Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 15 ottobre 2020[1]

Causa C-596/19 P

Commissione europea
contro

Ungheria

«Impugnazione – Aiuti di Stato – Articolo 107, paragrafo 1, TFUE – Imposta sulla pubblicità basata sul fatturato – Vantaggio e selettività – Criterio di valutazione nella creazione del sistema di riferimento – Coerenza del sistema di riferimento – Vantaggio dell'aliquota d'imposta progressiva – Criterio di valutazione nell'ipotesi di eccezione al sistema di riferimento – Vantaggio derivante dalla possibilità di contabilizzare le perdite nel primo esercizio fiscale – Disparità di trattamento – Motivi di giustificazione della disparità di trattamento – Regime transitorio considerato come aiuto»

I. Introduzione

1. Il presente ricorso fornisce alla Corte l'occasione di esaminare nuovamente[2] una legge fiscale di nuova creazione alla luce della normativa in materia di aiuti di Stato. Secondo la tendenza internazionale, l'Ungheria ha basato un'imposta diretta sulle imprese non già sugli utili, bensì sul fatturato, introducendo una struttura ad aliquote progressive. Al pari dell'imposta sui servizi digitali a livello dell'Unione europea proposta dalla Commissione[3], essa dovrebbe avere come obiettivo quello di individuare e tassare principalmente le imprese con alti livelli di fatturato (cioè le grandi imprese). Per il primo esercizio fiscale la legge prevedeva anche, in via transitoria, una contabilizzazione proporzionale di eventuali perdite dell'esercizio precedente.

2. Poiché l'aliquota media aumenta con l'incremento del fatturato, ne consegue in qualche misura un risparmio fiscale, o ridistribuzione dell'onere fiscale, a favore delle imprese «più piccole». Anche se l'imposta sui servizi digitali prevista a livello dell'UE e l'imposta sulla pubblicità in Ungheria sono simili sotto questo aspetto, la Commissione ritiene che l'imposta ungherese costituisca un aiuto a favore delle imprese più piccole «sottotassate». Parimenti, la possibilità di contabilizzare le perdite nell'anno di introduzione dell'imposta favorirebbe le imprese che hanno subito perdite nell'esercizio precedente, rispetto alle imprese che non ne hanno subite. La Commissione ha quindi ordinato

1 Lingua originale: il tedesco.

2 La prima volta è stato nella sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), in cui la Commissione si è opposta alla nuova legge relativa all'imposta sulle società per Gibilterra. Similmente, nelle sentenze del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), del 26 aprile 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281) e del 26 aprile 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291).

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

all'Ungheria di recuperare i relativi aiuti, ovvero di recuperare l'imposta a posteriori, con un'aliquota del 5,3%. L'Ungheria ha successivamente abolito l'imposta sulla pubblicità con effetto retroattivo, ma ravvisa nell'azione della Commissione, analogamente al caso della Polonia in un procedimento parallelo [4], una violazione della propria autonomia fiscale.

3. Pertanto, nell'ambito del presente procedimento di impugnazione, non si pone solo la questione se un'imposta progressiva sulle imprese possa costituire un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, ma anche se la normativa in materia di aiuti di Stato sia lo strumento giusto per rivedere la legislazione tributaria nazionale in tale dettaglio e, come nella fattispecie, bloccarla per anni. A ciò si collega la questione se, nella normativa in materia di aiuti di Stato, il criterio di valutazione delle leggi tributarie di portata generale non debba essere diverso da quello applicabile ai singoli aiuti.

