DECISIONE (UE) 2018/160 DELLA COMMISSIONE

del 30 giugno 2017

relativa all'aiuto di stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) al quale la Polonia ha dato esecuzione in relazione all'imposta sul settore del commercio al dettaglio

[notificata con il numero C(2017) 4449]

(Il testo in lingua polacca 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 avere invitato gli interessati a presentare osservazioni a norma delle suddette disposizioni ([1]),

considerando quanto segue:

1. PROCEDIMENTO

(1) Da articoli di stampa pubblicati nel febbraio 2016 la Commissione è venuta a conoscenza del fatto che la Polonia intendeva adottare una legge volta a introdurre un'imposta sul fatturato del commercio al dettaglio che prevedeva un regime di aliquote progressive.

(2) L'11 febbraio e il 30 maggio 2016 i servizi della Commissione hanno inviato lettere con le quali chiedevano alle autorità polacche di fornire maggiori informazioni su tale legge e invitavano la Polonia a consultarsi con la Commissione prima di adottarla. Tali lettere evidenziavano inoltre le analogie esistenti tra tale legge e la tassa di ispezione della filiera alimentare ungherese, in relazione alla quale la Commissione aveva avviato un procedimento di indagine formale in materia di aiuti di Stato; illustravano inoltre la valutazione preliminare di tale tassa sotto il profilo degli aiuti di Stato svolta dalla Commissione nella sua decisione di avvio ([2]). Infine i servizi della Commissione hanno comunicato alla Polonia che, qualora sia data esecuzione a una misura che comporta un aiuto di Stato senza l'autorizzazione preventiva della Commissione, quest'ultima può emettere un'ingiunzione di sospensione.

(3) Le autorità polacche hanno risposto a tali lettere rispettivamente il 2 marzo e il 27 giugno 2016. Con lettera del 2 marzo 2016 le autorità polacche si sono impegnate a comunicare alla Commissione il progetto di legge non appena fosse stato ultimato. Con lettera del 27 giugno 2016 le autorità polacche hanno informato la Commissione che il progetto di legge era già stato presentato al parlamento polacco e che la sua adozione era imminente. Hanno inoltre fornito ai servizi della Commissione il testo del progetto di legge.

(4) Il 6 luglio 2016 il parlamento polacco ha adottato la legge sull'imposta sulle vendite al dettaglio (USTAWA z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej ([3]), di seguito «la legge»), che è entrata in vigore il 1º settembre 2016.

(5) Con lettera dell'8 luglio 2016 la Commissione ha comunicato alla Polonia la propria posizione preliminare secondo cui l'imposta sul settore del commercio al dettaglio prevista dalla legge (di seguito «l'imposta sul settore del commercio al dettaglio») costituiva aiuto di Stato e ha invitato le autorità polacche ad esprimere il proprio punto di vista riguardo all'eventuale emissione, da parte della Commissione, di un'ingiunzione di sospensione. È pervenuta una risposta il 22 luglio 2016.

(6) Il 4 agosto 2016 la Commissione ha ricevuto una denuncia afferente ad aiuti di Stato relativamente alla medesima misura.

([1]) GU C 406 del 4.11.2016, pag. 76.

([2]) Cfr. la decisione della Commissione nel caso «Modifica della tassa di ispezione della filiera alimentare ungherese», GU C 277 del 21.8.2015, pag. 12; cfr. inoltre le decisioni della Commissione nei seguenti casi: SA.39235 – Ungheria - Imposta sulla pubblicità, (GU C 136 del 24.4.2015, pag. 7) e SA.41187 - Ungheria - Contributo alle spese sanitarie per le imprese dell'industria del tabacco, (GU C 277 del 21.8.2015, pag. 24).

([3]) Gazzetta ufficiale polacca del 2016, voce 1155.

(7) Con lettera del 19 settembre 2016 la Commissione ha comunicato alla Polonia la propria decisione di avviare il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 2, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (di seguito «il trattato») in relazione alla misura di aiuto («la decisione di avvio»). La Commissione ha inoltre ordinato l'immediata sospensione della misura in conformità con l'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio ([4]).

(8) La decisione di avvio è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* ([5]). La Commissione ha invitato le parti interessate a presentare osservazioni in merito alla misura di aiuto.

(9) Con lettera del 7 novembre 2016 la Polonia ha trasmesso le sue osservazioni sulla decisione di avvio. La Commissione non ha ricevuto osservazioni da parte degli interessati.

(10) Con regolamento del ministro polacco dello Sviluppo e delle Finanze, entrato in vigore il 19 ottobre 2016, la Polonia ha sospeso la riscossione dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio applicabile al fatturato generato dal 1º settembre 2016 al 31 dicembre 2016 ([6]). Il 15 novembre 2016 il parlamento polacco ha adottato una legge, entrata in vigore il 22 dicembre 2016 ([7]), che sospende l'applicazione dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio fino al 1º gennaio 2018.

(11) Con lettera dell'11 gennaio 2017 la Commissione ha comunicato alla Polonia che le parti interessate non avevano trasmesso osservazioni e ha invitato le autorità polacche a discutere con i servizi della Commissione in merito alle proprie osservazioni e alle modifiche della legge eventualmente previste. Il 14 marzo 2017 si è svolto un incontro in videoconferenza.

2. **DESCRIZIONE PARTICOLAREGGIATA DELLA MISURA DI AIUTO**

(12) La legge introduce un'imposta sul settore del commercio al dettaglio polacco.

(13) L'articolo 5 della legge assoggetta all'imposta il fatturato generato dalla vendita di merci a persone fisiche che non esercitano alcuna attività economica (consumatori). In conformità con l'articolo 4 della legge, il soggetto passivo è l'operatore al dettaglio in quanto persona fisica, società di diritto civile (*spółka cywilna*), ente organizzato privo di personalità giuridica e persona giuridica, quali le società di persone (spółki osobowe) e altre società regolate dal codice delle società commerciali (società a responsabilità limitata (z.o.o.) e società per azioni (S.A.)] ([8]).

