

# DECISIONI

## DECISIONE (UE) 2016/1846 DELLA COMMISSIONE

del 4 luglio 2016

relativa alla misura SA.41187 (2015/C) (ex 2015/NN) «contributo sanitario delle imprese del settore del tabacco» alla quale l'Ungheria ha dato esecuzione

[notificata con il numero C(2016) 4049]

(Il testo in lingua ungherese è il solo facente fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in particolare l'articolo 108, paragrafo 2, primo comma,

visto l'accordo sullo Spazio economico europeo, in particolare l'articolo 62, paragrafo 1, lettera a),

dopo aver invitato gli interessati a presentare osservazioni a norma dei suddetti articoli <sup>(1)</sup> e tenuto conto di tali osservazioni,

considerando quanto segue:

### 1. PROCEDIMENTO

- (1) Nel marzo 2015, la Commissione è venuta a conoscenza di un nuovo contributo sanitario imposto dall'Ungheria alle imprese del settore del tabacco. Con lettera del 13 aprile 2015, la Commissione ha inviato all'Ungheria una richiesta di informazioni sulla misura, nella quale informava altresì le autorità ungheresi che avrebbe potuto adottare un'ingiunzione di sospensione ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio <sup>(2)</sup>.
- (2) Con lettera del 12 maggio 2015, l'Ungheria ha risposto a tale richiesta di informazioni. L'Ungheria non ha, tuttavia, formulato osservazioni sul fatto che la Commissione avrebbe potuto adottare un'ingiunzione di sospensione.
- (3) Il 15 luglio 2015, la Commissione ha informato l'Ungheria di aver avviato il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 2, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in appresso, «il trattato») in merito al contributo sanitario imposto alle imprese del settore del tabacco (in appresso, «decisione di avvio del procedimento»). Nella decisione di avvio del procedimento la Commissione ha altresì ordinato l'immediata sospensione della misura.
- (4) La decisione di avvio del procedimento è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* <sup>(3)</sup>. Contestualmente la Commissione ha chiesto alle parti interessate di presentare osservazioni sulla misura.
- (5) Due parti interessate hanno fatto pervenire osservazioni alla Commissione. Il 20 ottobre 2015 la Commissione ha trasmesso tali osservazioni all'Ungheria, che ha avuto l'opportunità di rispondere, ma non si è avvalsa di tale possibilità.

### 2. DESCRIZIONE DETTAGLIATA DELLA MISURA

- (6) Il 16 dicembre 2014 il parlamento ungherese ha approvato la legge XCIV del 2014 sul contributo sanitario delle imprese del settore del tabacco per l'anno 2015 (in appresso, «la legge»). La legge prevede l'imposizione di una tassa, in appresso denominata «contributo sanitario», calcolata sul fatturato annuo proveniente dalla produzione e

<sup>(1)</sup> GU C 277 del 21.8.2015, pag. 24.

<sup>(2)</sup> Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 83, 27.3.1999, pag. 1).

<sup>(3)</sup> Cfr. nota a piè di pagina 1.

dal commercio di prodotti derivanti dal tabacco in Ungheria e si applica in aggiunta alle altre imposte a carico delle imprese attive in Ungheria, in particolare all'imposta sulle società. La tassa si applica su depositari autorizzati, importatori e operatori registrati di prodotti derivanti dal tabacco. L'obiettivo dichiarato della legge è raccogliere fondi per il finanziamento del sistema sanitario allo scopo di migliorare la qualità dei servizi sanitari.

- (7) Il contributo sanitario è calcolato sul fatturato annuo dell'anno precedente l'esercizio fiscale, generato dalla produzione e dal commercio di prodotti derivanti dal tabacco in Ungheria, a condizione che il fatturato derivante da tali attività sia pari ad almeno il 50 % del fatturato annuo complessivo dell'impresa. Non sono previste detrazioni di costi, a eccezione del costo di taluni investimenti effettuati nell'esercizio fiscale. Il contributo sanitario ha carattere progressivo. Il contributo applicabile varia in base al fatturato annuo del contribuente come segue:
- per la parte di fatturato al di sotto di 30 miliardi di HUF: 0,2 % con un minimo di 30 milioni di HUF,
  - per la parte di fatturato compresa tra 30 miliardi di HUF e 60 miliardi di HUF: 2,5 %,
  - per la parte di fatturato al di sopra di 60 miliardi di HUF: 4,5 %.
- (8) Ai sensi della sezione 6, paragrafo 6, della legge, l'obbligo fiscale derivante dal contributo sanitario può essere ridotto fino all'80 % del contributo versabile qualora l'impresa effettui investimenti in linea con la definizione di cui al punto 7 dell'articolo 3, paragrafo 4, della legge C del 2000 in materia di contabilità (\*). La riduzione è pari alla differenza positiva tra il 30 % dell'ammontare degli investimenti effettuati nell'esercizio fiscale e l'ammontare dei sussidi statali o dell'UE utilizzati per attuare il progetto d'investimento.
- (9) La legge prevede la trasmissione di una dichiarazione fiscale entro il 30 giugno 2015 e il pagamento del contributo sanitario entro 30 giorni da tale data.
- (10) La legge è entrata in vigore il 1° febbraio 2015 e nella sua versione iniziale avrebbe dovuto essere applicate provvisoriamente fino al 31 dicembre 2015. Il 24 giugno 2015 è stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale ungherese una modifica alla legge che ha reso permanente il contributo sanitario.