4. Va inoltre tenuto presente che le libertà fondamentali sono già oggetto di un intenso controllo delle discriminazioni. Nella fattispecie, la Corte ha già stabilito che due simili imposte dirette sulle imprese basate sul fatturato in Ungheria, sono compatibili con le libertà fondamentali in base alla loro logica ridistributiva [5]. È vero che, come giustamente sottolineato dalla Commissione in udienza, i gruppi di riferimento sono diversi: le libertà fondamentali vietano, nell'ambito del diritto tributario, il trattamento meno favorevole delle società straniere, il divieto di aiuti di Stato vieta di favorire «talune imprese». Entrambi i divieti di discriminazione, tuttavia, sono volti alla realizzazione del mercato interno. Se una misura è compatibile con il divieto di discriminazione sancito dalle libertà fondamentali, di regola non dovrebbe costituire un aiuto contrario al mercato interno.

5. Il Tribunale [6] non ha riscontrato nella normativa tributaria generale ungherese un vantaggio selettivo a favore di altre imprese né per quanto riguarda l'aliquota d'imposta progressiva, né per quanto riguarda la possibilità di contabilizzare le perdite. È quanto la Commissione contesta nella sua impugnazione e la Corte deve ora esaminare se sia ravvisabile un aiuto di Stato.

II. Contesto normativo

6. Il contesto normativo è costituito dall'articolo 107 TFUE e segg. La procedura relativa agli aiuti illegali è disciplinata nel capo III del regolamento (UE) 2015/1589 recante modalità di applicazione dell'articolo 108 TFUE [7] (in prosieguo: il «regolamento 2015/1589»).

III. Fatti all'origine della controversia

7. L'11 giugno 2014 l'Ungheria ha adottato la legge n. XXII del 2014, relativa all'imposta sulla pubblicità (in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sulla pubblicità»). Quest'ultima è entrata in vigore il 15 agosto 2014 e ha introdotto una nuova imposta speciale, a scaglionamento progressivo, sul fatturato proveniente dalla pubblicazione di annunci pubblicitari in Ungheria (in prosieguo: l'«imposta sulla pubblicità»). Tale imposta si è aggiunta alle imposte sulle attività produttive, in particolare all'imposta sulle società. Durante l'esame della legge relativa all'imposta sulla pubblicità effettuato dalla Commissione nell'ambito del controllo degli aiuti di Stato, le autorità ungheresi hanno affermato che tale imposta era finalizzata a promuovere il principio della condivisione pubblica degli oneri.

4 Il procedimento è pendente dinanzi alla Corte con numero di causa C-562/19 P.

5 Sentenze del 3 marzo 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), e del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Sentenza del 27 giugno 2019, Ungheria/Commissione (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Regolamento (UE) del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2015, L 248, pag. 9).

8. Secondo la legge relativa all'imposta sulla pubblicità, chiunque pubblichi annunci pubblicitari è assoggettato a tale imposta. Sono quindi soggetti passivi coloro che pubblicano gli annunci pubblicitari (giornali, media audiovisivi, servizi di affissioni pubblicitarie), ma non gli inserzionisti né le agenzie pubblicitarie, che sono intermediari tra gli inserzionisti e i mezzi di diffusione pubblicitaria. La base imponibile dell'imposta è il fatturato netto di un esercizio annuale generato dalla diffusione pubblicitaria. L'ambito di applicazione territoriale dell'imposta è l'Ungheria.

9. Le aliquote d'imposta progressive erano definite come segue:

– 0% per la quota di fatturato al di sotto di 0,5 miliardi di fiorini ungheresi (HUF) (circa EUR 1 562 000);

– 1% per la quota di fatturato compresa tra HUF 0,5 miliardi e HUF 5 miliardi (circa EUR 15 620 000);

– 10% per la quota di fatturato compresa tra HUF 5 miliardi e HUF 10 miliardi (circa EUR 31 240 000);

– 20% per la quota di fatturato compresa tra HUF 10 miliardi e HUF 15 miliardi (circa EUR 47 000 000);

– 30% per la quota di fatturato compresa tra HUF 15 miliardi e HUF 20 miliardi (circa EUR 62 500 000);

– 40% per la quota di fatturato a partire da HUF 20 miliardi (circa EUR 94 000 000) (dal 1º gennaio 2015 quest'ultima aliquota è stata portata al 50%).

