 V. sentenze del 6 novembre 2003, *Gambelli e a.* (C-243/01, EU:C:2003:597, punto 63); del 21 settembre 1999, *Läärrä e a.* (C-124/97, EU:C:1999:435, punti 14 e 15), e del 24 marzo 1994, *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, punto 61) – tutte sul gioco d'azzardo, nonché del 5 marzo 1996, *Brasserie du pêcheur e Factortame* (cause riunite C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79, punti 48 e segg. sulla legislazione alimentare).

65 Sull'analogo criterio di valutazione in sede di apprezzamento degli atti delle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri v. anche sentenza del 5 marzo 1996, *Brasserie du pêcheur e Factortame* (cause riunite C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79, punto 47).

66 V. al riguardo le mie conclusioni nella causa *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, paragrafo 48) e la Corte con le sentenze del 4 maggio 2016, *Polonia/Parlamento e Consiglio* (C-358/14, EU:C:2016:323, punto 79) e del 10 dicembre 2002, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, punto 123 e la giurisprudenza ivi citata), sul margine decisionale del legislatore dell'Unione, applicabile al legislatore nazionale – v. sull'analogo criterio di valutazione in sede di apprezzamento degli atti delle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri v. anche sentenza del 5 marzo 1996, *Brasserie du pêcheur e Factortame* (cause riunite C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79, punto 47).

67 Nella relazione concernente l'imposta sui servizi digitali basta sul fatturato, proposta dalla Commissione, il considerando 23 afferma che la soglia basata sul fatturato è intesa a limitare l'applicazione dell'imposta sui servizi digitali alle imprese di determinate dimensioni. Si tratta, al riguardo, di quelle imprese che sfruttano ampiamente una posizione di mercato forte. La soglia escluderebbe inoltre le piccole imprese e le start up, per le quali gli oneri di messa in conformità con la nuova imposta rischierebbero di avere un effetto sproporzionato. Nella relativa parte della relazione (pagina 12), la Commissione afferma esplicitamente che tali imprese (con un elevato fatturato), grazie alla loro posizione di mercato consolidata, sono in grado di beneficiare maggiormente dei loro modelli imprenditoriali rispetto alle imprese più piccole. A causa di tale «capacità economica», tali imprese vengono considerate particolarmente «imponibili» e dichiarate soggetti passivi.

116. Diversamente da quanto sostenuto dalla Commissione all'udienza, per la disparità di trattamento non è determinante se l'aliquota progressiva venga applicata nel caso di un'imposta basata sugli utili o di un'imposta basata sul fatturato. Del resto, anche l'utile di un'impresa è soltanto un dato di calcolo, il quale indica una capacità contributiva (imponibile) fittizia e non sempre coincide con la capacità contributiva reale. Ciò risulta in maniera evidente nel caso di detrazioni straordinarie elevate, le quali diminuiscono l'utile solo fittiziamente, ma non realmente (cosiddette riserve latenti) oppure nel caso delle cosiddette sopravvenienze da esdebitamento (la rinuncia ad un credito da parte di un creditore di un'impresa insolvente da luogo presso quest'ultima, sotto il profilo contabile, ad un utile nel bilancio).

117. La problematica di una tassazione a fronte di perdite reali (oppure a causa di utili fittizi) è una questione di diritto nazionale. Quest'ultimo può tenerne conto attraverso la remissione o il differimento di una siffatta imposta, nel caso in cui esistano effettivamente perdite reali (cioè non solo perdite contabili) oppure utili contabili (cioè nessun utile reale).

118. A ciò si aggiunge che il fatturato, in certo qual modo, può essere persino più idoneo a riflettere la capacità economica di un'impresa rispetto all'utile. Diversamente dall'utile, il fatturato può segnatamente essere oggetto in misura molto minore di una riduzione per effetto della diminuzione della base imponibile o del rinvio a nuovo di utili, ad esempio tramite prezzi di trasferimento. Il collegamento al fatturato può pertanto costituire anche uno strumento efficace per contrastare una pianificazione fiscale aggressiva, come sottolineato correttamente dalla stessa Commissione in relazione all'imposta sui servizi digitali basata sul fatturato da essa proposta⁶⁸.

119. L'imposta straordinaria ungherese non è pertanto manifestamente inidonea a realizzare il menzionato obiettivo di una tassazione in funzione della capacità contributiva.

2) *Necessità*

120. Un'imposta sul reddito basata sugli utili non costituisce, tuttavia, una misura meno restrittiva e parimenti idonea, bensì un *aliud* rispetto ad un'imposta sul reddito basata sul fatturato. Il tipo di tecnica impositiva del reddito (basata sul fatturato o basata sugli utili) non consente di chiarire – come si è esposto supra paragrafo 116 – se, anche nel caso di una perdita reale, debbano essere versate le imposte.

121. Sarebbe inoltre difficilmente compatibile con l'autonomia degli Stati membri in materia fiscale il fatto che il diritto dell'Unione prescrivesse la specifica tecnica impositiva nel settore delle imposte non armonizzate. In ogni caso, dal diritto dell'Unione non risulta che le imposte basate sugli utili abbiano la preferenza rispetto alle imposte basate sul fatturato.

122. Inoltre, un'imposta sul reddito basata sugli utili non è neanche altrettanto idonea a conseguire una tassazione efficace e più resistente a fronte di eventuali costruzioni elusive. Il collegamento al fatturato quale base imponibile presenta, infatti, il vantaggio menzionato che esso è più agevole da determinare e rende di difficile praticabilità le strategie di elusione.