### 3. IL PROCEDIMENTO D'INDAGINE FORMALE

#### 3.1. Motivazioni per l'avvio del procedimento d'indagine formale

- (11) La Commissione ha avviato il procedimento d'indagine formale avendo concluso in via preliminare che la struttura progressiva del contributo sanitario (aliquote e scaglioni di fatturato) e le disposizioni in materia di riduzione dell'obbligo fiscale a condizione che siano effettuati determinati investimenti (in appresso, collettivamente «le misure contestate») costituiscono un aiuto di Stato illegale e incompatibile.
- (12) La Commissione ritiene che la progressività delle aliquote introdotta con la legge implichi una differenziazione tra imprese sulla base del fatturato, conferendo un vantaggio selettivo alle imprese con fatturato più basso e dunque alle imprese più piccole. La Commissione non è convinta del fatto che le imprese con un fatturato più elevato siano in grado di influire sul mercato dei prodotti e di produrre maggiori effetti negativi correlati al fumo, tali da giustificare l'applicazione di aliquote progressive, come sostenuto dalle autorità ungheresi.
- (13) La Commissione ritiene altresì che la possibilità di ridurre l'obbligo fiscale di un soggetto contribuente a condizione che effettui determinati investimenti conferisca un vantaggio selettivo alle imprese che hanno effettuato tali investimenti. La Commissione ha inoltre osservato che la possibilità di ridurre l'obbligo fiscale in caso di investimenti allo scopo di aumentare la produzione e il commercio dell'impresa non appare in linea con l'obiettivo dichiarato del contributo sanitario, ovvero generare fondi per il sistema sanitario e aumentare la qualità dei servizi sanitari in considerazione del fatto che il fumo contribuisce in maniera significativa allo sviluppo di numerose patologie e incide pesantemente sull'aumento delle spese sanitarie.

(\*) In conformità alla legge in questione, tra gli «investimenti» rientrano l'acquisto o la creazione di beni materiali, la produzione di beni materiali da parte dell'impresa, l'attività svolta ai fini dell'installazione o dell'uso dei beni materiali acquistati per l'uso previsto fino alla relativa installazione o al primo uso normale (trasporto, sdoganamento, attività di intermediazione, realizzazione di fondamenta, installazione e ogni attività legata all'acquisto dei beni materiali, comprese le attività di progettazione, preparazione, sistemazione, noleggio e assicurazione); gli investimenti comprendono altresì attività volte al miglioramento dei beni materiali esistenti, al cambiamento della loro destinazione d'uso, alla loro conversione o finalizzate ad aumentarne direttamente la vita utile o la capacità, insieme ad altre attività sotto elencate e relative a tali beni materiali.

- (14) La Commissione ha pertanto concluso in via preliminare che le misure contestate non sembrano giustificate dalla natura o dal regime generale della tassa, né compatibili con il mercato interno.

### 3.2. Osservazioni delle parti interessate

- (15) La Commissione ha ricevuto le osservazioni di parti interessate, che hanno accolto positivamente la decisione di avvio del procedimento e concordano con la valutazione preliminare dell'aiuto di Stato da parte della Commissione. Le parti interessate hanno espresso preoccupazioni riguardo a possibili modifiche della legge e ad altre misure simili che le autorità ungheresi potrebbero adottare.
- (16) Una delle parti interessate ha segnalato che la riduzione del carico fiscale a condizione che siano effettuati determinati investimenti si applicherebbe esclusivamente agli investimenti effettuati in Ungheria, poiché il regolamento ungherese sulle accise prevede che un'impresa che voglia ottenere l'autorizzazione a vendere o produrre tabacco in Ungheria debba essere costituita secondo le norme di diritto ungherese e avere la propria sede direttiva nel paese. Pertanto, gli investimenti presi in considerazione ai fini della legge in questione sono da intendere come investimenti effettuati in Ungheria, da parte di imprese di capitale ungherese ovvero di filiali ungheresi di multinazionali estere.

### 3.3. Posizione delle autorità ungheresi

- (17) Le autorità ungheresi non concordano con la valutazione della Commissione secondo cui le misure contestate si configurano come aiuti di Stato. In sostanza, sostengono che le misure non sono selettive. In merito alla progressività delle aliquote, le autorità ungheresi sostengono che in caso di oneri pubblici il quadro di riferimento è definito congiuntamente dalla base imponibile e dall'aliquota (compreso un sistema di aliquote progressive) e che le imprese che si trovano nella stessa situazione di fatto sono quelle che registrano lo stesso fatturato. In tal senso, nell'ambito del regime di tassazione ad aliquote progressive, che applica scaglioni di imposta, i soggetti con la stessa base imponibile prevista sono soggetti alla stessa aliquota e l'ammontare calcolato dell'imposta è altresì lo stesso. Pertanto, le autorità ungheresi ritengono che il regime di tassazione ad aliquote progressive non sia causa di differenziazione in quanto la stessa aliquota viene applicata a società che si trovano nella stessa situazione fattuale e giuridica e che pertanto il regime non vada ritenuto selettivo.
- (18) In merito alla riduzione dell'obbligo fiscale in caso di investimenti, le autorità ungheresi sostengono che la legge non distingue in base al tipo o al valore degli investimenti e che nessuna distinzione è altresì fatta tra gli operatori che effettuano l'investimento. Le imprese che effettuano investimenti dello stesso valore si trovano nella stessa situazione fattuale e giuridica. Le autorità ungheresi evidenziano che la riduzione non si applica esclusivamente agli investimenti effettuati in Ungheria e che ai fini del calcolo può essere preso in considerazione il loro valore complessivo. Le autorità ungheresi sottolineano inoltre che il calcolo del valore degli investimenti è in linea con la definizione di investimenti e con il calcolo del valore degli investimenti previsti dalla legge sulla contabilità, che ha un ambito di applicazione più ampio di quello della legge sul contributo sanitario delle imprese del settore del tabacco.