10. I soggetti passivi il cui utile al lordo delle imposte nell'esercizio 2013 fosse nullo o negativo potevano dedurre dalla loro base imponibile del 2014 il 50% delle perdite riportate dagli esercizi precedenti (in prosieguo: «possibilità di contabilizzare le perdite»).

11. Con decisione del 12 marzo 2015, la Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale in materia di aiuti di Stato di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, in relazione alla legge relativa all'imposta sulla pubblicità, ritenendo che la natura progressiva dell'aliquota d'imposta e la possibilità di contabilizzare le perdite avessero comportato aiuti di Stato. In tale decisione, la Commissione ha considerato che le aliquote d'imposta progressive operavano una distinzione tra le imprese con fatturati pubblicitari elevati (ossia le imprese di grandi dimensioni) e le imprese con fatturati pubblicitari di piccola entità (vale a dire le imprese di piccole dimensioni). Queste ultime otterrebbero un vantaggio selettivo sulla base delle loro dimensioni. La Commissione ha anche ritenuto che la possibilità di contabilizzare le perdite per le imprese che non avevano realizzato utili nel 2013 conferisse un vantaggio selettivo costitutivo di un aiuto di Stato.

12. Nell'ambito di tale decisione, la Commissione ha emesso un'ingiunzione di sospensione nei confronti della misura di cui trattasi. Successivamente, l'Ungheria ha modificato l'imposta sulla pubblicità mediante la legge n. LXII del 2015, adottata il 4 giugno 2015. La scala progressiva delle sei aliquote d'imposta da 0% a 50% è stata sostituita con il seguente sistema a doppia aliquota:

– 0% applicabile alla quota di fatturato al di sotto di HUF 100 milioni (circa EUR 312 000);

– 5,3% applicabile alla quota di fatturato al di sopra di HUF 100 milioni.

13. La Commissione ha posto fine al procedimento di indagine formale con la decisione (UE) 2017/329, del 4 novembre 2016, relativa alla misura SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) relativa alla tassazione del fatturato pubblicitario [8] alla quale l'Ungheria ha dato esecuzione (in prosieguo: la «decisione negativa»).

14. All'articolo 1 della decisione negativa, la Commissione ha concluso che il sistema fiscale composto da aliquote progressive e da disposizioni che prevedevano una possibilità di contabilizzare le perdite riportate per le imprese che non avessero realizzato utili nel 2013, istituito dalla legge n. XXII del 2014 relativa all'imposta sulla pubblicità, anche nella versione risultante dalla sua modifica del 4 giugno 2015, costituiva un aiuto di Stato. Esso sarebbe stato introdotto dall'Ungheria in modo illegittimo, in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, e sarebbe inoltre incompatibile con il mercato interno, ai sensi dell'articolo 107 TFUE. All'articolo 4 della decisione negativa, la Commissione ha ordinato all'Ungheria di recuperare presso i beneficiari gli aiuti dichiarati incompatibili con il mercato interno.

15. In proposito, le autorità ungheresi dovevano recuperare presso le imprese che avevano realizzato un fatturato pubblicitario nel periodo compreso tra l'entrata in vigore dell'imposta sulla pubblicità nel 2014 e la data della sua abolizione o sostituzione con un sistema pienamente compatibile con le norme in materia di aiuti di Stato, la differenza tra: l'importo (1) dell'imposta che esse avrebbero dovuto pagare in applicazione di un sistema di riferimento conforme alle norme in materia di aiuti di Stato (un sistema fiscale ad aliquota d'imposta unica fissata al 5,3%, salvo scelta di un altro valore da parte delle autorità ungheresi, senza deduzione delle perdite riportate), e l'importo (2) dell'imposta che le imprese avevano già versato o erano tenute a pagare. Pertanto, laddove la differenza tra l'importo (1) e l'importo (2) fosse stata positiva, l'importo dell'aiuto avrebbe dovuto essere recuperato, maggiorato degli interessi calcolati a partire dalla data di scadenza dell'imposta.