3) *Adeguatezza*

123. La restrizione della libertà di stabilimento, dedotta in via subordinata, appare anche proporzionata ai suoi legittimi obiettivi di tassazione in funzione della capacità contributiva, al rispetto dei criteri di stabilità e alla lotta contro gli abusi. Tutti gli obiettivi menzionati sono riconosciuti dall'Unione e alcuni di essi occupano un rango molto elevato.

⁶⁸ Considerando 23 della proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018, COM(2018) 148 final.

124. In particolare, l'imposta straordinaria non rende evidentemente impossibile un'attività economicamente redditizia nel mercato ungherese del commercio al dettaglio. Essa non sembra spiegare un effetto di soffocamento, come gli anni passati hanno mostrato. La stessa Commissione ha sostenuto in diverse occasioni che l'utile medio del settore del commercio al dettaglio in Ungheria era superiore all'aliquota massima dell'imposta straordinaria del 2,5% e quindi persino superiore all'aliquota media (tra il 2% e il 2,2% con riguardo alla Tesco⁶⁹).

125. Sebbene la tassazione sui redditi che ne risulta (con un'aliquota del 2% e un margine di profitto del 2,68% corrisponderebbe ad un'aliquota del 75%, con un'aliquota del 2,2% e lo stesso margine di profitto ad un'aliquota dell'82% sugli utili) sia considerevole, da un lato, essa dipende però dal margine di profitto della Tesco, che non è noto alla Corte e può essere influenzato in una certa misura dalla Tesco stessa; dall'altro lato, l'imposta straordinaria riduce anche l'utile, cosicché ad essa è correlata una riduzione dell'imposta sul reddito basata sugli utili, laddove vengano versate imposte sui redditi. A ciò va aggiunto che essa è stata riscossa *ab initio* quale cosiddetta imposta di crisi solo per tre anni, cosicché la stessa aveva un carattere meramente provvisorio.

126. Una presunta restrizione della libertà di stabilimento da parte di un'imposta sul reddito progressiva basata sul fatturato a carico delle imprese di commercio al dettaglio con un fatturato elevato sarebbe pertanto, in ogni caso, giustificata.

4. Conclusione sulla prima questione

127. Gli articoli 49 e 54 TFUE non ostano all'imposta straordinaria ungherese relativa alle imprese di commercio al dettaglio.

C. Seconda e terza questione pregiudiziale: violazione del divieto di aiuti

128. La seconda e la terza domanda vertono sulla natura di aiuto dell'imposta straordinaria progressiva ungherese relativa al commercio al dettaglio. Il giudice del rinvio ravvisa, in primo luogo, tale natura nel fatto che i contribuenti gestori di vari negozi «devono di fatto versare l'imposta straordinaria corrispondente allo scaglione più elevato di un'aliquota d'imposta fortemente progressiva», mentre i contribuenti con un solo negozio ma in concorrenza con i primi nell'ambito del modello di franchising «rientrano di fatto nello scaglione esente oppure viene loro applicata una delle aliquote d'imposta inferiori successive a detto scaglione».

129. In secondo luogo, il giudice del rinvio collega la natura di aiuto all'eventuale destinazione del gettito dell'imposta straordinaria a favore delle imprese più piccole non soggette ad essa.

1. Sulla ricevibilità della seconda e della terza questione pregiudiziale

130. Occorre acclarare, anzitutto, se la domanda di pronuncia pregiudiziale sia in generale ricevibile con riferimento alla seconda e alla terza questione. Infatti, secondo costante giurisprudenza, il debitore di un tributo non può eccepire, al fine di sottrarsi al pagamento di tale tributo, che l'esenzione di cui fruiscono altre imprese costituirebbe un aiuto di Stato⁷⁰.

⁶⁹ Così quantomeno la stessa Tesco al punto 62 delle osservazioni scritte.

⁷⁰ Sentenze del 6 ottobre 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punto 21); del 15 giugno 2006, Air Liquide Industries Belgium (cause riunite C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punti 43 e segg.); del 27 ottobre 2005, Distribution Casino France e a. (cause riunite da C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e da C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, punti 42 e segg.), e del 20 settembre 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punto 80 e la giurisprudenza ivi citata).

131. Nella misura in cui, peraltro, l'imposta venga impiegata a determinati fini e pertanto, in particolare, al fine di favorire altre imprese, occorre verificare se il suo gettito sia utilizzato con modalità appropriate sotto il profilo della normativa in materia di aiuti⁷¹. In un caso del genere, il debitore d'imposta interessato può contestare anche il proprio onere, il quale è necessariamente correlato al trattamento favorevole di terzi. Tuttavia, ciò presuppone un nesso vincolante tra il tributo e l'aiuto. Il gettito del tributo dev'essere necessariamente utilizzato per il finanziamento dell'aiuto e deve presentare un impatto diretto sull'importo dell'aiuto e, di conseguenza, sulla valutazione della sua compatibilità con il mercato comune⁷².

132. Tuttavia, nel caso in esame, l'utilizzo dei fondi raccolti non comporta un vantaggio in forza di legge per specifiche imprese. Piuttosto, l'onere incombente sul ricorrente nel procedimento principale risulta da un'imposta generale che confluisce nel bilancio generale dello Stato e che non favorisce, dunque, concretamente un terzo. Il ricorrente si limita pertanto a contestare, nel caso in esame, un avviso di accertamento al medesimo rivolto reputandolo illegittimo, in quanto altri contribuenti non verrebbero tassati in egual misura.