(14) In conformità con l'articolo 8 della legge, l'obbligo di versare l'imposta sul fatturato sorge quando il soggetto passivo raggiunge un fatturato mensile superiore a 17 milioni di PLN. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della legge, la base imponibile è la quota di fatturato al di sopra di 17 milioni di PLN generata dalle vendite al dettaglio effettuate nell'arco di un mese. L'imposta sul settore del commercio al dettaglio è versata su base mensile entro il venticinquesimo giorno del mese successivo a quello nel quale sono state generate le entrate a cui essa si applica.

(15) L'articolo 9 della legge stabilisce due aliquote:

— un'aliquota dello 0,8 % sulla parte del fatturato mensile dell'impresa derivante dalle vendite al dettaglio tra 17 milioni di PLN (circa 4 milioni di EUR ([9])) e 170 milioni di PLN (circa 40 milioni di EUR), e

— un'aliquota dell'1,4 % sulla parte del fatturato mensile dell'impresa derivante dalle vendite al dettaglio al di sopra di 170 milioni di PLN.

(16) Alla luce dell'articolo 6, paragrafo 1, e dell'articolo 8 della legge, che escludono la parte del fatturato mensile dell'impresa al di sotto di 17 milioni di PLN, è dunque possibile affermare che il regime dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio è basato su una struttura ad aliquote progressive che comprende tre diversi scaglioni di fatturato mensile soggetti a tre aliquote d'imposta differenti: un'aliquota dello 0 % sulla parte del fatturato mensile derivante dalle vendite al dettaglio al di sotto di 17 milioni di PLN, un'aliquota dello 0,8 % sulla parte del fatturato mensile tra 17 milioni di PLN e 170 milioni di PLN e un'aliquota dell'1,4 % sulla parte del fatturato mensile derivante dalle vendite al dettaglio al di sopra di 170 milioni di PLN.

([4]) Regolamento (UE) 2015/1589, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 248 del 24.9.2015, pag. 9).
([5]) Cfr. la nota a piè di pagina [1].
([6]) Cfr. la Gazzetta ufficiale polacca del 2016, voce 1723.
([7]) Cfr. la Gazzetta ufficiale polacca del 2016, voce 2099.
([8]) L'articolo 3, paragrafo 4, della legge fornisce la definizione di operatori al dettaglio.
([9]) Al cambio di 1 PLN ≈ 0,238 EUR

3. PROCEDIMENTO D'INDAGINE FORMALE

3.1. Motivazioni per l'avvio del procedimento di indagine formale

(17) La Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale in quanto ha ritenuto in quella fase che la struttura ad aliquote progressive dell'imposta polacca sul settore del commercio al dettaglio costituisse un aiuto di Stato illegale e incompatibile.

(18) In particolare la Commissione ha ritenuto che la legge differenzi le imprese attive nel settore del commercio al dettaglio in base al fatturato e, dunque, alle dimensioni e conferisca un vantaggio selettivo alle imprese con un fatturato basso e dunque alle imprese di minori dimensioni. La Polonia non aveva fornito spiegazioni convincenti dei motivi per cui gli operatori al dettaglio di maggiori dimensioni e quelli di dimensioni più piccole si troverebbero in una situazione giuridica e di fatto diversa quando si tratta di applicare l'imposta sul settore del commercio al dettaglio. La Polonia, pertanto, non ha dimostrato che la misura fosse giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale. Pertanto la Commissione ha provvisoriamente ritenuto che la legge comporti un aiuto di Stato, in quanto sembrano presenti tutte le altre condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

(19) Infine la Commissione ha sollevato dubbi riguardo alla compatibilità della legge con il mercato interno. La Commissione ha osservato che non sembra applicarsi nessuna delle eccezioni previste dall'articolo 107, paragrafo 2 o 3, del trattato e che la Polonia non ha presentato alcuna argomentazione in base alla quale l'imposta sul settore del commercio al dettaglio possa essere considerata compatibile con il mercato interno. Ha ricordato inoltre l'impossibilità da parte sua di dichiarare compatibile una misura di aiuto di Stato che comporti una violazione di altre norme del diritto dell'Unione, come le libertà fondamentali sancite dal trattato o le disposizioni dei regolamenti e delle direttive dell'UE. In tale fase la Commissione non era in grado di escludere che la misura fosse rivolta principalmente alle imprese straniere, il che comporterebbe una violazione dell'articolo 49 del trattato che istituisce la libertà fondamentale di stabilimento.

3.2. Osservazioni della Polonia

(20) Le autorità polacche ritengono che nella decisione di avvio l'imposta sul settore del commercio al dettaglio sia stata erroneamente descritta come un'imposta che prevede tre diversi scaglioni e tre diverse aliquote. Secondo le autorità polacche l'imposta sul settore del commercio al dettaglio prevede soltanto due aliquote, in quanto le entrate al di sotto di 17 milioni di PLN sono totalmente esenti dall'imposta, indipendentemente dal tipo di impresa che genera tali entrate e dal fatturato totale realizzato nel mese di riferimento. Ritengono che un'esenzione fiscale sia diversa da un'aliquota zero e che le soglie si applichino a tutti i soggetti passivi in condizioni di parità e oggettività.

(21) Per quanto riguarda l'obiettivo dell'imposta, le autorità polacche sottolineano che il gettito prodotto dall'imposta sul settore del commercio al dettaglio sarebbe destinato a finanziare il programma di assegni familiari 500+. Tuttavia, considerando la dotazione stimata di questo programma (circa 16 miliardi di PLN nel 2016 e circa 22 miliardi di PLN negli anni successivi), il suo finanziamento sarebbe realizzato soltanto in parte attraverso l'imposta sul settore del commercio al dettaglio (gettito previsto su base annua pari a circa 1,6 miliardi di PLN nel 2017). La Polonia sostiene inoltre che il programma 500+ non rappresenta soltanto una voce di spesa ma avrebbe anche ripercussioni positive sull'economia, in quanto incrementerebbe i consumi e dunque inciderebbe in maniera diretta sulle entrate degli operatori al dettaglio.

(22) In merito al finanziamento della misura mediante risorse statali, la Polonia sostiene che la struttura dell'imposta non comporta una rinuncia a entrate che, in circostanze normali, gli operatori al dettaglio avrebbero versato nelle sue casse. In particolare le autorità polacche affermano che la quota esente da imposta e l'aliquota ridotta dello 0,8 % si applicano a tutte le imprese e che lo Stato polacco sta rinunciando a risorse che potrebbe altrimenti ricavare da tutte le imprese e non soltanto da quelle più piccole.