16. Tuttavia, la Commissione ha affermato che non sarebbe necessario alcun recupero qualora l'Ungheria abolisca il sistema fiscale in questione con effetto retroattivo alla data della sua entrata in vigore nel 2014. In futuro, per esempio dal 2017, l'Ungheria potrebbe quindi introdurre un sistema fiscale non progressivo, che non opererebbe distinzioni tra gli operatori economici soggetti all'imposta.

17. La Commissione ha essenzialmente giustificato la qualificazione come aiuto di Stato del sistema di cui trattasi nel seguente modo.

18. L'Ungheria, a causa dell'adozione della legge relativa all'imposta sulla pubblicità, avrebbe rinunciato a risorse che avrebbe dovuto incassare da imprese con un fatturato più basso (vale a dire le imprese più piccole), se queste fossero state soggette allo stesso livello di imposizione fiscale delle imprese con un fatturato più elevato (ossia le imprese più grandi).

19. Al riguardo, la Commissione ha ricordato che gli interventi che alleviano gli oneri che normalmente gravano sulle imprese, al pari dei benefici concreti, conferivano un vantaggio. Nel caso di specie, la tassazione ad un'aliquota considerevolmente inferiore avrebbe attenuato gli oneri a carico delle imprese con un basso livello di fatturato rispetto alle imprese con un fatturato elevato e avrebbe pertanto conferito un vantaggio alle piccole imprese rispetto alle imprese di maggiori dimensioni.

20. Costituirebbe un vantaggio anche la possibilità di contabilizzare le perdite prevista dalla legge relativa all'imposta sulla pubblicità, per le imprese che non avrebbero realizzato utili nel 2013. Il loro carico fiscale sarebbe ridotto rispetto alle imprese che non potrebbero beneficiare di tale deduzione.

8 GU 2017, L 49, pag. 36.

21. In sede di esame della selettività la Commissione ha ritenuto, anzitutto, che il sistema di riferimento corrispondesse a quello di una specifica imposta sul fatturato derivante dalla fornitura di servizi pubblicitari. Tuttavia, la struttura ad aliquote progressive dell'imposta sul fatturato pubblicitario non poteva costituirne parte integrante. Infatti, affinché il sistema di riferimento fosse esso stesso esente da aiuti di Stato, doveva soddisfare due condizioni: un'aliquota unica per tutti i fatturati pubblicitari (1) e l'assenza di un elemento che fornisse un vantaggio selettivo a talune imprese (2).

22. In tal senso, la Commissione ha poi ritenuto che la struttura progressiva della tassazione, comportando l'applicazione alle imprese non solo di aliquote d'imposta marginali, ma anche di aliquote d'imposta medie, differenti, costituisse una deroga al sistema di riferimento costituito da un'imposta sulla pubblicità applicata con un'aliquota d'imposta unica a tutti gli operatori economici della diffusione pubblicitaria in Ungheria.

23. Anche la possibilità di contabilizzare le perdite, concessa alle sole imprese che non avevano realizzato utili nel 2013, costituirebbe una deroga al sistema di riferimento, ossia alla norma generale di tassazione sulla base del fatturato degli annunci pubblicitari. Poiché l'imposta sulla pubblicità faceva riferimento al fatturato, i costi non dovevano essere deducibili dalla base imponibile, contrariamente a quanto avviene per le imposte sugli utili. La misura introdurrebbe una distinzione arbitraria tra due gruppi di imprese che si trovavano in una situazione fattuale e giuridica comparabile, vale a dire, le imprese che avevano perdite riportate e non avevano realizzato utili nel 2013 e le imprese che avevano realizzato utili nel 2013. La deduzione delle perdite preesistenti alla data di adozione della legge relativa all'imposta sulla pubblicità comporterebbe selettività poiché, consentendo tale deduzione, sarebbero favorite talune imprese con considerevoli perdite riportate.