133. La conclusione non cambia per la circostanza accertata dal giudice, secondo la quale il gettito dell'imposta necessario era determinato prima dell'introduzione dell'imposta e che il reddito minimo esente ha quindi avuto un impatto sull'aliquota negli altri scaglioni. Il gettito dell'imposta non viene quindi utilizzato a favore di altri concorrenti, ma continuerà ad essere utilizzato a beneficio del pubblico e a copertura dei costi generali dello Stato.

134. La Tesco non può quindi invocare dinanzi ai giudici nazionali l'illegittimità dell'esenzione fiscale concessa ad altre imprese al fine di sottrarsi al versamento di tale imposta.

135. Nella stessa sentenza *Air Liquide Industries Belgium*⁷³ richiamata dalla Tesco, la Corte ha correttamente sottolineato che il «debitor[e] di un tributo non» potrebbe «eccepire che l'esonero di cui fruiscono altre imprese costituisca un aiuto statale per sottrarsi al pagamento di detto tributo»⁷⁴.

136. La «logica conseguenza» di un aiuto incompatibile con il mercato interno è il suo recupero⁷⁵. Una mancata imposizione della Tesco non configurerebbe, tuttavia, un recupero, bensì estenderebbe l'«aiuto» ad un'ulteriore persona (nella specie, la Tesco) e non eliminerebbe pertanto la distorsione della concorrenza, bensì la rafforzerebbe. In ciò si ravvisa altresì la differenza essenziale rispetto ai casi nei quali, sebbene dinanzi ai giudici nazionali sia impugnato anche «solo» un avviso di accertamento, il giudice del rinvio chiede però se possa applicare una disposizione nazionale favorevole⁷⁶. In tali casi, il contribuente invoca una disposizione nazionale a lui favorevole, la quale può configurare un aiuto.

71 Sulla rilevanza della suddetta questione v., in particolare, sentenza del 27 ottobre 2005, *Distribution Casino France e a.* (cause riunite da C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e da C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, punti 40, 41, 45 e segg.).

72 In tal senso sentenze del 20 settembre 2018, *Carrefour Hypermarchés e a.* (C-510/16, EU:C:2018:751, punto 19); del 10 novembre 2016, *DTS Distribuidora de Televisión Digital/Commissione* (C-449/14 P, EU:C:2016:848, punto 68), e del 22 dicembre 2008, *Régie Networks* (C-333/07, EU:C:2008:764, punto 99).

73 Sentenza del 15 giugno 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (cause riunite C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punti 25 e 26).

74 Sentenza del 15 giugno 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (cause riunite C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punto 43).

75 Sentenze del 6 novembre 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione, Commissione/Scuola Elementare Maria Montessori e Commissione/Ferracci* (cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873, punto 77); del 21 dicembre 2016, *Commissione/Aer Lingus e Ryanair Designated Activity* (cause riunite C-164/15 P e C-165/15 P, EU:C:2016:990, punto 116); del 1° ottobre 2015, *Electrabel e Dunamenti Erőmű/Commissione* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punto 111), nonché del 15 dicembre 2005, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, punti 113 e la giurisprudenza ivi citata).

76 Tale era ad esempio la fattispecie nella sentenza del 19 dicembre 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

137. A ciò non si può neppure eccepire che un recupero tramite una tassazione a posteriori delle imprese più piccole non sarebbe possibile. Qualora un recupero dell'aiuto non sia eccezionalmente possibile, esso, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/1999⁷⁷, non può neanche essere recuperato. Come dichiarato dalla Corte, il principio secondo cui «ad impossibilia nemo tenetur» fa parte dei principi generali di diritto dell'Unione⁷⁸. Anche in un caso del genere, né gli articoli 107 e 108 TFUE, né le disposizioni del summenzionato regolamento prevedono pertanto per il passato un'*estensione* dell'aiuto ad ulteriori soggetti.

138. La ricevibilità della questione pregiudiziale non può essere desunta – diversamente da quanto sostenuto dalla Commissione – neanche dalle più recenti decisioni della Corte nelle cause ANGED⁷⁹, riguardante un'imposta sul settore al dettaglio (basata sulla superficie) spagnola. Tale procedimento dinanzi al giudice nazionale aveva ad oggetto la verifica della legge stessa (con effetto erga omnes) e non soltanto la verifica del singolo avviso di accertamento. In tal sede, ulteriori considerazioni concernenti l'articolo 107 TFUE sono risultate perlomeno utili per il giudice del rinvio.

139. La Tesco conserva la possibilità di ottenere un esame astratto della legge dinanzi ad un giudice nazionale. Tuttavia, le questioni sollevate dal giudice del rinvio si limitano, nel caso di specie, all'avviso di accertamento nei confronti della Tesco e quindi all'onere fiscale di un singolo.

140. Non sussiste pertanto né un motivo né una necessità di discostarsi dall'attuale giurisprudenza della Corte, secondo la quale il debitore di un tributo non può eccepire che l'esenzione di cui fruiscono altre imprese costituirebbe un aiuto di Stato per sottrarsi al pagamento del tributo medesimo⁸⁰. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pertanto già irricevibile con riferimento alla sua seconda e terza questione.

2. In subordine: valutazione giuridica

141. Qualora la Corte dovesse ciononostante affermare la ricevibilità della seconda e della terza questione, essa dovrebbe verificare se nella tassazione ridotta (connessa al fatturato) delle medie imprese e rispettivamente nell'esenzione (connessa al fatturato) delle imprese più piccole, sia ravvisabile un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

142. Secondo costante giurisprudenza della Corte, la qualificazione come «aiuto di Stato» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, esige, in primo luogo, che si tratti di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento dev'essere idoneo a 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 concorrenza⁸¹.