### 3.4. Commenti dell'Ungheria sulle osservazioni degli interessati

- (19) L'Ungheria non ha risposto alle osservazioni delle parti interessate, ricevute con lettera del 20 ottobre 2015.

## 4. VALUTAZIONE DELL'AIUTO

### 4.1. Esistenza di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE

- (20) Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, «salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».
- (21) Affinché una misura possa qualificarsi aiuto ai sensi di questa disposizione è pertanto necessario che siano soddisfatte le seguenti condizioni cumulative: i) la misura è imputabile allo Stato ed è finanziata mediante risorse statali; ii) la misura conferisce un vantaggio al beneficiario; iii) tale vantaggio è selettivo; e iv) la misura in questione falsa o minaccia di falsare la concorrenza ed è atta a incidere sugli scambi tra Stati membri.

#### 4.1.1. Risorse statali e imputabilità allo Stato

- (22) Per configurarsi come aiuto di Stato, una misura deve essere finanziata mediante risorse statali ed essere imputabile a uno Stato membro.
- (23) Poiché le misure contestate derivano da una legge approvata dal parlamento ungherese, sono chiaramente imputabili allo Stato ungherese.
- (24) Anche in merito al finanziamento della misura mediante risorse statali, laddove il risultato della misura è che lo Stato rinuncia a entrate che un'impresa verserebbe altrimenti nelle sue casse in circostanze normali, tale condizione è da ritenersi soddisfatta <sup>(5)</sup>. Nel caso in oggetto, lo Stato ungherese rinuncia a risorse che incasserebbe altrimenti dalle imprese con un fatturato più basso (e quindi da imprese più piccole), se a queste fosse applicato lo stesso contributo sanitario delle imprese che registrano un livello elevato di fatturato (e quindi delle imprese più grandi).

#### 4.1.2. Vantaggio

- (25) Secondo la giurisprudenza dell'Unione europea, il concetto di aiuto non designa soltanto benefici concreti, ma anche interventi che in varie forme alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa. <sup>(6)</sup> Un vantaggio può essere conferito attraverso vari tipi di riduzioni del carico fiscale di un'impresa, in particolare mediante la riduzione dell'aliquota fiscale applicabile, della base imponibile o dell'ammontare dell'imposta dovuta <sup>(7)</sup>. Sebbene una misura di riduzione di un'imposta o di un tributo non comporti un trasferimento positivo di risorse statali, tale misura conferisce un vantaggio in virtù del fatto che garantisce alle imprese a cui è destinata una posizione finanziaria più favorevole rispetto agli altri contribuenti e comporta una perdita di reddito per lo Stato <sup>(8)</sup>.
- (26) La legge prevede una serie di aliquote progressive che si applicano al fatturato annuo generato dalla produzione e dal commercio di prodotti derivanti dal tabacco in Ungheria a seconda dello scaglione di fatturato in cui rientra l'impresa. La natura progressiva di queste aliquote implica che la percentuale media della tassa applicata al fatturato di un'impresa aumenti progressivamente a seconda del numero di scaglioni in cui rientra tale fatturato. Di conseguenza le imprese con fatturato basso (imprese più piccole) sono tassate a un'aliquota media considerevolmente inferiore rispetto a quella applicata alle imprese con un livello di fatturato più elevato (imprese di dimensioni maggiori). L'applicazione di un'aliquota media considerevolmente più bassa attenua gli oneri a carico delle imprese con un fatturato basso rispetto alle imprese con un fatturato elevato, conferendo in tal modo un vantaggio alle imprese più piccole rispetto alle imprese di maggiori dimensioni ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.
- (27) Analogamente, la possibilità prevista dalla legge di ridurre l'obbligo fiscale di un'impresa fino all'80 % in caso di investimenti effettuati nell'esercizio fiscale conferisce un vantaggio alle imprese che hanno svolto tali investimenti, in quanto riduce la loro base imponibile e dunque il loro carico fiscale rispetto alle imprese che non possono beneficiare di tale riduzione.

#### 4.1.3. Selettività

- (28) Una misura è considerata selettiva se favorisce talune imprese o talune produzioni ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Nel caso dei regimi fiscali la Corte di giustizia ha stabilito che si debba valutare la selettività della misura attraverso un'analisi in tre fasi <sup>(9)</sup>. Dapprima, è necessario individuare il regime fiscale comune o «normale» applicabile nello Stato membro: «il sistema di riferimento». In secondo luogo, occorre stabilire se una determinata misura costituisca una deroga a tale sistema in quanto distingue tra operatori

<sup>(5)</sup> Causa C-83/98 P *Francia/Ladbroke Racing Ltd e Commissione* UE:C:2000:248, punti da 48 a 51. Allo stesso modo, può costituire un aiuto di Stato una misura che conceda a talune imprese una riduzione d'imposta o un rinvio del pagamento del tributo normalmente dovuto, cfr. cause riunite da C-78/08 a C-80/08 *Paint Graphos e altri*, punto 46.