(23) La Polonia ritiene inoltre che si debba operare una distinzione tra «progressività globale», che consiste nell'applicare aliquote diverse all'intero fatturato delle imprese in funzione dell'entità di tale fatturato, e «progressività per scaglioni», in base alla quale sono applicate aliquote diverse a diverse quote (scaglioni) di fatturato di tutte le imprese. Secondo le autorità polacche la progressività per scaglioni non comporta alcun vantaggio selettivo in quando è applicato lo stesso sistema di aliquote a tutte le imprese di commercio al dettaglio. In particolare la Polonia sostiene che la natura progressiva dell'imposta non comporta un vantaggio per le imprese più piccole, in quanto l'importo esente da imposta e l'aliquota ridotta dello 0,8 % riducono i costi di esercizio sia delle imprese con entrate più elevate sia delle imprese con entrate più modeste. Secondo la Polonia, l'entità dell'aiuto che un'impresa riceve è direttamente proporzionale alle entrate che essa genera.

(24) Le autorità polacche sostengono inoltre che la Commissione ha erroneamente individuato i beneficiari del vantaggio, in quanto non è sempre vero che le imprese più piccole registrano entrate più modeste e che le imprese di maggiori dimensioni hanno entrate più elevate. In realtà, secondo la Polonia, le entrate delle imprese non sono direttamente, o per lo meno non esclusivamente, legate alle loro dimensioni.

(25) Per quanto riguarda la selettività della misura, la Polonia contesta il sistema di riferimento individuato dalla Commissione e sostiene che solo la tassazione delle entrate nel settore del commercio al dettaglio al di sopra di 17 milioni di PLN mensili dovrebbe costituire il sistema di riferimento, in quanto le entrate al di sotto di 17 milioni di PLN non sono soggette all'imposta. Sostiene inoltre che il sistema non è stato definito in modo arbitraria o distorto e che l'esenzione fiscale si applica a tutti i soggetti passivi. La Polonia sostiene inoltre, con riferimento al considerando 26 della decisione di avvio, che non è possibile concludere che la misura costituisce aiuto di Stato senza stabilire un'aliquota unica di riferimento che possa fungere da punto di riferimento.

(26) In secondo luogo, in risposta al considerando 32 della decisione di avvio la Polonia sostiene che l'aliquota media dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio, quale stabilita dalla Commissione, è una costruzione artificiosa. Sostiene che la struttura dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio è basata su aliquote specifiche assegnate ex ante a due scaglioni specifici che si applicano in ugual misura a tutti i soggetti passivi. Inoltre la «progressività per scaglioni» non è selettiva in quanto le aliquote ridotte si applicano alle stesse condizioni a tutte le imprese, a prescindere dalle loro dimensioni. Di conseguenza, secondo la Polonia, non si osserva alcuna disparità di trattamento delle imprese che si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile.

(27) Alla luce di quanto precede, le autorità polacche sostengono che non è necessario fornire una giustificazione basata sulla natura o sulla struttura generale del sistema. Ciononostante esse affermano che la struttura progressiva dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio e la struttura progressiva dell'imposta sul reddito devono essere trattate in maniera analoga ed essere ritenute giustificate dalla logica ridistributiva. La Polonia, tuttavia, non ha fornito ulteriori argomentazioni a sostegno di tale presunta giustificazione.

(28) Per quanto riguarda le conseguenze sugli scambi e la distorsione della concorrenza, le autorità polacche hanno illustrato la struttura del settore del commercio al dettaglio polacco e osservano che gli esercizi commerciali che generano le maggiori entrate (nei centri commerciali) sono solitamente ubicati in centri urbani, il che garantisce una maggiore affluenza di clienti rispetto agli esercizi che si trovano fuori dalle città e per raggiungere i quali i clienti devono sostenere costi di trasporto. I piccoli esercizi commerciali si trovano invece soprattutto nei piccoli centri e nelle zone rurali, dove si osserva il fenomeno opposto (minore accessibilità degli esercizi, minore affluenza di clienti e fatturato più basso). Le autorità polacche hanno inoltre osservato che nel gruppo dei rivenditori con le maggiori entrate è frequente il ricorso a pratiche di ottimizzazione fiscale, grazie alle quali tali operatori evitano di versare l'imposta sul reddito delle società, e che gli operatori con un fatturato elevato beneficiano di economie di scala (maggiori sono le vendite, minori sono i costi unitari) e tendono ad esercitare la propria influenza per ridurre a proprio vantaggio i margini dei produttori e dei fornitori. Ha osservato infine che in Polonia lo sviluppo dei moderni scambi ha notevolmente indebolito il segmento dei dettaglianti indipendenti (51 % del mercato nel 2008 e 37 % nel 2017).

(29) Le autorità polacche affermano quanto segue: i) anche qualora si dovesse ritenere che l'imposta sul settore del commercio al dettaglio sia selettiva, la concorrenza non sarebbe falsata in quando la grande distribuzione già gode di un vantaggio competitivo rispetto ai piccoli operatori al dettaglio e ii) la progressività delle aliquote dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio limita le modificazioni negative della configurazione degli scambi (la scomparsa del piccolo commercio associata alla diffusione della grande distribuzione), che attualmente falsano la concorrenza.

(30) Infine le autorità polacche sostengono che la decisione di avvio limita in maniera ingiustificata l'autonomia degli Stati membri quanto alla definizione delle politiche fiscali nazionali. Secondo la Polonia spetta a uno Stato che intenda introdurre una nuova imposta definirne la struttura (ovvero il soggetto passivo, la base imponibile e le aliquote) in maniera ottimale dal punto di vista della politica fiscale perseguita.

3.3. **Osservazioni pervenute dalle parti interessate**

(31) La Commissione non ha ricevuto osservazioni dalle parti interessate.