⁷⁷ Regolamento del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo [108 TFUE] (GU 1999, L 83, pag. 1).

⁷⁸ Sentenza del 6 novembre 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione, Commissione/Scuola Elementare Maria Montessori e Commissione/Ferracci (cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873, punto 79); v. in tal senso, quand'anche in un altro contesto, già sentenza del 3 marzo 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, punto 42).

⁷⁹ Sentenze del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); del 26 aprile 2018, ANGED (cause riunite C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281), e del 26 aprile 2018, ANGED (cause riunite C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291).

⁸⁰ Sentenze del 6 ottobre 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punto 21); del 15 giugno 2006, Air Liquide Industries Belgium (cause riunite C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punti 43 e segg.); del 27 ottobre 2005, Distribution Casino France e a. (cause riunite da C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e da C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, punti 42 e segg.), nonché del 20 settembre 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punto 80 e la giurisprudenza ivi citata).

⁸¹ Sentenze del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 38); del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 53), e del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punto 40).

a) Sulla nozione di vantaggio

143. Secondo costante giurisprudenza della Corte, sono considerati aiuti di Stato gli interventi che, sotto qualsiasi forma, siano atti a favorire direttamente o indirettamente determinate imprese, o che debbano essere considerati come un vantaggio economico che l'impresa beneficiaria non avrebbe ottenuto in condizioni di mercato normali⁸².

144. Anche un vantaggio fiscale che, pur non essendo collegato al trasferimento di risorse statali, ponga tuttavia i soggetti beneficiari in una posizione più favorevole dal punto di vista finanziario rispetto agli altri contribuenti, può ricadere nell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE⁸³. Sono, in particolare, considerati aiuti gli interventi i quali, in varie forme, allevino gli oneri gravanti *di regola* sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, presentino la stessa natura e producano identici effetti⁸⁴.

145. Anche nel caso di specie è dubbia la sussistenza di un vantaggio selettivo. Per quanto attiene all'esenzione e alla tassazione ridotta, un vantaggio va già escluso. Tutte le imprese – quelle piccole così come quelle grandi – non vengono tassate con un fatturato fino a HUF 500 milioni, vengono tassate in maniera fortemente ridotta con un fatturato da HUF 500 milioni a HUF 30 miliardi e in maniera ridotta da HUF 30 miliardi a HUF 100 miliardi. Ciò vale anche per la Tesco.

146. Tutt'al più la diversa aliquota media risultante dalla progressione potrebbe costituire un vantaggio che favorisce il contribuente con un fatturato più basso.

b) Selettività del vantaggio nel diritto tributario

1) Criterio di valutazione per la selettività di una normativa tributaria generale

147. La giurisprudenza della Corte ribadisce costantemente, quale punto di partenza, il principio che un regime fiscale non è selettivo quando avvantaggia indistintamente l'insieme degli operatori economici⁸⁵. Neanche la circostanza che un regime fiscale avvantaggi soltanto quelle imprese che ne soddisfino i requisiti – nella specie, il mancato raggiungimento di determinate soglie – può, di per sé, conferire al medesimo carattere selettivo⁸⁶. Tuttavia, le leggi tributarie generali devono essere parimenti valutate alla luce del divieto di aiuti ai sensi dell'articolo 107 TFUE⁸⁷.

82 Sentenza del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 65), e del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 21).

83 V., inter alia, sentenze del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 23); del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 72), e del 15 marzo 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punto 14).

84 Sentenze del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 66); del 14 gennaio 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punto 33); del 19 marzo 2013, Bouygues e Bouygues Télécom/Commissione (cause riunite C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, punto 101), e del 15 marzo 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punto 13).

85 V., ex multis, sentenze del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 53 e segg.); del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 23); del 29 marzo 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punto 39); del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 73), e dell'8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punto 35).

86 V. in tal senso, in particolare, sentenze del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 24); del 28 giugno 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 94); del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (cause riunite 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).

87 V., inter alia, sentenze del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 23); del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 72), e del 15 marzo 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punto 14).

148. Determinante al riguardo è se i requisiti per il conseguimento del vantaggio fiscale previsti dal regime tributario nazionale siano stati scelti in modo non discriminatorio⁸⁸. A tal fine è necessaria, in un primo momento, l'individuazione del regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato. Successivamente, a fronte di tale regime tributario comune o «normale», occorre valutare se il vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata costituisca un'eccezione ingiustificata e presenti, dunque, carattere selettivo⁸⁹.

149. Tale selettività presuppone la sussistenza di una disparità di trattamento di imprese che si trovino in una situazione analoga, la quale non possa essere giustificata⁹⁰. In ultima analisi, tale verifica del carattere selettivo costituisce un esame della sussistenza di una discriminazione⁹¹.

150. In tal senso, una misura che deroghi all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora lo Stato membro de quo possa dimostrare che tale misura discenda direttamente dai principi informatori o basilari del proprio sistema tributario⁹². Distinzioni generali nell'ambito di un sistema tributario coerente possono pertanto difficilmente configurare un vantaggio selettivo.

