



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

3 marzo 2020 \*

«Rinvio pregiudiziale – Libertà di stabilimento – Imposta sul volume d'affari nel settore del commercio al dettaglio in negozio – Imposta progressiva che grava maggiormente sulle imprese appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri che sulle imprese nazionali – Scaglioni dell'imposta progressiva applicabili a tutti i soggetti passivi – Neutralità dell'importo del volume d'affari quale criterio distintivo – Capacità contributiva dei soggetti passivi – Aiuti di Stato»

Nella causa C-323/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria), con decisione del 19 marzo 2018, pervenuta in cancelleria il 16 maggio 2018, nel procedimento

**Tesco-Global Áruházak Zrt.**

contro

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vicepresidente, J.-C. Bonichot (relatore) ed E. Regan, presidenti di sezione, P.G. Xuereb, L.S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe e N. Piçarra, giudici,

avvocato generale: J. Kokott,

cancelliere: R. Şereş, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 29 aprile 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Tesco-Global Áruházak Zrt., da Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér, G. Koós e D.R. Gesztelyi, in qualità di agenti;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, M. Rzotkiewicz e A. Kramarczyk, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal e A. Armenia, in qualità di agenti,

\* Lingua processuale: l'ungherese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 luglio 2019,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 18, 26, 49, da 54 a 56, 63, 65, 107, 108 e 110 TFUE, nonché dei principi di effettività, di primato del diritto dell'Unione e di equivalenza processuale.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Tesco-Global Áruházak Zrt. (in prosieguo: la «Tesco») e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria, in prosieguo: la «direzione dei ricorsi») in merito al pagamento di un'imposta sul volume d'affari nel settore del commercio al dettaglio in negozio (in prosieguo: l'«imposta straordinaria»).

### **Contesto normativo ungherese**

- 3 Il preambolo dell'egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (legge XCIV del 2010 relativa all'imposta straordinaria su determinati settori; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori») così recita:

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

- 4 L'articolo 1 della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori dispone quanto segue:

«Ai fini della presente legge, si intende per:

1. attività di commercio al dettaglio in negozio: conformemente al 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 e del commercio all'ingrosso di motocicli, nonché nei settori dal n. 47.1 al n. 47.9.

(...)

5. fatturato netto: nel caso di un contribuente soggetto alla normativa contabile, il fatturato netto proveniente dalle vendite ai sensi della normativa contabile; nel caso di un contribuente soggetto ad imposta semplificata sui redditi d'impresa e non rientrante nella sfera di applicazione della normativa contabile, il fatturato al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi della legge relativa al regime impositivo; nel caso di un contribuente soggetto all'imposta sui redditi delle persone fisiche, i singoli ricavi al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi della legge relativa alle imposte sui redditi».

- 5 Ai sensi dell'articolo 2 della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori:

«Sono soggetti all'imposta:

a) il commercio al dettaglio in negozio,

(...))».

6 L'articolo 3 della medesima legge 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 all'imposta le organizzazioni e i singoli non residenti, per le attività soggette ad imposta di cui all'articolo 2, laddove svolgano tali attività sul mercato interno tramite filiali».

7 L'articolo 4, paragrafo 1, di tale legge enuncia quanto segue:

«La base imponibile è costituita dal fatturato netto del soggetto passivo risultante da un'attività ai sensi dell'articolo 2 (...)».

8 L'articolo 5 della medesima legge prevede quanto segue:

«L'aliquota applicabile:

«a) 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 ungheresi (HUF)], allo 0,1% per lo scaglione superiore a 500 milioni di HUF ma inferiore a 30 miliardi di HUF, allo 0,4% per lo scaglione superiore a 30 miliardi di HUF ma inferiore a 100 miliardi di HUF, e al 2,5% per lo scaglione superiore a 100 miliardi di HUF,

(...)».

9 L'articolo 124/B dell'adózáás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge XCII del 2003 sul sistema tributario) così dispone:

«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 europea o il contrasto di un atto di autogestione amministrativa con altra norma giuridica, sempreché la decisione dell'Alkotmánybíróság [(Corte costituzionale, Ungheria)], 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».