4. **VALUTAZIONE DELL'AIUTO**

(32) In via preliminare, e in replica all'argomentazione che la Polonia ha presentato in risposta alla decisione di avvio, sostenendo che l'imposta sul settore del commercio al dettaglio riguarda una misura di tassazione diretta e che pertanto l'esercizio da parte della Commissione della sua competenza in materia di aiuti di Stato costituisce una limitazione ingiustificata della propria autonomia quanto alla definizione della propria politica fiscale, la Commissione ricorda che, sebbene gli Stati membri possono godere di un'autonomia fiscale nel campo della tassazione diretta, qualunque misura fiscale adottata da uno Stato membro deve essere conforme all'articolo 107 del trattato ([10]).

([10]) Cfr. cause riunite C-182/03 e C-217/03, *Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione*, EU:C:2006:416, punto 81; cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, *Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito*, EU:C:2011:732; causa C-417/10 *3M Italia*, EU:C:2012:184, punto 25, e ordinanza nella causa C-529/10, *Safilo*, EU:C:2012:188, punto 18; cfr. inoltre causa T-538/11, *Belgio/Commissione*, EU:T:2015:188, punto 66.

4.1. **Esistenza dell'aiuto**

(33) A norma dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, 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. La qualificazione di una misura come aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, richiede che sussistano tutti i presupposti previsti da tale disposizione ([11]). Pertanto, secondo una giurisprudenza costante la qualificazione di una misura quale aiuto di Stato presuppone anzitutto che si tratti di un intervento dello Stato ovvero effettuato mediante risorse statali; in secondo luogo, che tale intervento sia idoneo a incidere sugli scambi tra Stati membri; in terzo luogo, che conceda un vantaggio selettivo a un'impresa e, in quarto luogo, che falsi o minacci di falsare la concorrenza ([12]).

4.1.1. *Risorse statali e imputabilità allo Stato*

(34) Per configurarsi come aiuto di Stato, una misura deve essere imputabile allo Stato ed essere finanziata mediante risorse statali.

(35) Poiché l'imposta sul settore del commercio al dettaglio deriva da una legge approvata dal parlamento polacco, è chiaramente imputabile allo Stato polacco.

(36) In merito al finanziamento della misura mediante risorse statali, secondo la costante giurisprudenza della Corte di giustizia un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordano a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella di altri contribuenti costituisce aiuto di Stato ([13]). Nei considerando da 37 a 60 la Commissione intende dimostrare che la struttura ad aliquote progressive dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio, descritta nei considerando 15 e 16, comporta la rinuncia, da parte della Polonia, ad un gettito fiscale che sarebbe stata altrimenti autorizzata a riscuotere dagli operatori al dettaglio con un livello di fatturato più basso (dunque dagli operatori più piccoli) se questi fossero stati soggetti alla stessa aliquota media effettiva dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio cui sono soggetti gli operatori con un livello di fatturato superiore (dunque gli operatori di maggiori dimensioni). La struttura ad aliquote progressive, differenziando gli operatori al dettaglio in base alle loro dimensioni, comporta, in particolare, la rinuncia, da parte della Polonia, a un gettito fiscale che sarebbe stata altrimenti autorizzata a riscuotere dalle imprese di commercio al dettaglio organizzate in un sistema di franchising a differenza di quelle operanti secondo il modello della holding ([14]). Comportando la rinuncia a tale gettito, l'imposta sul settore del commercio al dettaglio determina una perdita di risorse statali ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato ([15]).

4.1.2. *Vantaggio*

(37) Secondo la giurisprudenza dell'Unione europea, il concetto di aiuto vale a designare non soltanto prestazioni positive, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa ([16]). 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 ([17]). Una misura di riduzione di un'imposta o di un tributo 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 ([18]).

(38) La legge prevede una struttura ad aliquote progressive che si applica a tutte le imprese soggette all'imposta sul settore del commercio al dettaglio e il carico fiscale di ciascun operatore dipende dagli scaglioni in cui rientra il suo fatturato.

(39) La natura progressiva dell'imposta implica che non soltanto l'ammontare dell'imposta ma anche la percentuale media dell'imposta applicata al fatturato derivante dalle vendite di un operatore al dettaglio aumenti di pari passo con l'incremento del fatturato e raggiunga lo scaglione superiore successivo ([19]). Di conseguenza gli operatori al dettaglio con un fatturato modesto non sono soggetti all'imposta oppure sono soggetti ad aliquote medie effettive

([11]) Cfr. causa C-399/08 P, *Commissione/Deutsche Post*, EU:C:2010:481, punto 38 e la giurisprudenza ivi citata.
([12]) Cfr. causa C-399/08 P, *Commissione/Deutsche Post*, EU:C:2010:481, punto 39 e la giurisprudenza ivi citata.
([13]) Cfr. cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, *Commissione/Government of Gibraltar e Regno Unito*, EU:C:2011:732, punto 72 e la giurisprudenza ivi citata.
([14]) Imprese di commercio al dettaglio che posseggono e gestiscono diversi negozi di una catena di distribuzione e che, ai fini dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio, sono considerate un unico soggetto passivo.
([15]) Cfr. causa C-169/08, presidente *del Consiglio dei ministri*, EU:C:2009:709, punto 58.
([16]) Causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, EU:C:2001:598, punto 38.
([17]) Cfr. causa C-66/02, *Italia/Commissione*, EU:C:2005:768, punto 78; causa C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e a.*, EU:C:2006:8, punto 132; causa C-522/13, *Ministerio de Defensa e Navantia*, EU:C:2014:2262, punti da 21 a 31.
([18]) Cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, EU:C:2006:403, punto 30 e causa C-387/92, *Banco Exterior de España*, EU:C:1994:100, punto 14.
([19]) Calcolata dividendo l'ammontare dell'imposta dovuta da un contribuente in un determinato mese per il fatturato di tale contribuente in quel mese.