<sup>(6)</sup> Causa C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* UE: C: 2001:598, paragrafo 38.

<sup>(7)</sup> Cfr. causa C-66/02, *Italia/Commissione*, UE: C: 2005:768, punto 78; causa C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e altri*, UE: C: 2006:8, punto 132; causa C-522/13, *Ministerio de Defensa y Navantia*, UE: C: 2014:2262, punti da 21 a 31. Paragrafo 9 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3).

<sup>(8)</sup> Cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium* UE: C: 2006:403 e UE: C: 2006:216, punto 30 e causa C-387/92 *Banco Exterior de España* UE: C: 1994:100, paragrafo 14.

<sup>(9)</sup> Cfr., ad esempio, causa C-279/08 P *Commissione/Paesi Bassi (NOx)* UE:C:2011:551; causa C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* UE: C: 2001:598, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos e altri* UE:C:2011:550, causa C-308/01 *GIL Insurance* UE:C:2004:252.

economici che, rispetto agli obiettivi intrinseci del sistema, si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile. Se la misura in questione non costituisce una deroga al sistema di riferimento, non è selettiva. Se costituisce una deroga (ed è quindi a prima vista selettiva) occorre valutare, nella terza fase dell'analisi, se la misura derogatoria sia giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema fiscale di riferimento <sup>(10)</sup>. Se una misura a prima vista selettiva è giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema, non è considerata selettiva e non è pertanto soggetta all'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

#### 4.1.3.1. Sistema di riferimento

- (29) Nel caso in esame, il sistema di riferimento consiste nell'applicazione di uno specifico contributo sanitario da parte delle imprese, calcolato sulla base del fatturato proveniente dalla produzione e dal commercio di prodotti derivati dal tabacco in Ungheria. La Commissione non ritiene che la struttura ad aliquote progressive del contributo sanitario costituisca parte integrante di tale sistema di riferimento.
- (30) Come stabilito dalla Corte di giustizia <sup>(11)</sup>, non sempre è sufficiente limitare l'analisi di selettività all'eventuale deroga di una misura dal sistema di riferimento stabilito dallo Stato membro. È altresì necessario valutare se i confini di tale sistema sono stati definiti dallo Stato membro coerentemente o, invece, in modo palesemente arbitrario o distorto al fine di favorire talune imprese rispetto ad altre. Diversamente, anziché definire regole generiche che si applicano a tutte le imprese prevedendo deroghe per talune imprese, lo Stato membro potrebbe ottenere lo stesso risultato aggirando le norme in materia di aiuti di Stato, ovvero adeguando e combinando le proprie norme in modo tale che la loro applicazione comporti oneri diversi per imprese differenti <sup>(12)</sup>. È particolarmente importante ricordare, a tale riguardo, che la Corte di giustizia ha statuito sistematicamente che l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato non distingue gli interventi statali sulla base delle loro cause o obiettivi, ma li definisce in funzione dei loro effetti e quindi indipendentemente dalle tecniche impiegate <sup>(13)</sup>.
- (31) Se da un lato l'applicazione di una tassa forfettaria al fatturato generato dalla produzione e dalla vendita di prodotti derivati dal tabacco in Ungheria è un modo adeguato per raccogliere i fondi necessari al finanziamento del sistema sanitario, la struttura ad aliquote progressive introdotta dalla legge sembra essere stata intenzionalmente concepita dall'Ungheria allo scopo di favorire talune imprese rispetto ad altre. Con la struttura ad aliquote progressive introdotta dalla legge, le imprese soggette alla tassa sono tenute al pagamento di diverse aliquote che aumentano progressivamente fino al 4,5 %, a seconda del loro scaglione di fatturato. Alle imprese soggette al contributo sanitario si applica di conseguenza un'aliquota media diversa a seconda dell'entità del loro fatturato (se il fatturato supera i limiti previsti dalla legge).
- (32) Dato che a ciascuna impresa si applica un'aliquota diversa, la Commissione non è in grado di individuare un'aliquota unica di riferimento per il contributo sanitario. L'Ungheria non ha inoltre indicato nessuna aliquota specifica quale aliquota di riferimento o «normale» e ha altresì omesso di spiegare il motivo per cui circostanze eccezionali giustificerebbero l'applicazione di un'aliquota più alta alle imprese con un fatturato elevato, come pure perché talune categorie di imprese che registrano bassi livelli di fatturato debbano essere soggette ad aliquote inferiori.
- (33) La struttura ad aliquote progressive introdotta con la legge ha pertanto comportato una situazione in cui imprese diverse sono soggette a livelli diversi di tassazione (in proporzione del loro fatturato annuo complessivo) a seconda delle loro dimensioni, essendo la quota di fatturato generata da un'impresa correlata in qualche misura alle sue dimensioni. Tuttavia, l'obiettivo dichiarato del contributo sanitario è raccogliere fondi per il sistema sanitario e aumentare la qualità dei servizi sanitari in considerazione del fatto che il fumo contribuisce in maniera significativa allo sviluppo di numerose patologie e incide pesantemente sull'aumento delle spese sanitarie. La Commissione ritiene che il regime ad aliquote progressive del contributo sanitario non rifletta la relazione esistente tra gli effetti negativi sulla salute provocati dagli intermediari e produttori di prodotti derivati dal tabacco e il loro fatturato.
- (34) Alla luce di tale obiettivo, la Commissione ritiene che tutti gli operatori soggetti al contributo sanitario si trovino in una situazione fattuale e giuridica comparabile, indipendentemente dall'entità del loro fatturato. In tal senso, l'Ungheria non ha formulato alcuna giustificazione convincente che consenta di differenziare tra queste tipologie

<sup>(10)</sup> Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese.