10 L'articolo 128, paragrafo 2, di detta legge prevede 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».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

11 La Tesco è una società commerciale di diritto ungherese specializzata nel commercio al dettaglio e all'ingrosso in negozio. Essa fa parte di un gruppo avente sede nel Regno Unito e rappresenta la catena di commercio al dettaglio che ha realizzato il fatturato più elevato sul mercato ungherese nel periodo compreso tra il 1° marzo 2010 e il 28 febbraio 2013.

- 12 La Tesco è stata oggetto di un accertamento fiscale effettuato dal Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, direzione delle imposte per i grandi contribuenti, Ungheria; in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado») e riguardante la globalità delle imposte versate e degli aiuti pubblici percepiti nel corso del periodo citato.
- 13 A seguito dell'accertamento stesso, l'autorità tributaria di primo grado ha applicato alla Tesco una rettifica riguardante, segnatamente, l'imposta straordinaria per un importo di HUF 1 396 684 000 (circa EUR 4 198 852), e ha riscontrato un'eccedenza, in favore di quest'ultima, pari a HUF 17 900 000 (circa EUR 53 811) a titolo di questa stessa imposta. In totale, HUF 4 634 131 000 (circa EUR 13 931 233) sono stati considerati come imposte non versate, che hanno dato luogo a una sanzione tributaria pari a HUF 873 760 000 (circa EUR 2 626 260) e ad una penalità di mora pari a HUF 956 812 000 (circa EUR 2 875 889).
- 14 Investita di un ricorso amministrativo avverso la decisione dell'autorità tributaria di primo grado, la direzione dei ricorsi ha confermato tale decisione per quanto riguarda l'imposta straordinaria. Per contro, detta decisione è stata riformata con riferimento all'eccedenza d'imposta constatata in favore della Tesco, che è stata fissata in HUF 249 254 000 (circa EUR 749 144), e alla rettifica a suo carico, fissata in HUF 3 058 090 000 (circa EUR 9 191 226), di cui HUF 3 013 077 000 (circa EUR 9 070 000) considerati come imposte non versate. Oltre a tale debito tributario, la direzione dei ricorsi ha ingiunto alla Tesco di corrispondere HUF 1 396 684 000 (circa EUR 4 198 378) a titolo di imposta straordinaria e di versare una sanzione tributaria pari a HUF 468 497 000 (circa EUR 1 408 284), nonché una penalità di mora pari a HUF 644 890 000 (circa EUR 1 938 416).
- 15 La Tesco ha impugnato la decisione della direzione dei ricorsi dinanzi al Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria). A suo avviso, l'obbligo di versamento dell'imposta straordinaria che le è stato imposto è infondato e adduce che la normativa attinente a tale imposta pregiudica la libertà di stabilimento, la libera prestazione di servizi e la libera circolazione dei capitali. Inoltre, tale normativa violerebbe il principio di uguaglianza, costituirebbe un aiuto di Stato vietato e risulterebbe contraria all'articolo 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).
- 16 La Tesco sostiene in particolare che, a causa del sistema di aliquote fortemente progressivo dell'imposta straordinaria e della struttura del mercato ungherese del commercio al dettaglio, tutte le società appartenenti agli scaglioni più bassi sono società detenute da persone fisiche o giuridiche ungheresi, che rientrano in sistemi di franchigia. Al contrario, quelle riconducibili allo scaglione più elevato sarebbero, con una sola eccezione, imprese collegate a società aventi sede in un altro Stato membro. Pertanto, sulle società appartenenti a persone fisiche o giuridiche straniere graverebbe una parte sproporzionata dell'onere di detta imposta.
- 17 Il giudice del rinvio ritiene che la legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori possa risultare contraria agli articoli 18, 26, 49, da 54 a 56, 63, 65, 107, 108 e 110 TFUE, in quanto, in particolare, l'onere fiscale effettivo di tale imposta grava principalmente sui soggetti passivi con azionariato estero. Esso rileva che la Corte, nella sua sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), ha esaminato la regola di consolidamento applicata in tale ambito e ha concluso nel senso dell'esistenza di una discriminazione indiretta.
- 18 Inoltre, il giudice del rinvio si interroga sulla conformità della legge XCII del 2003 sul sistema tributario ai principi di equivalenza processuale, di primato e di effettività del diritto dell'Unione.