notevolmente inferiori rispetto a quelle applicate agli operatori con fatturato elevato; ciò riduce gli oneri a carico delle imprese con un basso livello di fatturato rispetto alle imprese con un fatturato elevato. Poiché la quota di fatturato generata da un'impresa è correlata, in qualche misura, alle sue dimensioni, si può affermare che la struttura ad aliquote progressive prevista dalla legge conferisce un vantaggio economico ai rivenditori al dettaglio più piccoli, a scapito dei rivenditori di maggiori dimensioni, sotto forma di una riduzione del loro carico fiscale e di una riduzione dell'aliquota media effettiva applicata a tali imprese. Di fatto il costo rappresentato dall'imposta alla fine del mese per ogni 100 PLN di fatturato sarà pari a zero per le imprese con un fatturato totale al di sotto di 17 milioni di PLN, aumenterà progressivamente verso lo 0,8 % per i rivenditori al dettaglio con un fatturato totale tra 17 milioni di PLN e 170 milioni di PLN e aumenterà ulteriormente verso l'1,4 % per i rivenditori con un fatturato totale al di sopra di 170 milioni di PLN, come illustrato nella tabella sottostante:

Fatturato (PLN)	Aliquota marginale (%)	Imposta (PLN)	Imposta/Fatturato (%)
500 000 000	1,4	5 844 000	1,2
100 000 000	0,8	664 000	0,7
20 000 000	0,8	24 000	0,1
15 000 000	0	0	0,0

(40) La struttura ad aliquote progressive, comportando una differenziazione tra gli operatori al dettaglio sulla base delle loro dimensioni, implica anche il conferimento di un vantaggio ai singoli rivenditori organizzati in un sistema di franchising, in quanto il loro carico fiscale è determinato in base al fatturato mensile generato dalle vendite al dettaglio dei singoli esercizi commerciali, e non in base al fatturato mensile derivante dalle vendite al dettaglio dell'intera catena di distribuzione, come avviene nel caso delle catene di vendita al dettaglio organizzate secondo il modello della holding ([20]).

4.1.3. *Selettività*

(41) Una misura è considerata selettiva se favorisce talune imprese o talune produzioni ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Per i regimi di aiuto la Corte di giustizia ha stabilito che, in linea di massima, si debba valutare la selettività della misura attraverso un'analisi in tre fasi ([21]). In primo luogo 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 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 è giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale di riferimento ([22]). Se una misura a prima vista selettiva è giustificata dalla natura o 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

(42) Il sistema di riferimento si compone di un insieme coerente di norme che generalmente si applicano, sulla base di criteri oggettivi, a tutte le imprese che rientrano nel campo di applicazione definito dal suo obiettivo.

([20]) In una sistema di franchising, ciascun operatore è un soggetto passivo a se stante. Nella probabile situazione in cui l'operatore possegga e gestisca un solo negozio, l'imposta sul fatturato si applica al fatturato di quell'unico negozio. Nel modello della holding, il singolo esercizio commerciale non è un soggetto passivo. L'imposta, con la sua struttura ad aliquote progressive, si applica al fatturato aggregato di tutti gli esercizi commerciali della holding.

([21]) Cfr., ad esempio, causa C-279/08 P, *Commissione/Paesi Bassi (NOx)*, EU:C:2011:551; causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* EU: C: 2001:598, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos e a.*, EU:C:2011:550 e EU:C:2010:411, causa C-308/01, *GIL Insurance*, EU: C:2004:252 e EU:C:2003:481

([22]) 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).

(43) Contrariamente a quanto sostenuto dalla Polonia, non è possibile affermare che l'obiettivo dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio è quello di finanziare la spesa di bilancio nel quadro del programma di assegni familiari 500+. La Polonia ha confermato che le entrate fiscali non possono essere destinate interamente ed esclusivamente al finanziamento di un tipo di spesa predeterminato; pertanto non è stato stabilito un presunto nesso tra gli assegni familiari e il settore del commercio al dettaglio, né un presunto nesso tra il costo del programma di assegni familiari e l'entità del fatturato degli operatori al dettaglio. Il finanziamento del programma di assegni familiari 500+ non può essere considerato un obiettivo intrinseco dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio.

(44) L'obiettivo dell'imposta sulle vendite al dettaglio è piuttosto quello di tassare il fatturato di tutti gli operatori economici attivi nella vendita di merci a persone fisiche (consumatori). Alla luce di tale obiettivo, si deve ritenere che tutte le imprese il cui fatturato è generato dalla vendita di merci a persone fisiche si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga. La Commissione ritiene pertanto che il sistema di riferimento sia l'imposta sul settore del commercio al dettaglio applicabile al fatturato delle imprese attive nella vendita al dettaglio di tutti i tipi di merci in Polonia.

(45) Contrariamente a quanto asserito dalla Polonia ([23]), il sistema di riferimento non dovrebbe essere limitato alle sole imprese con un fatturato al di sopra di 17 milioni di PLN per il fatto che la legge non prevede la tassazione del fatturato mensile delle imprese derivante dalle vendite al dettaglio al di sotto di 17 milioni di PLN. Tale esclusione si applica a tutte le imprese il cui fatturato è generato dalla vendita al dettaglio di merci indipendentemente dal fatto che esse raggiungano un fatturato al di sopra o al di sotto di 17 milioni di PLN.

(46) La Commissione inoltre non ritiene che la struttura ad aliquote progressive introdotta dalla legge costituisca parte integrante del sistema di riferimento. La Corte di giustizia ha precisato che non sempre è sufficiente limitare l'analisi di selettività all'eventuale deroga di una misura al sistema di riferimento stabilito dallo Stato membro ([24]). È anche 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 ([25]). 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 a seconda delle loro cause o dei loro obiettivi, ma li definisce in funzione dei loro effetti e, dunque, indipendentemente dalle tecniche impiegate ([26]).

(47) La conseguenza della struttura ad aliquote progressive introdotta dalla legge è che le imprese con un fatturato basso generato dalle vendite al dettaglio non sono soggette all'imposta oppure sono soggette ad aliquote medie effettive notevolmente inferiori (ovvero per ogni zloty di fatturato mensile generato) rispetto a quelle applicate alle imprese con un fatturato elevato; ciò ha per effetto di ridurre gli oneri a carico delle imprese con un basso livello di fatturato rispetto alle imprese con un fatturato elevato. Dato che a ciascuna impresa si applica un'aliquota media effettiva diversa, la Commissione non è in grado di individuare un'aliquota unica di riferimento. La Polonia 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 giustificherebbero l'applicazione di un'aliquota più alta agli operatori al dettaglio con un fatturato elevato, o perché gli operatori che registrano livelli di fatturato più bassi debbano essere soggetti ad aliquote inferiori. La struttura ad aliquote progressive dell'imposta ha pertanto comportato una situazione in cui imprese diverse sono soggette ad aliquote effettive differenti a seconda del loro fatturato mensile e, dunque, delle loro dimensioni e del loro modello organizzativo. Pertanto si può affermare che la struttura ad aliquote progressive introdotta dalla legge è specificamente concepita per favorire gli operatori al dettaglio più piccoli rispetto a quelli di dimensioni maggiori attraverso l'applicazione di aliquote diverse al fatturato mensile generato dalle imprese attive nella vendita di merci a persone fisiche (consumatori) e dunque mediante l'assoggettamento delle imprese con un fatturato più modesto a un'aliquota media effettiva più bassa rispetto a quella applicata alle imprese con un fatturato più elevato, che in generale sono di proprietà straniera ([27]), anche se entrambe le tipologie di impresa esercitano la stessa attività.