<sup>(11)</sup> Cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito* UE:C:2011:732.

<sup>(12)</sup> *Idem*, punto 92.

<sup>(13)</sup> Causa C-487/06 P *British Aggregates Association/Commissione* UE:C:2008:757, punti 85 e 89 e giurisprudenza succitata, e causa C-279/08 P *Commissione/Paesi Bassi (NOx)* UE:C:2011:551, punto 51.

di imprese quando si tratta di applicare il contributo sanitario. A tale riguardo, la Commissione fa riferimento ai considerando da 42 a 48 in basso. Il contributo sanitario è stato pertanto appositamente concepito dall'Ungheria in modo tale da favorire arbitrariamente talune imprese, ovvero quelle con un basso livello di fatturato (quindi, imprese di piccole dimensioni) e sfavorire altre imprese di dimensioni maggiori <sup>(14)</sup>.

- (35) Il sistema di riferimento è pertanto selettivo per il modo stesso in cui è concepito e non è giustificato alla luce dell'obiettivo del contributo sanitario che è quello di raccogliere fondi per il sistema sanitario ungherese. Ne consegue che il sistema di riferimento adeguato nel caso in oggetto è l'applicazione di un contributo sanitario alle imprese attive in Ungheria in relazione al loro fatturato ma che non preveda un regime ad aliquote progressive.

#### 4.1.3.2. Deroga al sistema di riferimento

- (36) In una seconda fase occorre stabilire se la misura introduca deroghe al sistema di riferimento a favore di talune imprese che si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile, tenuto conto della finalità intrinseca del sistema di riferimento.
- (37) Come spiegato al considerando 31, l'obiettivo intrinseco del contributo sanitario è finanziare il sistema sanitario e migliorare la qualità dei servizi sanitari in Ungheria. Come ulteriormente illustrato al considerando 34, tutti gli operatori attivi nella produzione e nel commercio di prodotti derivati dal tabacco dovrebbero essere considerati in una situazione fattuale e giuridica comparabile, tenuto conto dell'obiettivo perseguito, indipendentemente dalle loro dimensioni e dall'entità del loro fatturato.
- (38) La progressività delle aliquote del contributo sanitario crea pertanto una differenziazione tra le imprese attive in Ungheria che operano nella produzione e nel commercio di prodotti derivati dal tabacco in base alle loro dimensioni.
- (39) Di fatto, a causa della progressività delle aliquote prevista dalla legge, le imprese aventi un fatturato che rientra in scaglioni più bassi sono soggette a una tassazione considerevolmente inferiore rispetto alle imprese il cui fatturato rientra negli scaglioni più alti. Ne consegue che le imprese con un fatturato basso sono soggette sia ad aliquote marginali considerevolmente più basse, sia ad aliquote medie considerevolmente più basse rispetto alle imprese con fatturato elevato, e dunque a un livello di imposizione di gran lunga inferiore per le stesse attività. Pertanto, la Commissione ritiene che il regime ad aliquote progressive introdotto dalla legge deroghi dal sistema di riferimento che consiste nell'applicazione di un contributo sanitario a tutti gli operatori attivi nella produzione e nel commercio di prodotti derivati dal tabacco in Ungheria a beneficio delle imprese che registrano un fatturato più basso.
- (40) Analogamente, la possibilità prevista dalla legge di ridurre il carico fiscale di un'impresa fino all'80 % in caso di investimenti operati da quest'ultima, introduce una differenziazione tra imprese che hanno effettuato e imprese che non hanno effettuato investimenti. Tuttavia, in considerazione dell'obiettivo intrinseco del contributo sanitario sopra esposto, le imprese che hanno effettuato investimenti e quelle che non li hanno effettuati si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile, in quanto il fatto che un'impresa effettui investimenti non riduce in alcun modo gli effetti negativi causati dal fumo. È vero piuttosto il contrario, poiché la possibilità di ridurre il carico fiscale di un'impresa in caso di investimenti, finalizzati ad aumentare la capacità produttiva e commerciale dell'impresa, non appare in linea con l'obiettivo intrinseco del contributo sanitario. La Commissione ritiene pertanto che le disposizioni della legge che prevedono la riduzione del carico fiscale in caso di investimenti creino una differenziazione tra imprese che si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile, tenuto conto dell'obiettivo intrinseco del contributo sanitaria, e consentano in tal modo di derogare dal sistema di riferimento.
- (41) La Commissione è pertanto dell'opinione che le misure di cui trattasi debbano ritenersi a prima vista selettive.

<sup>(14)</sup> Cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito* UE:C:2011:732. Cfr. altresì, per analogia, causa C-385/12 *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.* UE:C:2014:47, nella quale la Corte di giustizia ha sostenuto che «gli articoli 49 TFUE e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa di uno Stato membro relativa ad un'imposta sul fatturato del commercio al dettaglio che obbliga i contribuenti che costituiscono, nell'ambito di un gruppo di società, «imprese collegate», ai sensi della normativa medesima, a sommare i rispettivi fatturati ai fini dell'applicazione di un'aliquota fortemente progressiva per poi successivamente ripartire tra di loro l'importo dell'imposta così calcolata in ragione del prorata del rispettivo fatturato reale, quando — ciò che spetta al giudice del rinvio verificare — i contribuenti appartenenti a un gruppo di società e ricompresi nello scaglione più elevato dell'imposta straordinaria sono «collegati», nella maggior parte dei casi, a società con sede in un altro Stato membro.»