19 In tali circostanze, il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre 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 devono 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 o 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 estendono 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».

### **Sulla domanda di riapertura della fase orale del procedimento**

- 20 A seguito della presentazione delle conclusioni dell'avvocato generale, la Tesco, con atto depositato presso la cancelleria della Corte il 2 settembre 2019, ha chiesto che fosse disposta la riapertura della fase orale del procedimento, ai sensi dell'articolo 83 del regolamento di procedura della Corte.
- 21 A sostegno della sua domanda, la Tesco ha manifestato il proprio dissenso rispetto alle suddette conclusioni, in particolare rispetto a taluni elementi fattuali del procedimento ivi esposti.
- 22 Occorre ricordare, tuttavia, per un verso, che lo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e il regolamento di procedura della Corte non prevedono la facoltà, per gli interessati contemplati dall'articolo 23 di tale Statuto, di formulare osservazioni in risposta alle conclusioni presentate dall'avvocato generale (sentenza del 6 marzo 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punto 26).
- 23 Per altro verso, ai sensi dell'articolo 252, secondo comma, TFUE, l'avvocato generale presenta pubblicamente, con assoluta imparzialità e in piena indipendenza, conclusioni motivate sulle cause che, conformemente allo Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, richiedono il suo intervento. La Corte non è vincolata né a tali conclusioni né alle motivazioni in base alle quali l'avvocato generale giunge a formularle. Di conseguenza, il disaccordo di una parte con le conclusioni dell'avvocato generale, quali che siano le questioni da esso ivi esaminate, non può costituire, di per sé, un motivo che giustifichi la riapertura della fase orale (sentenza del 6 marzo 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punto 27).
- 24 Ciò premesso, dopo aver sentito l'avvocato generale, la Corte può, in qualunque momento, disporre la riapertura della fase orale del procedimento, conformemente all'articolo 83 del suo regolamento di procedura, in particolare laddove ritenga di non essere sufficientemente istruita o, ancora, qualora la causa debba essere decisa sulla base di un argomento che non sia stato oggetto di discussione tra le parti (sentenza del 6 marzo 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punto 28).
- 25 Nel caso di specie, poiché la Tesco si limita a formulare osservazioni sulle conclusioni dell'avvocato generale senza menzionare alcun nuovo argomento sulla base del quale la presente causa dovrebbe essere decisa, la Corte, sentito l'avvocato generale, considera di disporre di tutti gli elementi necessari per statuire e che questi ultimi sono stati oggetto di discussione tra gli interessati.
- 26 Alla luce di quanto precede, la domanda di riapertura della fase orale del procedimento dev'essere respinta.

### **Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale**

- 27 Ad avviso del governo ungherese, il giudice del rinvio non precisa né quali disposizioni della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori possano risultare contrarie al diritto dell'Unione, né le ragioni che lo hanno indotto a interrogarsi sull'interpretazione delle disposizioni del Trattato e dei principi fondamentali del diritto dell'Unione menzionati nella decisione di rinvio.
- 28 Tuttavia, occorre constatare che gli elementi forniti dal giudice del rinvio consentono di determinare la portata della domanda di pronuncia pregiudiziale e il contesto, segnatamente giuridico, nell'ambito del quale quest'ultima è stata proposta. Pertanto, la decisione di rinvio, che esprime i dubbi di tale giudice per quanto riguarda la compatibilità della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori con il diritto dell'Unione, precisa in maniera sufficiente le ragioni che hanno indotto detto giudice a ritenere che fosse necessaria un'interpretazione del diritto dell'Unione ai fini della soluzione della controversia principale.
- 29 La domanda di pronuncia pregiudiziale è pertanto ricevibile.