([23]) Cfr. il considerando 25.
([24]) Cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito*, EU:C:2011:732.
([25]) *Idem*, punto 92.
([26]) Causa C-487/06 P, *British Aggregates/Commissione*, EU:C:2008:757, punti 85 e 89 e la giurisprudenza ivi citata, e causa C-279/08 P, *Commissione/Paesi Bassi*, EU:C:2011:551, punto 51.
([27]) Cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito*, EU:C:2011:732.

(48) Si può inoltre affermare che la progressività delle aliquote, implicando una differenziazione tra operatori al dettaglio in base alle loro dimensioni, favorisce gli operatori al dettaglio che sono organizzati nell'ambito di un sistema di franchising o che esercitano l'attività in maniera indipendente (ad esempio come società di diritto civile) rispetto a coloro che operano secondo il modello della holding.

(49) Poiché la Polonia ha concepito l'imposta in modo tale da favorire talune imprese (ovvero i rivenditori al dettaglio con bassi livelli di fatturato – gli operatori più piccoli – e i rivenditori che operano in un sistema franchising o in maniera indipendente, vale a dire non all'interno di una catena di distribuzione) a scapito di altre (ovvero i rivenditori al dettaglio con un fatturato elevato – gli operatori di maggiori dimensioni – e le catene di distribuzione al dettaglio che operano secondo il modello della holding), il sistema di riferimento è selettivo per il modo stesso in cui è concepito e non è giustificato alla luce dell'obiettivo dell'imposta, che è quello di tassare il fatturato di tutti gli operatori al dettaglio. Pertanto la Commissione ritiene che il sistema di riferimento appropriato nel caso in oggetto sia l'applicazione di un'aliquota unica (forfettaria) al fatturato mensile generato dalle vendite al dettaglio, ma che non preveda una struttura ad aliquote progressive.

4.1.3.2. Deroga al sistema di riferimento

(50) In una seconda fase occorre stabilire se la misura introduca deroghe all'applicazione delle norme 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.

(51) A norma dell'articolo 6, paragrafo 1, della legge, non è tassata la quota di fatturato mensile generata dalle vendite al dettaglio del rivenditore al di sotto di 17 milioni di PLN. Per un notevole numero di operatori al dettaglio, in particolare nel sottosettore dei generi alimentari, tale esenzione comporta la non tassazione del fatturato generato dalle vendite al dettaglio, in quanto il loro fatturato mensile derivante da tale attività è al di sotto di 17 milioni di PLN. In base a dati pubblicamente accessibili ([28]), per il mese di settembre 2016 sono state emesse 109 dichiarazioni tributarie indicanti l'ammontare dell'imposta dovuta sulle vendite al dettaglio, mentre in base alle stime del ministero polacco delle Finanze esistono circa 200 000 operatori al dettaglio attivi in Polonia. Pertanto la maggior parte delle imprese che operano nel sottosettore dei generi alimentari in Polonia si situa al di sotto della soglia stabilita dall'articolo 6, paragrafo 1 e non versa l'imposta sulle vendite al dettaglio.

(52) Per quanto riguarda i rivenditori al dettaglio che realizzano un fatturato mensile superiore a 17 milioni di PLN, la quota di fatturato mensile al di sotto di tale soglia è esente da imposta; la quota di fatturato mensile tra 17 milioni di PLN e 170 milioni di PLN è soggetta a un'aliquota dello 0,8 %; la quota di fatturato al di sopra di 170 milioni di PLN è tassata a un'aliquota dell'1,4 %.

(53) La Polonia distingue tra «progressività per scaglioni» e «progressività globale», sostenendo che non vi è alcuna deroga al sistema di riferimento in quanto tutte le aliquote (ovvero l'esenzione fiscale equivalente all'aliquota 0 e le aliquote dell'1,4 % e dello 0,8 %) si applicano a tutte le imprese alle medesime condizioni. Tuttavia entrambe le tipologie di tassazione progressiva comportano l'applicazione di aliquote medie effettive diverse a società differenti in base al loro fatturato (che è l'oggetto dell'imposizione) e, dunque, in base alla loro dimensione. Come dimostra il seguente esempio di tre rivenditori al dettaglio (soggetti passivi) con un fatturato mensile rispettivamente pari a 10 milioni di PLN, 100 milioni di PLN e 750 milioni di PLN, sebbene tutti i rivenditori siano assoggettati alle medesime aliquote e sebbene la stessa quota del loro reddito rientri negli stessi tre scaglioni, le loro aliquote medie effettive risultano notevolmente diverse. In effetti per ogni 100 PLN di fatturato generato, il rivenditore 1 non è tenuto a versare alcuna imposta, il rivenditore 2 versa un'imposta di importo pari a circa 0,7 PLN e il rivenditore 3 versa un'imposta di circa 1,2 PLN.

Entrate mensili generate dalle vendite al dettaglio	Rivenditore 1 10 milioni di PLN	Rivenditore 2 100 milioni di PLN	Rivenditore 3 750 milioni di PLN
Imposta dovuta sulla parte di fatturato al di sotto di 17 milioni di PLN	0	0	0

([28]) Cfr. https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5. L'importo dovuto a titolo dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio complessivamente dichiarato dai contribuenti è stato pari a 114 milioni di PLN per il mese in questione. Il 70 % circa di tale importo, ovvero 78,9 milioni di PLN, è dovuto dai 10 maggiori rivenditori al dettaglio attivi in Polonia e l'aliquota massima dell'1,4 % è stata applicata soltanto a 12 operatori al dettaglio. Cfr. anche «*Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce*», Fundacja Republikańska, Varsovie 2016 sul numero di operatori al dettaglio in Polonia.