## 4.1.3.3. Giustificazione

- (42) Una misura in deroga al sistema di riferimento non è selettiva se è giustificata alla luce della natura o della struttura generale di tale sistema. Ciò avviene quando il trattamento selettivo è il risultato dei meccanismi intrinseci necessari al funzionamento e all'efficacia del sistema <sup>(15)</sup>. Spetta allo Stato membro fornire tale giustificazione. In questo contesto, tuttavia, non possono essere invocati dagli Stati membri obiettivi di politica esterna, quali ad esempio obiettivi di politica regionale, ambientale o industriale, per giustificare il trattamento differenziato di imprese nel quadro di un certo regime.
- (43) Le autorità ungheresi sostengono che il contributo sanitario è dovuto sulle attività di produzione e commercio di prodotti che comportano rischi per la salute e non è correlato al profitto degli operatori economici, mentre l'aliquota fiscale è adeguata alla capacità dei soggetti imponibili. Secondo tali autorità la capacità di pagare e il livello di rischio generato dalle imprese sono evidenziati dalla loro quota e leadership di mercato e, di conseguenza, dalla loro abilità a orientare i prezzi più che nella loro redditività. L'utile, quale base su cui calcolare il contributo, è il fattore meno indicato per quantificare i danni alla salute generati dalle attività degli operatori soggetti al contributo sanitario. Inoltre, in confronto alle imprese con un basso fatturato, le imprese che registrano livelli di fatturato più elevati e una quota di mercato superiore sono maggiormente in grado di influenzare il mercato di un prodotto di quanto non lo sia la differenza tra i loro livelli di fatturato. Pertanto, in considerazione dell'obiettivo del contributo, questo implica altresì che un operatore economico che registra un fatturato più elevato sul mercato dei prodotti derivati dal tabacco produca anche effetti negativi (connessi al fumo) esponenzialmente maggiori sulla salute.
- (44) Nel caso in esame, in considerazione dei consistenti aumenti relativi dell'aliquota progressiva, la Commissione non ritiene che la capacità di pagare possa fungere da principio guida di un regime di tassazione basato sul fatturato. Rispetto alle imposte sull'utile <sup>(16)</sup>, una tassa sul fatturato non tiene in considerazione i costi sostenuti per generare quel fatturato. Pertanto, in mancanza di specifiche prove contrarie, appare dubbio che il semplice ammontare del fatturato generato possa di per sé riflettere la capacità di pagare dell'impresa indipendentemente dai costi sostenuti. Inoltre, la Commissione non è convinta del fatto che rispetto alle imprese con un fatturato più basso le imprese che registrano un fatturato più elevato siano in grado di influenzare il mercato dei prodotti e che producano automaticamente effetti negativi connessi al fumo maggiori in misura tale da giustificare l'applicazione di un regime fiscale ad aliquote progressive in funzione del fatturato, come previsto dalla legge.
- (45) In ogni caso, la Commissione ritiene che, anche considerando la capacità di pagare e gli effetti negativi sulla salute quali principi intrinseci di un contributo sanitario basato sul fatturato, ciò giustificherebbe soltanto l'adozione di un sistema con un'aliquota lineare, a meno che non si possa dimostrare che la capacità di pagare e gli effetti negativi sulla salute aumentino di pari passo all'aumento del fatturato. La Commissione ritiene che un regime di aliquote progressive l'imposta sul fatturato sia giustificato solo se l'obiettivo specifico di una tassa richieda l'applicazione di aliquote progressive, ad esempio se è dimostrato che vi è un aumento progressivo delle esternalità create da un'attività per la quale la tassa è stata introdotta. L'andamento progressivo dovrebbe essere anch'esso giustificato. In particolare, sarebbe opportuno spiegare il motivo per cui un fatturato superiore a 60 miliardi di HUF produce effetti sulla salute 22 volte superiori rispetto a un fatturato inferiore a 30 miliardi di HUF. L'Ungheria non ha fornito alcuna giustificazione in tal senso.
- (46) La Commissione non è convinta del fatto che i danni alla salute causati dalla produzione e dal commercio di prodotti derivati dal tabacco aumenterebbero di pari passo al fatturato generato e in base agli incrementi dell'aliquota previsti dalla misura. Inoltre, anche la condizione che il fatturato ottenuto dalla produzione e dal commercio di prodotti derivati dal tabacco sia pari ad almeno il 50 % del fatturato annuo complessivo generato dall'impresa soggetta al contributo sanitario appare contraddire la giustificazione di una progressività fiscale basata sugli effetti sulla salute dei prodotti derivati dal tabacco. In considerazione dell'obiettivo del contributo, tale requisito significherebbe che i prodotti derivati dal tabacco commercializzati da imprese il cui fatturato connesso con la produzione e il commercio di detti prodotti sia inferiore al 50 % non producono effetti negativi sulla salute nella stessa misura dei prodotti commercializzati da imprese per le quali una quota maggiore del fatturato è invece rappresentata da prodotti derivati dal tabacco. Tale requisito non appare pertanto in linea con il presunto obiettivo della misura.
- (47) Quanto alla riduzione del carico fiscale in caso di investimenti, essa non può essere giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale. La Commissione ritiene che la possibilità di ridurre il carico fiscale fino all'80 % in caso di investimenti non sia in linea con l'obiettivo intrinseco del contributo sanitario. L'obiettivo del contributo sanitario è generare fondi per il sistema sanitario e aumentare la qualità dei servizi sanitari in

<sup>(15)</sup> Cfr., ad esempio, cause riunite da C-78/08 a C-80/08 *Paint Graphos e altri* UE:C:2011:550, punto 69.