## Sulle questioni pregiudiziali

### *Sulle questioni seconda e terza*

- 30 Il governo ungherese e la Commissione europea affermano che i debitori di un'imposta non possono eccepire che l'esenzione di cui fruiscono altri soggetti costituisce un aiuto di Stato illegittimo per sottrarsi al pagamento della predetta imposta, cosicché la seconda e la terza questione sono irricevibili.
- 31 Occorre anzitutto ricordare, a tal proposito, che l'articolo 108, paragrafo 3, TFUE istituisce un controllo preventivo sui progetti di aiuti nuovi. Il regime a carattere preventivo così organizzato mira a far sì che venga data esecuzione solo ad aiuti compatibili. Al fine di conseguire tale obiettivo, l'attuazione di un progetto d'aiuto viene differita fino a che, con la decisione definitiva della Commissione, non venga dissipato il dubbio circa la compatibilità dell'aiuto stesso (sentenze del 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, punti 25 e 26, e del 5 marzo 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, punto 84).
- 32 L'istituzione di questo sistema di controllo spetta, da un lato, alla Commissione e, dall'altro, ai giudici nazionali, fermo restando che i loro rispettivi ruoli sono complementari ma distinti (sentenza del 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 Mentre la valutazione della compatibilità di misure di aiuto con il mercato interno rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che agisce sotto il controllo dei giudici dell'Unione, i giudici nazionali provvedono alla salvaguardia, fino alla decisione definitiva della Commissione, dei diritti dei singoli di fronte ad un'eventuale violazione, da parte delle autorità statali, del divieto previsto dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE (sentenza del 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, punto 28).
- 34 L'intervento da parte dei giudici nazionali discende dall'effetto diretto riconosciuto al divieto di esecuzione di progetti di aiuto, sancito dalla disposizione citata. L'immediata applicabilità del divieto di esecuzione si estende a qualsiasi aiuto che sia stato posto in esecuzione senza essere notificato (sentenze del 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, punto 29, e del 5 marzo 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, punto 88).
- 35 I giudici nazionali devono assicurare ai singoli che saranno tratte tutte le conseguenze di una violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, ultima frase, TFUE, conformemente al loro diritto nazionale, per quanto concerne sia la validità degli atti di esecuzione, sia il recupero degli aiuti finanziari concessi in violazione di tale disposizione o di eventuali misure provvisorie (sentenze del 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, punto 30, e del 5 marzo 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, punto 89).
- 36 La Corte ha tuttavia parimenti dichiarato che l'eventuale illegittimità, alla luce delle norme del diritto dell'Unione relative agli aiuti di Stato, dell'esenzione da un'imposta non è idonea a incidere sulla legittimità della riscossione dell'imposta stessa, ragion per cui il debitore della stessa non può eccepire che l'esenzione di cui beneficiano altre persone costituisce un aiuto di Stato per sottrarsi al pagamento della medesima imposta (v., in tal senso, sentenze del 27 ottobre 2005, *Distribution Casino France e a.*, da C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e da C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, punto 44; del 15 giugno 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punto 43, e del 26 aprile 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, punto 26).