24. Per quanto concerne la versione modificata del 2015 dell'imposta sulla pubblicità, la Commissione ha affermato che quest'ultima si basava sugli stessi principi e caratteristiche di quelli adottati per l'imposta sulla pubblicità del 2014. Di conseguenza, la Commissione ha concluso che la legge relativa all'imposta sulla pubblicità, quale modificata nel 2015, ha mantenuto elementi identici a quelli che essa ha qualificato come aiuti di Stato nell'ambito del sistema del 2014.

25. Il 16 gennaio 2017, l'Ungheria ha proposto ricorso avverso la decisione negativa. La domanda di sospensione dell'esecuzione della decisione negativa presentata dall'Ungheria lo stesso giorno è stata respinta con ordinanza del 23 marzo 2017 [9].

26. Il 16 maggio 2017 l'Ungheria ha adottato la legge n. XLVII del 2017, recante modifica della legge relativa all'imposta sulla pubblicità. In sostanza, tale legge ha soppresso con effetto retroattivo l'imposta sulla pubblicità.

27. Con decisione del 30 maggio 2017, il presidente della Nona Sezione del Tribunale ha ammesso l'intervento della Repubblica di Polonia a sostegno dell'Ungheria.

28. A seguito del ricorso proposto dall'Ungheria, con la decisione negativa del 27 giugno 2019, il Tribunale ha annullato la decisione negativa della Commissione.

IV. Procedimento dinanzi alla Corte

29. Il 6 agosto 2019 la Commissione ha proposto la presente impugnazione avverso la sentenza del Tribunale. La Commissione chiede che la Corte voglia:

– annullare la sentenza impugnata;

9 Ordinanza del 23 marzo 2017, Ungheria/Commissione (T-20/17 R, non pubblicata, EU:T:2017:203).

– respingere il secondo e il terzo motivo del ricorso presentato dall'Ungheria avverso le decisioni impugnate e condannare la stessa a sostenere le spese del procedimento;

– in via subordinata, rinviare la causa al Tribunale affinché adotti una nuova decisione nella quale si pronunci sui motivi che non sono stati esaminati.

30. L'Ungheria, sostenuta dalla Repubblica di Polonia, chiede che il Tribunale voglia:

– respingere l'impugnazione in quanto infondata;

– condannare la Commissione alle spese del procedimento.

31. L'Ungheria, la Polonia e la Commissione hanno presentato dinanzi alla Corte osservazioni scritte sull'impugnazione e osservazioni orali all'udienza del 1° settembre 2020.

V. Sui motivi d'impugnazione

32. La Commissione si fonda su due motivi. Nell'ambito del primo motivo d'impugnazione essa sostiene che il Tribunale, escludendo un vantaggio selettivo dell'imposta ungherese sulla pubblicità a favore delle imprese con minor fatturato, avrebbe applicato in modo errato l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. In base al secondo motivo, il Tribunale avrebbe applicato in modo errato l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in quanto, contrariamente a quanto dichiarato dal Tribunale, la possibilità di contabilizzare le perdite costituirebbe un vantaggio selettivo.

A. Sul primo motivo d'impugnazione: errata interpretazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE

33. Con il suo primo motivo, la Commissione invoca un errore di diritto che il Tribunale avrebbe commesso nell'interpretazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. In sostanza, essa contesta al Tribunale di aver erroneamente escluso un vantaggio selettivo e, quindi, un aiuto. Essa articola tale motivo in tre parti, affermando che il Tribunale avrebbe commesso un errore nella determinazione del quadro di riferimento (sul punto, sub 1.a), valutato la comparabilità delle imprese alla luce di un obiettivo non fiscale (sul punto, sub 2.a) e, nell'ambito della valutazione della selettività, avrebbe preso in considerazione un obiettivo non necessariamente legato all'imposta sulla pubblicità (sul punto, sub 2.b).