<sup>(16)</sup> Cfr. comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, punto 24. L'affermazione della logica redistributiva in grado di giustificare la progressività del sistema vale esplicitamente solo relativamente alle imposte sugli utili o sul reddito (netto), e non alle imposte sul fatturato.

considerazione del fatto che il fumo contribuisce in maniera significativa allo sviluppo di numerose patologie e incide pesantemente sull'aumento delle spese sanitarie. Pertanto, la Commissione ritiene che la possibilità di ridurre il carico fiscale in caso di investimenti, finalizzati ad accrescere la capacità produttiva e commerciale dell'impresa, non sia in linea con tale obiettivo, in quanto, come già dichiarato al considerando 40, tali investimenti contribuirebbero ad aumentare più rapidamente la capacità produttiva e commerciale dell'impresa e dunque gli effetti negativi che il contributo sanitario cerca di sanare. Inoltre, un contributo basato sulla tassazione del fatturato non dovrebbe prendere in considerazione i costi.

- (48) Di conseguenza, la Commissione non ritiene che le misure siano giustificate dalla natura e dal regime generale del sistema fiscale. Si deve pertanto ritenere che le misure conferiscano un vantaggio selettivo a favore delle imprese del settore del tabacco con livelli di fatturato più bassi (e dunque delle imprese più piccole) e delle imprese che hanno effettuato investimenti in grado di consentire una riduzione del loro carico fiscale nell'ambito del regime del contributo sanitario.

#### 4.1.4. *Distorsioni di concorrenza e incidenza sugli scambi tra Stati membri*

- (49) Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, una misura costituisce aiuto di Stato quando falsa o minaccia di falsare la concorrenza o incide sugli scambi tra Stati membri. Le misure si applicano a tutte le imprese il cui fatturato è generato dalla produzione e dal commercio in Ungheria di prodotti derivati dal tabacco. Il settore del tabacco ungherese è aperto alla concorrenza e caratterizzato dalla presenza di operatori di altri Stati membri e internazionali, pertanto ogni aiuto a favore di taluni operatori del settore è in grado di incidere sugli scambi tra Stati membri. Nella misura in cui i provvedimenti in parola riducono gli oneri fiscali che le imprese con bassi livelli di fatturato e le imprese che effettuano investimenti sarebbero state tenute a versare se fossero state soggette allo stesso contributo sanitario delle imprese con alti livelli di fatturato e delle imprese che non effettuano investimenti, gli aiuti concessi attraverso tali misure costituiscono aiuti al funzionamento in quanto riducono gli oneri che le imprese avrebbero di norma dovuto sostenere nell'ambito della loro gestione quotidiana o dello svolgimento delle loro normali attività. Secondo la giurisprudenza costante della Corte di giustizia gli aiuti al funzionamento falsano la concorrenza<sup>(17)</sup>; pertanto si deve ritenere che ogni aiuto concesso a tali imprese falsi o minacci di falsare la concorrenza rafforzando la loro posizione finanziaria sul mercato del tabacco ungherese. Di conseguenza, le misure falsano o minacciano di falsare la concorrenza e incidono sugli scambi tra Stati membri.

#### 4.1.5. *Conclusioni*

- (50) Essendo presenti tutte le condizioni stabilite dall'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, la Commissione ritiene che il contributo sanitario delle imprese del settore del tabacco che prevede una struttura di aliquote progressive per tali imprese e la riduzione dell'obbligo fiscale a condizione che siano effettuati determinati investimenti costituiscano aiuto di Stato ai sensi della suddetta disposizione.

## 4.2. **Compatibilità dell'aiuto con il mercato interno**

- (51) Gli aiuti di Stato sono compatibili con il mercato interno a condizione che rientrino in una delle categorie di cui all'articolo 107, paragrafo 2, del trattato<sup>(18)</sup> e possono considerarsi compatibili con il mercato interno se la Commissione ritiene che essi rientrino in una delle categorie di cui all'articolo 107, paragrafo 3, del trattato<sup>(19)</sup>. Tuttavia, spetta allo Stato membro che concede dimostrare che l'aiuto concesso è compatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafi 2 o 3, del trattato<sup>(20)</sup>.

<sup>(17)</sup> Causa C-172/03 *Heiser* UE:C:2005:130, punto 55. Cfr. altresì causa C-494/06 P *Commissione/Italia e Wam* UE:C:2009:272, punto 54 e la giurisprudenza succitata, e causa C-271/13 P *Rousse Industry/Commissione* UE:C:2014:175, punto 44. Cause riunite C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P *Comitato «Venezia vuole vivere» e altri/Commissione* UE:C:2011:368, punto 136. Cfr. altresì causa C-156/98 *Germania/Commissione* UE:C:2000:467, punto 30, e giurisprudenza succitata.

<sup>(18)</sup> Le eccezioni di cui all'articolo 107, paragrafo 2, TFUE, riguardano le seguenti tipologie di aiuti: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali e c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania.