- 37 Ciò non vale tuttavia qualora la controversia di cui al procedimento principale verta non già su una domanda di esenzione dall'imposta contestata, bensì sulla legittimità delle norme ad essa relative alla luce del diritto dell'Unione (sentenza del 26 aprile 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punto 26).
- 38 Peraltro, la Corte ha ripetutamente dichiarato che le imposte non rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE in materia di aiuti di Stato, salvo che costituiscano la modalità di finanziamento di una misura di aiuto, formandone così parte integrante. Quando le modalità di finanziamento di un aiuto mediante un tributo costituiscono parte integrante della misura di aiuto, le conseguenze derivanti dalla violazione, da parte delle autorità nazionali, del divieto di esecuzione sancito dall'articolo 108, paragrafo 3, ultima frase, TFUE, devono trovare applicazione anche relativamente a tale aspetto della misura di aiuto, di modo che le autorità nazionali sono tenute, in via di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (sentenza del 20 settembre 2018, Carrefour Hypermarchés e a., C-510/16, EU:C:2018:751, punto 14 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 A tale riguardo occorre rammentare che, affinché un tributo possa ritenersi parte integrante di una misura di aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra il tributo e l'aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, nel senso che il gettito del tributo viene necessariamente destinato al finanziamento dell'aiuto e incide direttamente sulla sua entità (sentenze del 15 giugno 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punto 46, e del 7 settembre 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, punto 44).
- 40 Pertanto, in mancanza di un vincolo di destinazione tra il tributo e l'aiuto, l'eventuale illegittimità, alla luce del diritto dell'Unione, della misura di aiuto contestata non è tale da incidere sulla legittimità del tributo stesso, di modo che le imprese che ne sono debentrici non possono eccepire che la misura fiscale di cui fruiscono altre persone costituisce un aiuto di Stato per sottrarsi al pagamento del detto tributo o per ottenerne il rimborso (v., in tal senso, sentenze del 5 ottobre 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punto 51, e del 26 aprile 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punto 26).
- 41 Nel caso di specie, la controversia principale verte su una domanda di sgravio dall'imposta straordinaria presentata dalla Tesco presso l'amministrazione tributaria ungherese. Come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 132 delle sue conclusioni, l'onere fiscale della Tesco deriva da un'imposta generale il cui gettito confluisce nel bilancio generale dello Stato, senza essere specificamente destinato al finanziamento di un vantaggio a favore di una particolare categoria di soggetti passivi.
- 42 Ne consegue che, anche supponendo che l'esenzione di fatto dall'imposta straordinaria di cui beneficiano taluni soggetti passivi possa essere qualificata come aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, non sussiste alcun vincolo di destinazione tra l'imposta stessa e la misura di esenzione di cui trattasi nel procedimento principale.
- 43 Da ciò deriva che l'eventuale illegittimità, alla luce del diritto dell'Unione, dell'esenzione dall'imposta straordinaria di cui beneficiano taluni soggetti passivi non è tale da inficiare la legittimità di tale imposta, di per se stessa, cosicché la Tesco non può far valere, dinanzi ai giudici nazionali, l'illegittimità di tale esenzione di fatto per sottrarsi al versamento di detta imposta o per ottenerne il rimborso.
- 44 Da quanto precede risulta che la seconda e la terza questione sono irricevibili.



### *Sulla prima questione*

#### *Sulla ricevibilità*

- 45 Il governo ungherese sostiene che una risposta alla prima questione non è necessaria ai fini della soluzione della controversia principale, in quanto la Corte si è già pronunciata, nella sua sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori.
- 46 In proposito occorre ricordare che, anche in presenza di una giurisprudenza della Corte che risolve il punto di diritto considerato, i giudici nazionali mantengono la completa libertà di adire la Corte qualora lo ritengano opportuno, senza che il fatto che le disposizioni di cui si chiede l'interpretazione siano già state interpretate dalla Corte abbia l'effetto di ostacolare una nuova pronuncia da parte della stessa (sentenza del 6 novembre 2018, *Bauer e Willmeroth*, C-569/16 e C-570/16, EU:C:2018:871, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).
- 47 Ne consegue che la circostanza che, nella sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), la Corte abbia già interpretato il diritto dell'Unione alla luce della stessa normativa nazionale di cui al procedimento principale non può, di per sé, comportare l'irricevibilità delle questioni sollevate nell'ambito della presente causa.
- 48 Oltretutto, il giudice del rinvio sottolinea che, nella sua sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), la Corte ha esaminato, nell'ambito dell'imposta straordinaria sull'attività di commercio al dettaglio, l'effetto prodotto dall'applicazione della regola di consolidamento dei fatturati realizzati da imprese collegate, ai sensi della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori. Tuttavia, per dirimere la controversia principale esso ritiene necessario stabilire se il sistema di aliquote progressivo per scaglioni dell'imposta straordinaria possa avere, di per se stesso e indipendentemente dall'applicazione di tale regola di consolidamento, un carattere indirettamente discriminatorio nei confronti dei soggetti passivi controllati da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri, che ne sopportano l'onere fiscale effettivo e, pertanto, se possa essere contrario agli articoli 49 e 54 TFUE.
- 49 Ciò considerato, la prima questione è ricevibile.