151. Diversi avvocati generali⁹³ hanno espresso perplessità, in particolare con riguardo ai problemi in sede di determinazione del quadro di riferimento corretto e di una verifica generale del criterio di uguaglianza di tutte le normative tributarie nazionali, nel rispetto dell'autonomia fiscale degli Stati membri. È possibile tenerne conto impiegando un criterio di valutazione meno rigoroso con riferimento alla coerenza di una normativa tributaria generale. In forza di un simile approccio, distinzioni generali in sede di creazione del sistema di riferimento costituiscono misure selettive soltanto qualora esse, alla luce dell'obiettivo della legge, non si basino su alcun fondamento razionale. Tale meno rigoroso criterio di valutazione si applica, in particolare, laddove si tratti di leggi fiscali di nuova introduzione, come nel caso di specie.

152. Di conseguenza, un vantaggio selettivo viene in considerazione solo qualora, da un lato, tale misura (nella specie, l'aliquota d'imposta progressiva) introduca differenziazioni tra operatori che si trovino, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario dello Stato membro medesimo, in una situazione di fatto e di diritto manifestamente comparabile⁹⁴.

88 V., in tal senso, anche sentenze del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 54), e del 14 gennaio 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punto 53); espressamente anche al di fuori del diritto tributario v. sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 53 e 55).

89 V. al riguardo, ex multis, sentenza del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 36).

90 Sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 58); v. in tal senso sentenze del 29 marzo 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punto 40); dell'8 settembre 2011, Paint Graphos (cause riunite da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punti 64 e 65), nonché del 29 aprile 2004, Paesi Bassi/Commissione (C-159/01, EU:C:2004:246, punti 42 e 43).

91 Conclusioni dell'avvocato generale Bobek nella causa Belgio/Commissione (C-270/15 P, EU:C:2016:289, paragrafo 29).

92 Sentenze del 18 luglio 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punto 22), e dell'8 settembre 2011, Paint Graphos (cause riunite da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 65 e la giurisprudenza ivi citata).

93 V. conclusioni dell'avvocato generale Saugmandsgaard Øe nella causa A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Andres/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) e le mie conclusioni nella causa ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), nelle cause riunite ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2017:853) e nelle cause riunite ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2017:854).

94 V. sentenze del 21 dicembre 2016, Commissione/Aer Lingus e Ryanair Designated Activity (cause riunite C-164/15 P e C-165/15 P, EU:C:2016:990, punto 51); del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 54); del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 49 e 58); del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 35); del 18 luglio 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punto 19); del 29 marzo 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punto 42), e dell'8 settembre 2011, Paint Graphos (cause riunite da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 49).

153. Anche quando tale condizione è soddisfatta, secondo costante giurisprudenza, il vantaggio può essere giustificato, dall'altro lato, dalla natura o dagli obiettivi generali del sistema nel quale si inserisce, il che va tenuto in considerazione in particolare quando una disposizione fiscale si fonda direttamente sui principi informatori o basilari del sistema tributario nazionale⁹⁵, i quali devono essere semplicemente comprensibili. Inoltre, anche motivi comprensibili estranei al diritto tributario possono giustificare una differenziazione, come già affermato nella causa ANGED, ad esempio, per motivi connessi all'ambiente e alla pianificazione degli spazi in relazione ad un'imposta sulle superfici adibite al commercio al dettaglio⁹⁶.

154. Ad una lettura più attenta risulta che tale principio è anche alla base della fondamentale decisione nella causa Gibraltar⁹⁷, alla quale la Tesco⁹⁸ e la Commissione⁹⁹ si richiamano sostanzialmente nelle proprie osservazioni scritte. Anche in tale causa il quadro di riferimento era stato istituito per la prima volta per mezzo di una nuova legge e comportava di fatto la mancata imponibilità di imprese off-shore, sebbene la nuova normativa in materia di imposta sul reddito fosse intesa a tassare in eguale misura (anche in funzione della loro capacità economica) tutte le imprese. In tal caso, il legislatore aveva optato per criteri quali il monte salari e l'occupazione di immobili commerciali al fine di procedere ad una tassazione dei redditi basata sugli utili. La Corte – condizionata dal fatto che il Regno Unito non aveva invocato, nel procedimento in materia di aiuti, nessun motivo di giustificazione – ha accolto al riguardo l'incoerenza accertata dalla Commissione¹⁰⁰. Né il monte salari, né l'occupazione di immobili commerciali costituiscono fattori comprensibili per una tassazione del reddito generale ed uniforme, la quale costituiva l'obiettivo esplicito della legge nazionale.

155. L'incoerenza può costituire, in definitiva, un indice di un abuso della normativa tributaria. Da tale prospettiva, nel caso di specie, non è stato il contribuente a scegliere costruzioni abusive per sottrarsi all'imposta. Piuttosto lo Stato membro – secondo un apprezzamento oggettivo – ha «abusato» della propria normativa tributaria per accordare sovvenzioni a singole imprese eludendo la normativa in materia di aiuti.

2) Applicazione al caso di specie

156. La nuova imposta sul reddito per le imprese di commercio al dettaglio, progressiva e basata sul fatturato, dev'essere valutata in applicazione di tale criterio di esame. Si pone pertanto la questione se sia incoerente riscuotere da un'impresa di commercio al dettaglio con un fatturato elevato più imposte (in termini sia assoluti sia relativi) che da un'analoga società con un fatturato inferiore. Ci si chiede, del pari, se non sia incoerente che un contribuente con un solo negozio (nell'ambito di un'attività di franchising) sia gravato da un'aliquota media inferiore rispetto a quella di un contribuente con centinaia di negozi.