34. Secondo costante giurisprudenza della Corte, parimenti accolta dal Tribunale, la qualificazione come «aiuto di Stato» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, esige, in primo luogo, che si tratti di un intervento dello Stato o effettuato mediante risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve essere idoneo a incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, esso deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza [10]. Nella fattispecie, deve essere esaminata solo la posizione giuridica adottata dal Tribunale per quanto riguarda il criterio del vantaggio selettivo.

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

35. Determinante, alla luce dei criteri di valutazione usuali, è se i requisiti per il conseguimento del vantaggio fiscale previsti dal regime tributario nazionale siano stati scelti in modo non discriminatorio [11]. A tal fine è necessaria, in un primo momento, l'individuazione del regime tributario comune o «normale» (cosiddetto quadro di riferimento) applicabile nello Stato membro interessato. Successivamente, a fronte di tale regime tributario comune o «normale», occorre valutare se il vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata costituisca un'eccezione ingiustificata e presenti, dunque, carattere selettivo [12].

1. Sull'esistenza di un vantaggio selettivo o la corretta determinazione del quadro di riferimento (prima parte del primo motivo d'impugnazione)

36. In particolare, la Commissione lamenta che, in sede di valutazione dell'esistenza di un vantaggio selettivo, il Tribunale avrebbe commesso un errore nella determinazione del quadro di riferimento. Mentre la Commissione ha considerato un'imposta basata sul fatturato con un'aliquota unica (proporzionale) (manifestamente del 5,3%), il Tribunale si sarebbe erroneamente basato sull'aliquota progressiva adottata dal legislatore ungherese.

a) Vantaggio selettivo basato su una legge tributaria generale: sul metodo di valutazione nella creazione di un quadro di riferimento

37. Poiché l'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE non contiene la condizione attinente ad un quadro di riferimento e la sua analisi è fonte di sempre maggiori difficoltà (mi riferisco a questo proposito alle preoccupazioni sollevate nel frattempo da diversi avvocati generali [13]) è necessario, al riguardo, entrare in maggiore dettaglio.

38. Secondo costante giurisprudenza della Corte, sono considerati aiuti di Stato gli interventi che, sotto qualsiasi forma, siano atti a favorire direttamente o indirettamente determinate imprese, o che debbano essere considerati come un vantaggio economico che l'impresa beneficiaria non avrebbe ottenuto in condizioni di mercato normali [14].

39. Questa giurisprudenza è stata applicata al diritto fiscale. Una misura fiscale che, pur non essendo collegata al trasferimento di risorse statali, ponga tuttavia i soggetti beneficiari in una posizione più favorevole dal punto di vista finanziario rispetto agli altri contribuenti, può ricadere nell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE [15]. Sono, in particolare, considerati aiuti gli interventi i quali allevino gli oneri gravanti *di regola* sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, presentino la stessa natura e producano identici effetti [16].

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

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

13 V. conclusioni dell'avvocato generale Saugmandsgaard Øe nella causa A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, paragrafo 61 e segg.), conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Andres/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, paragrafo 88 e segg.), e mie conclusioni nella causa Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, paragrafo 151 e segg.), nella causa Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, paragrafo 163 e segg.), nella causa ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, paragrafo 76 e segg.), nelle cause riunite ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2017:853, paragrafo 74 e segg.), e nelle cause riunite ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2017:854, paragrafo 76 e segg.).

14 Sentenze del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 65), e del 9 ottobre 014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punto 21), analogamente, sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 71, «che normalmente gravano»).

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

16 Sentenze del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 66); del 19 marzo 2013, Bouygues e Bouygues Télécom/Commissione (C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, punto 101); del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 71); e del 15 marzo 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punto 13).