#### *Nel merito*

- 50 Poiché la questione pregiudiziale si riferisce a diverse disposizioni del Trattato, ossia a quelle relative, rispettivamente, alla libertà di stabilimento, alla libera prestazione di servizi e alla libera circolazione dei capitali, nonché a quelle contenute agli articoli 18, 26 e 110 TFUE, occorre anzitutto precisare la portata di tale questione in funzione delle specificità della controversia principale.
- 51 A tal riguardo, da giurisprudenza ben consolidata risulta che dev'essere preso in considerazione l'oggetto della normativa in questione (sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).
- 52 Ricade nella sfera di applicazione dell'articolo 49 TFUE, relativo alla libertà di stabilimento, una normativa nazionale volta ad applicarsi alle sole partecipazioni che consentano di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di una società e di determinarne le attività (sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punto 22).
- 53 Orbene, la controversia principale si riferisce all'aliquota d'imposta asseritamente discriminatoria applicata, a titolo di imposta straordinaria, ai soggetti passivi che sono controllati da cittadini o da società di altri Stati membri.

- 54 Ciò premesso, la domanda di pronuncia pregiudiziale è relativa all'interpretazione delle disposizioni del Trattato riguardanti la libertà di stabilimento. Non occorre, quindi, procedere all'interpretazione degli articoli 56, 63 e 65 TFUE, attinenti alla libera prestazione dei servizi e alla libera circolazione dei capitali.
- 55 Occorre inoltre ricordare che l'articolo 18 TFUE è destinato ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione per le quali il Trattato non stabilisca regole specifiche di non discriminazione. Orbene, il principio di non discriminazione è attuato, nella sfera del diritto di stabilimento, dall'articolo 49 TFUE (sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).
- 56 Pertanto, non occorre nemmeno procedere all'interpretazione dell'articolo 18 TFUE, né dell'articolo 26 TFUE.
- 57 Infine, come risulta dal punto 27 della sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), considerato che non risulta che l'imposta straordinaria colpisca più pesantemente i prodotti provenienti da altri Stati membri rispetto ai prodotti nazionali, l'interpretazione dell'articolo 110 TFUE risulta priva di pertinenza nell'ambito della controversia principale.
- 58 Da quanto precede risulta che la prima questione deve essere considerata come diretta ad accertare se gli articoli 49 e 54 TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro relativa ad un'imposta sul fatturato, il cui carattere fortemente progressivo implichi che le imprese controllate direttamente o indirettamente da cittadini di altri Stati membri o da società aventi sede in un altro Stato membro ne sopportano in via principale l'onere effettivo.
- 59 Secondo una giurisprudenza costante, la libertà di stabilimento mira ad assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante ai cittadini di altri Stati membri e alle società contemplate dall'articolo 54 TFUE, e vieta, per quanto concerne le società, qualsiasi discriminazione fondata sul luogo in cui si trova la sede (sentenza del 26 aprile 2018, *ANGED*, C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, punto 16 e giurisprudenza ivi citata).
- 60 Per essere effettiva, la libertà di stabilimento deve contemplare la possibilità per una società di invocare una restrizione a tale libertà di un'altra società ad essa collegata, nei limiti in cui tale restrizione incide sull'imposizione che la riguarda (v., in tal senso, sentenza del 1° aprile 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e a.*, C-80/12, EU:C:2014:200, punto 23).
- 61 Nel caso di specie, la Tesco ha sede in Ungheria, ma fa parte di un gruppo la cui società madre ha sede nel Regno Unito. Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 41 delle sue conclusioni, poiché tale società madre esercita la propria attività nel mercato ungherese tramite una controllata, la sua libertà di stabilimento può essere pregiudicata da qualsiasi restrizione che colpisca quest'ultima. Pertanto, contrariamente a quanto sostiene il governo ungherese, nel procedimento principale può essere validamente invocata una restrizione alla libertà di stabilimento di detta società madre.
- 62 A tal proposito, sono vietate non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla sede delle società, ma anche qualsiasi forma dissimulata di discriminazione che, in applicazione di altri criteri di distinzione, conduca di fatto allo stesso risultato (sentenze del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punto 30, e del 26 aprile 2018, *ANGED*, C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, punto 17).
- 63 Peraltro, un prelievo obbligatorio che prevede un criterio di differenziazione apparentemente obiettivo ma che sfavorisce nella maggior parte dei casi, tenuto conto delle loro caratteristiche, le società aventi sede in un altro Stato membro e che si trovano in una situazione comparabile a quelle aventi sede

nello Stato membro di imposizione, costituisce una discriminazione indiretta basata sul luogo della sede delle società, vietata dagli articoli 49 e 54 TFUE (sentenza del 26 aprile 2018, ANGED, C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, punto 18).