157. Occorre pertanto verificare, anzitutto, se sussista nei confronti di imprese che si trovano in una situazione analoga una disparità di trattamento non giustificabile nell'ambito del sistema tributario dello Stato membro.

95 V. sentenze del 18 luglio 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punto 22), e dell'8 settembre 2011, Paint Graphos (cause riunite da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punti 65 e 69); v. in tal senso, inter alia, anche sentenze del 9 ottobre 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punti 42 e 43); del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 145); dell'8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punto 42), e del 2 luglio 1974, Italia/Commissione (173/73, EU:C:1974:71, punto 33).

96 Sentenze del 26 aprile 2018, ANGED (cause riunite C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, punti 40 e segg.); del 26 aprile 2018, ANGED (cause riunite C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, punti 45 e segg.), e del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 52 e segg.).

97 V. sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 104).

98 V. punto 135 delle osservazioni scritte della Tesco.

99 V. punti 79 e segg. delle osservazioni scritte della Commissione.

100 V. sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 149).

i) Disparità di trattamento di imprese che si trovano in una situazione analoga

158. Ciò può essere agevolmente negato nel caso di un'imposta come quella in esame. Le imprese di commercio al dettaglio più grandi e più piccole si differenziano proprio in ragione del loro fatturato e della capacità economica che ne deriva. In base alla valutazione dello Stato membro, che nella specie non è manifestamente errata, esse non si trovano in una situazione di diritto e di fatto comparabile¹⁰¹.

159. Lo stesso vale per le possibilità delle imprese più grandi di ridurre al minimo una tassazione dei redditi basata sugli utili tramite costruzioni fiscali. Neanche il fatto che tale possibilità aumenti con le dimensioni di un'impresa appare manifestamente anomalo.

ii) In subordine: giustificazione della disparità di trattamento

160. Qualora la Corte dovesse ciononostante ritenere che la situazione di un'impresa di commercio al dettaglio che realizzi, ad esempio, un fatturato netto annuo EUR/HUF 500 000 e quella di un'analoga impresa con un fatturato netto annuo di EUR/HUF 100 miliardi siano comparabili, resta da verificare se possa essere giustificata la disparità di trattamento di un'imposta progressiva correlata alla diversa aliquota d'imposta media.

161. Decisiva è unicamente – come sottolineato anche dalla Corte nella decisione *World Duty Free*¹⁰² – la verifica della rispettiva disparità di trattamento alla luce dell'obiettivo perseguito dalla legge, in particolare qualora – come nella specie – non ricorra una deroga ad un quadro di riferimento, ma sia la legge stessa a costituire il quadro di riferimento.

162. Al riguardo rilevano non soltanto gli obiettivi menzionati espressamente nella legge nazionale, bensì anche quelli ricavabili in via esegetica dalla legge nazionale¹⁰³. Risulterebbe rilevante, altrimenti, soltanto la tecnica legislativa. Tuttavia, la Corte, nella propria giurisprudenza, ha sempre sottolineato che, in materia di aiuti, gli interventi statali devono essere valutati in funzione dei loro effetti e a prescindere dalle tecniche regolamentari utilizzate¹⁰⁴.

163. Pertanto, occorre accertare se l'andamento progressivo dell'imposta straordinaria ungherese non trovi il proprio fondamento nella specifica normativa fiscale, bensì persegua obiettivi ad essa esterni e non pertinenti¹⁰⁵.

164. Come esposto supra (paragrafi 106 e segg.), l'obiettivo della legge menzionato espressamente nel preambolo consiste nella tassazione della capacità economica, la quale, nel caso di specie, viene ricavata dall'entità del fatturato. Inoltre – il che è di per sé proprio di un'aliquota d'imposta progressiva e, quindi, inerente al sistema – viene perseguita anche una certa «funzione redistributiva», se gli operatori economicamente più forti sono chiamati a sostenere oneri fiscali maggiori rispetto agli

101 Nello stesso senso v. sentenza del 16 maggio 2019, Polonia/Commissione (cause riunite T-836/16 e T-624/17, EU:T:2019:338, punto 102).

102 Sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (cause riunite C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 54, 67 e 74).

103 In tal senso anche sentenza del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 45); diversamente ancora sentenza del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 52, 59 e 61) – sebbene alla base del tributo vi fosse anche l'idea della tassazione in funzione della capacità contributiva, la Corte ha esaminato soltanto i motivi, estranei al diritto tributario, della «protezione dell'ambiente» e della «pianificazione territoriale», menzionati espressamente nel preambolo.

104 Sentenze del 28 giugno 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 91); del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punto 47); del 26 aprile 2018, ANGED (cause riunite C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, punto 40); del 26 aprile 2018, ANGED (cause riunite C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, punto 35), e del 22 dicembre 2008, British Aggregates/Commissione (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punto 89).

105 In tal senso espressamente sentenza dell'8 settembre 2011, Paint Graphos (cause riunite da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 70).

operatori economicamente più deboli. Anche la Commissione riconosce, quale motivo di giustificazione, la «logica redistributiva» nella natura progressiva dell'imposta sul reddito nella sua comunicazione del 19 luglio 2016 sulla «Nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE» (in prosieguo: la «comunicazione»)¹⁰⁶.

165. Inoltre, dal processo legislativo comunicato alla Corte risulta che viene perseguita anche la prevenzione della mancata imposizione delle imprese con un fatturato più elevato, le quali contribuiscono poco o affatto al gettito dell'imposta sulle società in Ungheria.