<sup>(19)</sup> Le eccezioni di cui all'articolo 107, paragrafo 3, TFUE, riguardano le seguenti tipologie di aiuti: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico di talune regioni; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio; ed e) gli aiuti determinati da decisione del Consiglio.

<sup>(20)</sup> Causa T-68/03 *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissione* UE:T:2007:253 punto 34.



- (52) La Commissione rileva che le autorità ungheresi non hanno fornito alcuna argomentazione in base alla quale le misure possano essere considerate compatibili con il mercato interno ed evidenzia altresì che l'Ungheria non ha presentato osservazioni atte a fugare i dubbi espressi nella decisione di avvio del procedimento relativamente alla compatibilità della misura. La Commissione ritiene che non si applichi nessuna delle eccezioni previste dalle disposizioni sopracitate, in quanto le misure non sembrano finalizzate a conseguire nessuno degli obiettivi elencati in tali disposizioni. Di conseguenza, la misura non può essere dichiarata compatibile con il mercato interno.

#### 4.3. Recupero degli aiuti

- (53) Il contributo sanitario delle imprese del settore del tabacco non è stato mai notificato alla Commissione, né dichiarato compatibile con il mercato interno da parte di quest'ultima. Poiché la struttura progressiva del contributo sanitario e le disposizioni in materia di riduzione del carico fiscale qualora siano effettuati determinati investimenti costituiscono aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e nuovo aiuto ai sensi dell'articolo 1, lettera c), del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio <sup>(21)</sup> e sono state attuate in violazione dell'obbligo di sospensione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, tali misure costituiscono altresì aiuti illegali ai sensi dell'articolo 1, lettera f), del regolamento (UE) 2015/1589.
- (54) Poiché le misure si configurano come aiuti di Stato illegali e incompatibili, è necessario recuperare gli aiuti dai beneficiari ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589.
- (55) Tuttavia, a seguito dell'ingiunzione di sospensione ordinata dalla Commissione nella sua decisione di avvio del procedimento, l'Ungheria ha confermato di aver sospeso l'applicazione del contributo sanitario alle imprese del settore del tabacco.
- (56) Pertanto, poiché nessun aiuto di Stato è stato concesso nell'ambito delle misure contestate, non sussiste alcuna necessità di recupero.

#### 5. CONCLUSIONI

- (57) La Commissione ritiene che il contributo sanitario imposto alle imprese del settore del tabacco, che introduce una struttura di aliquote progressiva e la riduzione del carico fiscale qualora siano effettuati determinati investimenti, si configuri come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e che l'Ungheria abbia attuato illegalmente l'aiuto in questione in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato.
- (58) La presente decisione non pregiudica la possibilità di condurre indagini sulla conformità della misura con le libertà fondamentali stabilite dal trattato, in particolare la libertà di stabilimento di cui all'articolo 49 del trattato.

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

#### Articolo 1

La struttura progressiva della tassa applicabile alle imprese del settore del tabacco e le disposizioni in materia di riduzione del carico fiscale qualora siano effettuati determinati investimenti adottate dall'Ungheria con legge XCIV del 2014 sul contributo sanitario delle imprese del settore del tabacco costituisce aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, cui l'Ungheria ha dato illegalmente esecuzione in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, dello stesso trattato.

<sup>(21)</sup> Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (G.U.L. 248 del 24.9.2015, pag. 9).

*Articolo 2*

L'aiuto individuale concesso nel quadro del regime di cui all'articolo 1 non costituisce aiuto se, al momento della concessione, soddisfa le condizioni di un regolamento adottato a norma dell'articolo 2 dei regolamenti (CE) n. 994/98 <sup>(22)</sup> o (UE) 2015/1588 del Consiglio <sup>(23)</sup>, a seconda di quale sia applicabile al momento della concessione dell'aiuto.

*Articolo 3*

Gli aiuti individuali concessi nel quadro del regime di cui all'articolo 1 che, al momento della concessione, soddisfano le condizioni stabilite in un regolamento adottato a norma dell'articolo 1 del regolamento (CE) n. 994/98, abrogato e sostituito dal regolamento (UE) 2015/1588 o in qualsiasi altro regime di aiuti approvato, sono compatibili con il mercato interno, fino alle intensità massime di aiuto applicabili a questo tipo di aiuto.

*Articolo 4*

L'Ungheria annulla tutti i pagamenti in sospeso dell'aiuto a norma del regime di cui all'articolo 1 con effetto alla data di adozione della presente decisione.

*Articolo 5*

L'Ungheria attua la presente decisione entro quattro mesi dalla data di notifica della stessa.

*Articolo 6*

1. Entro due mesi dalla notifica della presente decisione, l'Ungheria trasmette una descrizione dettagliata delle misure già adottate e previste per conformarsi.
2. L'Ungheria informa la Commissione in merito allo stato di avanzamento delle misure nazionali adottate per l'attuazione della presente decisione. Trasmette immediatamente, dietro semplice richiesta della Commissione, le informazioni relative alle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione.

*Articolo 7*

L'Ungheria è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 4 luglio 2016

*Per la Commissione*  
Margrethe VESTAGER  
*Membro della Commissione*

---

<sup>(22)</sup> Regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, del 7 maggio 1998, sull'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali (GU L 142 del 14.5.1998, pag. 1).

<sup>(23)</sup> Regolamento (UE) 2015/1588 del Consiglio, del 13 luglio 2015, sull'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali (GU L 248 del 24.9.2015, pag. 1).