Entrate mensili generate dalle vendite al dettaglio	Rivenditore 1 10 milioni di PLN	Rivenditore 2 100 milioni di PLN	Rivenditore 3 750 milioni di PLN
Imposta dovuta sulla parte di fatturato tra 17 milioni di PLN e 170 milioni di PLN	—	664 000 PLN (82 999 999 PLN × 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN × 0,008)
Imposta dovuta sulla parte di fatturato al di sopra di 170 milioni di PLN	—	—	8 120 000 PLN (579 999 999 × 0,014)
Imposta totale dovuta	**0**	**664 000 PLN**	**9 344 000 PLN**
Aliquota media effettiva	**0 %**	**0,664 %**	**1,246 %**

(54) Come dimostra questa tabella, l'imposta sulle vendite al dettaglio differenzia i rivenditori al dettaglio (soggetti passivi) sulla base del loro fatturato e, dunque, delle loro dimensioni proprio a causa delle aliquote progressive e degli scaglioni a cui esse si applicano. Data la progressività delle aliquote introdotte dalla legge, le imprese con livelli di fatturato elevati sono soggette sia ad aliquote marginali notevolmente più alte sia ad aliquote medie nettamente più elevate rispetto agli operatori con un fatturato modesto. Pertanto la Commissione ritiene che il regime ad aliquote progressive introdotto dalla legge comporti deroghe al sistema di riferimento che consiste nell'applicazione di un'aliquota unica (forfettaria) alle vendite al dettaglio di tutte le imprese attive nel commercio al dettaglio in Polonia, a favore dei rivenditori con un fatturato più basso, e dunque degli operatori più piccoli.

(55) Alla luce di quanto precede, la Commissione ritiene che la misura introduca deroghe al sistema di riferimento e sia pertanto a prima vista selettiva.

4.1.3.3. Giustificazione in base alla natura o alla struttura generale del sistema

(56) Allorché la Commissione dimostra che una misura statale è a prima vista selettiva in quanto differenzia le imprese che si trovano in una situazione fattuale e giuridica comparabile rispetto al sistema di riferimento, spetta allo Stato membro fornire una giustificazione basata sulla natura o sulla struttura generale di tale sistema. 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 di meccanismi intrinseci necessari al funzionamento e all'efficacia del sistema ([29]).

(57) La Polonia sostiene che anche qualora si dovesse concludere che la struttura ad aliquote progressive introdotta dalla legge stabilisce una differenziazione tra imprese, cosa che la Polonia nega, tale struttura è giustificata sulla base della sua logica ridistributiva, come avviene nel caso delle imposte sugli utili. La Polonia sostiene inoltre che le imprese con livelli di fatturato elevati hanno una maggiore capacità contributiva, beneficiano di economie di scala, sono in grado di esercitare, a proprio vantaggio, pressioni sui margini dei produttori e dei fornitori e spesso ricorrono a strategie di ottimizzazione fiscale.

(58) La Commissione ricorda che la legge tassa le imprese in base all'entità del loro fatturato. Rispetto alle imposte sugli utili ([30]), un'imposta sul fatturato non tiene conto dei costi sostenuti per realizzare le vendite. Pertanto le imposte sul fatturato gravano sulle imprese in base alle loro dimensioni, più che in base alla loro redditività o capacità contributiva o alla loro capacità di creare efficienze derivanti da economie di scala, di influire sui

([29]) Cfr., ad esempio, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos e a.*, EU:C:2011:550, punto 69.
([30]) Cfr. la 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), punto 24. L'affermazione della logica ridistributiva in grado di giustificare un'aliquota progressiva vale esplicitamente solo relativamente alle imposte sugli utili o sul reddito (netto), e non alle imposte sul fatturato.

margini dei produttori e fornitori a proprio vantaggio ([31]) e di sfruttare le strategie di ottimizzazione fiscale cui fa riferimento la Polonia. Pertanto nessuno di tali fattori può costituire una giustificazione per l'applicazione di un'imposta progressiva al fatturato di un'impresa.

(59) La progressività delle imposte sul fatturato può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale, ovvero dalla logica interna, del sistema fiscale soltanto qualora l'obiettivo specifico perseguito dall'imposta la richieda. Ad esempio nel caso di un'imposta sul fatturato intesa a sanare alcuni effetti secondari negativi, un certo livello di progressività potrebbe essere giustificato qualora si dimostrasse che anche gli effetti secondari prodotti dalle attività soggette all'imposta aumentano progressivamente con la crescita del fatturato (o delle dimensioni) del contribuente. Le autorità polacche non hanno fornito alcuna giustificazione in tal senso.

(60) La Commissione ritiene pertanto che la progressività delle aliquote dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio non sia giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale di riferimento. Pertanto la misura conferisce un vantaggio selettivo alle imprese del settore al dettaglio con livelli di fatturato più bassi (e dunque alle imprese più piccole).

4.1.4. *Potenziale distorsione della concorrenza e conseguenze sugli scambi tra Stati membri*

(61) 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.

(62) L'imposta sul settore del commercio al dettaglio si applica a tutte le imprese il cui fatturato è generato da talune vendite al dettaglio in Polonia. Il settore del commercio al dettaglio polacco è aperto alla concorrenza e caratterizzato dalla presenza di operatori di altri Stati membri. Analogamente gli operatori al dettaglio stabiliti in Polonia potrebbero svolgere, o sviluppare in futuro, attività in altri Stati membri. Pertanto ogni aiuto a favore di taluni operatori del settore è in grado di incidere sugli scambi tra Stati membri.