166. Diversamente da quanto sembra sostenere la Commissione e come recentemente affermato anche dal Tribunale¹⁰⁷, una tassazione del reddito basata sugli utili non è neanche l'unica forma corretta («normale») di imposizione, bensì soltanto una *tecnica* impiegata per calcolare e assoggettare ad imposta in egual misura la capacità economica soggetta a tassazione del contribuente (v. al riguardo paragrafo 116).

167. È possibile – come esplicitamente sottolineato dalla Commissione all'udienza –, che la determinazione degli utili operata per mezzo di un raffronto del patrimonio aziendale sia più preciso di un collegamento al fatturato netto. Tuttavia, ritengo, da un lato, che la reiterata affermazione della Commissione secondo cui tale imposta «makes no sense» sia errata (v. già supra paragrafi 100 e segg.) e, dall'altro lato, che ciò che rileva per la normativa in materia di aiuti non è un regime tributario ragionevole o più preciso, bensì la sussistenza di effetti distorsivi della concorrenza fra due concorrenti.

168. Qualora, a fronte di un fatturato identico, debba essere versata la stessa imposta, non si configura una distorsione della concorrenza. Qualora, a fronte di un fatturato più elevato, debba essere parimenti corrisposta un'imposta più alta, ricorre la medesima «disparità di trattamento» che nel caso in cui, in presenza di un utile più elevato, debba essere versata un'imposta più elevata. Ciò vale nel caso di un'aliquota d'imposta proporzionale (in tal caso viene versata un'imposta più elevata in termini assoluti) e consegue, nel caso di un'aliquota d'imposta progressiva (in tal caso viene versata un'imposta più elevata sia in termini assoluti sia in termini relativi) dai summenzionati (paragrafi 164 e 106 e segg.) motivi di sistematica fiscale.

169. Il volume del fatturato è un indice (in ogni caso non manifestamente errato) di una certa capacità economica (al riguardo già supra, paragrafi 113 e segg.). In tal senso, il fatturato – come mostra la Commissione stessa con il progetto di un'imposta sui servizi digitali¹⁰⁸ – può essere considerato anche un indizio (di massima) di una maggiore forza economica e quindi di una capacità economica superiore.

170. La scelta di ridurre mediante l'applicazione di una soglia il numero degli stabilimenti commerciali soggetti all'imposta e, pertanto, oggetto di controllo, non è criticabile neppure sotto il profilo procedurale-amministrativo. Così, ad esempio, nel diritto dell'Unione in materia di IVA, le cosiddette piccole imprese (vale a dire le imprese il cui fatturato non supera un determinato «minimo esente») non sono neanche assoggettate ad imposta (v. articoli 282 e segg. della direttiva IVA).

¹⁰⁶ Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2016, C 262, pag. 1, (31), punto 139).

¹⁰⁷ Sentenza del 16 maggio 2019, Polonia/Commissione (cause riunite T-836/16 e T-624/17, EU:T:2019:338, punti 65 e segg.).

¹⁰⁸ Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018 COM(2018) 148 final.

171. Alla luce degli obiettivi perseguiti dalla legge, il criterio del fatturato in luogo dell'utile è inoltre comprensibile, in quanto il primo è più agevole da determinare (amministrazione semplice ed efficace¹⁰⁹) e più difficile da eludere rispetto, ad esempio, all'utile (cfr. al riguardo già supra, paragrafo 118). Anche la prevenzione di abusi nel diritto tributario può costituire un motivo di giustificazione nel diritto in materia di aiuti, come già dichiarato dalla Corte¹¹⁰.

172. A mio avviso, anche l'essenza del principio dello Stato sociale – al quale l'Unione europea ha aderito nell'articolo 3, paragrafo 3, TUE – giustifica un'aliquota d'imposta progressiva, la quale gravi in misura maggiore, anche in termini relativi, su coloro che dispongono di capacità economica superiore rispetto ai contribuenti che non lo sono altrettanto. Ciò vale in ogni caso per un'imposta che si applichi anche alle persone fisiche (v. articolo 3, paragrafi 1 e 2, della legge relativa all'imposta straordinaria).

3. Conclusione

173. In definitiva, la minore tassazione media (nella specie, delle imprese con fatturato inferiore) necessariamente connessa ad un'aliquota d'imposta progressiva non costituisce un vantaggio selettivo a favore di tali imprese.

D. Limiti alla riforma di avvisi di accertamento relativi ad imposte contrarie al diritto dell'Unione

174. Con la quarta questione, il giudice del rinvio chiede se sia contraria al diritto dell'Unione una pratica basata sull'articolo 124/B del codice di procedura tributaria, per effetto della quale il rimborso di imposte in contrasto con il diritto dell'Unione sia reso più difficile del rimborso di imposte illegittime per il solo diritto nazionale. Considero tale questione irricevibile per due ordini di motivi.

175. Secondo costante giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. La Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non presenti alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora essa non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni sottoposte¹¹¹.

176. Le disposizioni amministrative relative al diritto processuale rientrano nell'autonomia procedurale e istituzionale degli Stati membri, che è tuttavia limitata dai principi di effettività e di equivalenza¹¹².

177. Il carattere definitivo di una decisione amministrativa, acquisito alla scadenza di termini ragionevoli di ricorso o in seguito all'esaurimento dei mezzi di tutela giurisdizionale, contribuisce a tale certezza e da ciò deriva che il diritto dell'Unione non esige che un organo amministrativo sia, in linea di principio, obbligato a riesaminare una decisione amministrativa che ha acquisito tale carattere

109 La buona gestione amministrativa viene considerata un motivo di giustificazione anche dalla Commissione stessa – v. GU 2016, C 262, pag. 1, (31), punto 139.