- 64 Nel caso di specie, la legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori non opera alcuna distinzione tra le imprese in base al luogo in cui hanno la loro sede societaria. Infatti, tutte le imprese operanti in Ungheria nel settore del commercio al dettaglio in negozio sono soggette a tale imposta e le aliquote d'imposta rispettivamente applicabili ai diversi scaglioni di fatturato definiti da tale legge valgono per tutte le imprese in questione. Tale legge non introduce quindi alcuna discriminazione diretta.
- 65 Per contro, la Tesco e la Commissione sostengono che la forte progressività dell'imposta straordinaria ha l'effetto, di per se stessa, di favorire i soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche ungheresi a danno dei soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri, di modo che l'imposta straordinaria costituirebbe, tenuto conto delle sue caratteristiche, una discriminazione indiretta.
- 66 Come ricordato al punto 8 della presente sentenza, l'imposta straordinaria, che è un'imposta progressiva basata sul fatturato, comprende, per quanto riguarda l'attività di commercio al dettaglio in negozio, un primo scaglione tassato allo 0% per la parte della base imponibile non superiore a 500 milioni di HUF (ad oggi, circa 1,5 milioni di EUR), un secondo scaglione tassato allo 0,1% per la parte della base imponibile compresa tra 500 milioni e 30 miliardi di HUF (ad oggi, tra 1,5 milioni di EUR e 90 milioni di EUR circa), un terzo scaglione tassato allo 0,4% per la parte della base imponibile compresa tra i 30 miliardi e i 100 miliardi di HUF (ad oggi, tra 90 milioni di EUR e 300 milioni di EUR circa) e un quarto scaglione tassato al 2,5% per la parte della base imponibile superiore a 100 miliardi di HUF (ad oggi, 300 milioni di EUR circa).
- 67 Orbene, dalle cifre delle autorità ungheresi relative agli esercizi fiscali di cui trattasi nel caso di specie, come comunicate dalla Commissione e dall'Ungheria, risulta che, per il periodo di cui trattasi nel procedimento principale, per quanto riguarda l'attività di commercio al dettaglio in negozio, i soggetti passivi rientranti nel solo scaglione di base erano tutti soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche ungheresi, mentre quelli rientranti nel terzo e nel quarto scaglione erano in maggioranza soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri.
- 68 Inoltre, dalle osservazioni del governo ungherese risulta che, durante tale periodo, la maggior parte dell'imposta straordinaria è stata assolta da soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri. Secondo la Tesco e la Commissione, l'onere fiscale gravante su questi ultimi è stato quindi proporzionalmente superiore rispetto a quello gravante sui soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche ungheresi alla luce della loro base imponibile, essendo questi ultimi, di fatto, esenti dall'imposta straordinaria o assoggettati alla stessa solo in misura marginale e ad un'aliquota effettiva sostanzialmente inferiore rispetto ai soggetti passivi aventi un fatturato più elevato.
- 69 Occorre tuttavia, ricordare che, allo stato attuale dell'armonizzazione del diritto fiscale dell'Unione, gli Stati membri sono liberi di istituire il sistema fiscale che ritengono più idoneo, cosicché l'applicazione di una tassazione progressiva rientra nel potere discrezionale di ciascuno Stato membro (v., in tal senso, sentenze del 22 giugno 1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, punto 9, e del 6 dicembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, punti 51 e 53).
- 70 In tale contesto, e contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, un'imposizione progressiva può essere basata sul fatturato, in quanto, per un verso, l'importo del fatturato rappresenta un criterio distintivo neutro e, per altro verso, esso rappresenta un indicatore pertinente della capacità contributiva dei soggetti passivi.