(63) Di fatto la progressività dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio incide sulla situazione della concorrenza tra le imprese che vi sono soggette. Nella misura in cui il provvedimento in esame riduce gli oneri fiscali che le imprese con livelli di fatturato più bassi sarebbero state tenute a versare se fossero state soggette alla stessa aliquota delle imprese con alti livelli di fatturato, il vantaggio selettivo conferito attraverso tali misure costituisce un aiuto al funzionamento. Secondo la giurisprudenza costante della Corte di giustizia, gli aiuti al funzionamento falsano la concorrenza; 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 al dettaglio polacco. Analogamente l'applicazione di aliquote più elevate ai rivenditori al dettaglio di maggiori dimensioni (con un fatturato più elevato) potrebbe scoraggiare le loro vendite, riducendo la loro quota di mercato o costringendoli ad uscire dal mercato. La concorrenza sarebbe falsata in quanto gli operatori al dettaglio non competerebbero soltanto sul piano della loro efficienza e competitività sul mercato ma sarebbero oggetto di un trattamento fiscale differenziato, basato sul livello di fatturato, che non sarebbe giustificato dagli effetti negativi delle loro attività.

(64) Per quanto riguarda le osservazioni delle autorità polacche in merito alla struttura del settore del commercio al dettaglio, la Commissione rileva che l'affermazione della Polonia ([32]) secondo cui la progressività delle aliquote limita le modificazioni negative della configurazione degli scambi (la scomparsa del piccolo commercio associata alla diffusione della grande distribuzione) che, secondo la Polonia, attualmente falsano la concorrenza è un'ulteriore conferma del fatto che la misura è stata adottata allo scopo di incidere sulla situazione della concorrenza nel settore del commercio al dettaglio nel paese.

(65) La Commissione ritiene pertanto che la misura in esame falsi o minacci di falsare la concorrenza e incida sugli scambi tra Stati membri.

4.1.5. *Conclusione*

(66) Essendo presenti tutte le condizioni stabilite dall'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, la Commissione conclude che l'imposta sul settore del commercio al dettaglio, con la sua struttura ad aliquote progressive, costituisce aiuto di Stato ai sensi della suddetta disposizione.

([31]) Inoltre anche i rivenditori organizzati in un sistema di franchising che operano sotto la medesima insegna potrebbero esercitare collettivamente un'influenza analoga sui margini dei produttori e dei fornitori in quanto operatori integrati di grandi dimensioni ed eventualmente abusare di tale influenza, eppure sono oggetto di un trattamento diverso ai fini dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio.

([32]) Cfr. le osservazioni trasmesse dalla Polonia alla Commissione il 7 novembre 2016 in risposta alla decisione di avvio.

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

(67) 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 ([33]) 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 ([34]). Tuttavia spetta allo Stato membro che concede l'aiuto dimostrarne la compatibilità con il mercato interno conformemente all'articolo 107, paragrafo 2 o 3, del trattato ([35]).

(68) La Commissione rileva che le autorità polacche non hanno fornito alcuna argomentazione in base alla quale l'imposta sul settore del commercio al dettaglio possa essere considerata compatibile con il mercato interno. La Polonia non ha presentato osservazioni atte a fugare i dubbi espressi nella decisione di avvio relativamente alla compatibilità della misura.

(69) La Commissione ritiene che non si applichi nessuna delle eccezioni previste dalle disposizioni sopracitate, in quanto la misura non risulta finalizzata 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 dell'aiuto**

(70) La legge non è mai stata notificata alla Commissione né dichiarata compatibile con il mercato interno da parte di quest'ultima. Poiché, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato e nuovo aiuto ai sensi dell'articolo 1, lettera c), del regolamento (UE) 2015/1589, costituisce un aiuto di Stato posto in essere in violazione dell'obbligo di sospensione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, tale misura costituisce anche un aiuto illegale ai sensi dell'articolo 1, lettera f), del regolamento (UE) 2015/1589.

(71) Poiché la legge si configura come aiuto di Stato illegale e incompatibile, è necessario recuperare l'aiuto dai beneficiari ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589.

(72) Tuttavia a seguito dell'ingiunzione di sospensione ordinata dalla Commissione nella sua decisione di avvio, la Polonia ha confermato, con lettera del 7 novembre 2016, di avere sospeso la riscossione dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio prevista dalla legge.

(73) Pertanto, poiché nessun aiuto di Stato è stato concesso nell'ambito della misura contestata, non sussiste alcuna necessità di recupero.

5. **CONCLUSIONE**

(74) La Commissione constata che la Polonia ha illegalmente dato esecuzione all'aiuto in questione in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato.

(75) La presente decisione non pregiudica la possibilità di procedimenti a norma dell'articolo 258 del TFUE in merito alla conformità della misura con le libertà fondamentali sancite dal trattato, in particolare la liberà di stabilimento di cui all'articolo 49 del trattato,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

L'imposta sul settore del commercio al dettaglio, con la sua struttura ad aliquote progressive, introdotta dalla legge del 6 luglio 2016 sull'imposta sulle vendite al dettaglio costituisce un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, al quale la Polonia ha dato illegalmente esecuzione in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato.

Articolo 2

La Polonia annulla tutti i pagamenti in sospeso dell'aiuto nell'ambito della misura di cui all'articolo 1 con effetto alla data di adozione della presente decisione.

([33]) Le deroghe di cui all'articolo 107, paragrafo 2, del trattato riguardano: 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; c) gli aiuti concessi a determinate regioni della Repubblica federale di Germania.

([34]) Le deroghe di cui all'articolo 107, paragrafo 3, del trattato riguardano: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo di determinate regioni; b) gli aiuti destinati a determinati progetti importanti di comune interesse europeo o intesi 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; e) gli aiuti determinati con decisione del Consiglio.

([35]) Causa T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissione*, EU:T:2007:253 punto34.

Articolo 3

La Polonia garantisce l'attuazione della presente decisione entro quattro mesi dalla data della sua notifica.

Articolo 4

1. Entro due mesi dalla notifica della presente decisione la Polonia trasmette una descrizione dettagliata delle misure già adottate e previste per conformarvisi.

2. La Polonia informa la Commissione in merito allo stato di avanzamento delle misure nazionali adottate per l'attuazione della presente decisione. La Polonia trasmette immediatamente, dietro semplice richiesta della Commissione, le informazioni relative alle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione.

Articolo 5

La Repubblica di Polonia è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 30 giugno 2017

Per la Commissione
Margrethe VESTAGER
Membro della Commissione