110 Sentenza del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 51); analogamente già sentenza del 29 aprile 2004, GIL Insurance e a. (C-308/01, EU:C:2004:252, punti 73 e segg.).

111 Sentenze del 17 settembre 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punto 32); del 30 aprile 2014, Pflieger e a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punto 26); del 22 giugno 2010, Melki e Abdeli (cause riunite C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, punto 27), e del 22 gennaio 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punto 19).

112 V. in tal senso sentenze del 17 gennaio 2019, Dzivev e a. (C-310/16, EU:C:2019:30, punto 30), e del 2 maggio 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punto 29).

definitivo¹¹³. Gli Stati membri possono richiedere, in nome del principio della certezza del diritto, che una domanda di riesame e di rettifica di una decisione amministrativa divenuta definitiva e contraria al diritto dell'Unione così come interpretato successivamente dalla Corte venga presentata all'amministrazione competente entro un termine ragionevole¹¹⁴. A tal riguardo, sussiste peraltro, nel caso di specie – nella misura in cui si tratti della successiva modifica di un avviso di accertamento definitivo – una violazione del principio di equivalenza. Tuttavia, ciò presuppone un trattamento sfavorevole della fattispecie sotto il profilo del diritto dell'Unione.

178. Pertanto, la Corte non dispone, anzitutto, delle informazioni necessarie, dalle quali risulti effettivamente tale disparità di trattamento. In base al suo tenore letterale, l'articolo 124/B non distingue se il fondamento normativo dell'avviso di accertamento (la legge che ne è alla base) sia contrario al diritto dell'Unione o alla Costituzione. È quindi incomprensibile il motivo per il quale tale legge e la prassi della Corte suprema ungherese su di essa fondata renda più difficile il rimborso di imposte contrarie al diritto comunitario, ma non quello di imposte contrarie alla Costituzione. Nella domanda di pronuncia pregiudiziale le informazioni su una possibile prassi differente della Corte suprema ungherese non sono sufficientemente chiare. Le osservazioni in merito formulate dalle parti sono contraddittorie e non è chiaro se e qual modo tale pratica incida sul procedimento principale. Tale aspetto non ha potuto essere chiarito neanche su richiesta della Corte all'udienza.

179. D'altro canto, il contenuto normativo dell'articolo 124/B in combinato disposto con l'articolo 128, paragrafo 2, del codice di procedura tributaria sembra riferirsi alla modifica di un'imposta già definitivamente accertata. Anche nelle proprie osservazioni scritte, la Tesco si è limitata ad affermare che dette disposizioni rendono più difficile l'autorettifica (vale a dire la rettifica della dichiarazione da parte dello stesso contribuente). Nel caso di specie, però, non si tratta di un'autorettifica, bensì di un ricorso di annullamento di un avviso di accertamento emesso a posteriori, dunque di un'imposta non ancora accertata con effetto definitivo. In ogni caso, l'esclusione dell'impugnazione e della modifica di un avviso di accertamento impugnato non ha però luogo attraverso le menzionate disposizioni della normativa ungherese.

180. È probabilmente anche per questo motivo che il giudice del rinvio si limita a menzionare il fatto che la Tesco «ha chiesto al giudice nell'ambito del procedimento» di azzerare il debito fiscale. Il fatto che ciò sia avvenuto nel procedimento pendente nell'ambito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento e sia pertinente in quella sede non risulta chiaro e non è stato nemmeno affermato dalla Tesco all'udienza. Al contrario, l'Ungheria ha ivi espressamente confermato, in risposta alle domande della Corte, che nel presente procedimento non sarebbe precluso al giudice del rinvio di annullare l'avviso di accertamento impugnato, qualora la Corte rilevasse che la legge relativa all'imposta straordinaria speciale è contraria al diritto dell'Unione. La quarta questione non è quindi rilevante ai fini della decisione sull'impugnazione dell'avviso di accertamento proposta dalla Tesco ed è pertanto di natura ipotetica.

¹¹³ In tal senso espressamente sentenza del 13 gennaio 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punto 24).

¹¹⁴ Sentenza del 12 febbraio 2008, Kempster (C-2/06, EU:C:2008:78, punto 59) ove citazione delle sentenze del 24 settembre 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, punto 34); del 17 luglio 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, punto 48), e del 16 dicembre 1976, Rewe-Zentralfinanz e Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, punto 5).

VI. Soluzione suggerita

181. Sulla base dei suesposti motivi, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria) come segue:

1. La differente tassazione risultante da un'aliquota progressiva non costituisce una restrizione indiretta della libertà di stabilimento ai sensi dell'articolo 49 in combinato disposto con l'articolo 54 TFUE. Ciò vale anche qualora, nel caso di un'imposizione del reddito basata sul fatturato, le imprese con fatturato più elevato siano assoggettate ad imposta in maniera più gravosa e siano detenute di fatto, in via maggioritaria, da azionisti stranieri, salvo che a carico dello Stato membro possa essere dimostrato al riguardo un abuso. Tale ipotesi non ricorre nel caso di specie.
2. La differente tassazione risultante da un'aliquota d'imposta progressiva non costituisce un vantaggio selettivo a favore delle imprese con fatturato inferiore (e, quindi, neppure un aiuto), né può essere invocata da un'impresa con un fatturato più elevato per sottrarsi ai propri obblighi tributari.