- 71 Nel caso di specie, dagli elementi di cui dispone la Corte, in particolare dal passaggio del preambolo della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori, riportato al punto 3 della presente sentenza, risulta che, mediante l'applicazione di un regime fortemente progressivo basato sul fatturato, tale legge ha inteso tassare i soggetti passivi che dispongono di una capacità contributiva «superiore agli obblighi tributari generali».
- 72 La circostanza che la parte più rilevante di una siffatta imposta straordinaria venga sopportata da soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri non può essere tale da costituire, di per sé stessa, una discriminazione. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale, segnatamente, ai paragrafi 62, 65 e 78 delle sue conclusioni, una simile circostanza si spiega con il fatto che il mercato ungherese del commercio al dettaglio in negozio è dominato da siffatti soggetti passivi, che vi realizzano i fatturati più consistenti. Essa rappresenta quindi un indicatore contingente, se non addirittura aleatorio, che può risultare soddisfatto, peraltro anche nell'ambito di un sistema impositivo proporzionale, ogni qualvolta il mercato interessato sia dominato da imprese di altri Stati membri o di Stati terzi o da imprese nazionali appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri o di Stati terzi.
- 73 Occorre rilevare, peraltro, che lo scaglione di base tassato allo 0% non riguarda esclusivamente i soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche ungheresi, atteso che, come in ogni sistema impositivo progressivo, ogni impresa operante sul mercato interessato beneficia dell'abbattimento per la parte del suo fatturato che non supera la soglia corrispondente a tale scaglione.
- 74 Da tali elementi risulta che le aliquote fortemente progressive dell'imposta straordinaria non introducono, per loro stessa natura, alcuna discriminazione fondata sul luogo in cui si trova la sede delle società, tra soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche ungheresi e soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri.
- 75 Occorre inoltre sottolineare che la presente causa si distingue da quella sfociata nella sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Infatti, come risulta dai punti da 34 a 36 di tale sentenza, quest'ultima causa riguardava l'applicazione combinata di aliquote fortemente progressive di imposta sul fatturato e di una regola di consolidamento dei fatturati di imprese collegate, con la conseguenza che i soggetti passivi appartenenti a un gruppo di società erano tassati sulla base di un fatturato «fittizio». A questo proposito la Corte ha in sostanza dichiarato, ai punti da 39 a 41 di tale sentenza, che, ove si accertasse che, sul mercato della vendita al dettaglio in negozio nello Stato membro interessato, i contribuenti appartenenti a un gruppo di società e ricompresi nello scaglione più elevato dell'imposta straordinaria sono, nella maggior parte dei casi, «collegati», ai sensi della normativa nazionale, a società con sede in altri Stati membri, «l'applicazione del sistema di aliquote fortemente progressive dell'imposta straordinaria ad una base imponibile di fatturato consolidato» rischierebbe di operare, in particolare, a detrimento dei contribuenti «collegati» a siffatte società e costituirebbe quindi una discriminazione indiretta basata sulla sede delle società, ai sensi degli articoli 49 e 54 TFUE.
- 76 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano alla normativa di uno Stato membro che istituisce un'imposta fortemente progressiva sul volume d'affari, il cui onere effettivo è principalmente sostenuto da imprese controllate direttamente o indirettamente da cittadini di altri Stati membri o da società aventi sede in un altro Stato membro, in ragione del fatto che tali imprese realizzano i fatturati più consistenti sul mercato di cui trattasi.

### *Sulla quarta questione*

- 77 Alla luce delle considerazioni che precedono, non occorre rispondere alla quarta questione.

## Sulle spese

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

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

**Gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano alla normativa di uno Stato membro che istituisce un'imposta fortemente progressiva sul volume d'affari, il cui onere effettivo è principalmente sostenuto da imprese controllate direttamente o indirettamente da cittadini di altri Stati membri o da società aventi sede in un altro Stato membro, in ragione del fatto che tali imprese realizzano i fatturati più consistenti sul mercato di cui trattasi.**

Firme