40. Tale giurisprudenza si inseriva nell'ambito di deroghe fiscali che sollevavano o esentavano una singola impresa dall'onere fiscale effettivamente applicabile [17]. Dato che, nella fattispecie, tutte le imprese «beneficiano» del minimo esente (fino a 0,5 miliardi di HUF o, nella versione modificata, 100 milioni di HUF) e anche dell'aliquota ridotta dall'1% al 30% per lo scaglione di fatturato compreso tra 0,5 e 20 miliardi di HUF all'anno, non può trattarsi del vantaggio selettivo. Tutt'al più la diversa aliquota media risultante dalla struttura ad aliquote progressive potrebbe costituire un vantaggio selettivo che favorisce il contribuente con un fatturato più basso.

1) Principio: se la determinazione della tassazione «normale» sia competenza della Commissione o dello Stato membro

41. In sostanza, il primo motivo d'impugnazione della Commissione solleva la questione di chi sia competente a determinare l'onere fiscale che grava *di regola* su un'impresa, in modo che la non imposizione delle altre imprese vada a loro vantaggio. A parere della Commissione, l'imposizione «normale» è un'imposta sul reddito basata sul fatturato, con un'aliquota proporzionale (di importo sconosciuto o, nella specie, del 5,3%). Secondo il legislatore ungherese, l'imposizione «normale» è un'imposta sul reddito basata sul fatturato, con un'aliquota progressiva, nella versione modificata, tra 0% e poco meno del 5,3%. Le diverse aliquote d'imposta medie risultanti dal sistema di aliquote progressive costituiscono la logica conseguenza, vale a dire la tassazione normale. L'Ungheria invoca, a tal riguardo, la propria sovranità fiscale.

42. L'autonomia fiscale degli Stati membri viene sottolineata e presa in considerazione a più riprese anche dalla giurisprudenza della Corte. Così, la Corte ha recentemente ribadito, in Grande Sezione, che allo stato attuale dell'armonizzazione del diritto fiscale dell'Unione, gli Stati membri sono liberi di istituire il sistema fiscale che ritengono più idoneo, cosicché l'applicazione di una tassazione progressiva rientra nel potere discrezionale di ciascuno Stato membro [18]. In tale contesto, a parere della Grande Sezione «un'imposizione progressiva può essere basata sul fatturato, in quanto, per un verso, l'importo del fatturato rappresenta un criterio distintivo neutro e, per altro verso, esso rappresenta un indicatore pertinente della capacità contributiva dei soggetti passivi». [19]

43. Tale giurisprudenza, elaborata nell'ambito delle libertà fondamentali, è applicabile del pari alla normativa in materia di aiuti di Stato. Anche in questo caso, la Corte ha già stabilito che, data l'assenza di regolamentazione dell'Unione in materia, rientra nella competenza fiscale degli Stati membri determinare le basi imponibili e la ripartizione della pressione fiscale sui diversi fattori di produzione e sui diversi settori economici [20]. In linea di principio, quindi, solo un'eccezione a tale regime fiscale autonomo può essere valutata alla luce del diritto degli aiuti di Stato, ma non la creazione del regime fiscale stesso.

44. La Commissione lo riconosce, in linea di principio, al punto 156 della sua comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea [21], quando afferma che «[g]li Stati membri sono liberi di scegliere la politica economica che ritengono più appropriata e, in particolare, di ripartire la pressione fiscale sui diversi fattori di produzione nella maniera che reputano adeguata[,] (…) nel rispetto del diritto dell'Unione».

17 Cfr. sentenze del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 28); del 28 giugno 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 97); del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 68); dell'8 settembre 2011, Paint Graphos (da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550); e del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e a. (C-222/04, EU:C:2006:8, punto 132).

18 Sentenze del 3 marzo 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punto 69), e del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punto 49).

19 Sentenza del 3 marzo 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punto 70), e del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punto 50).

20 Sentenze del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punto 50), e del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 97).

21 GU 2016, C 262, pag. 1

45. Peraltro, non sono a conoscenza di alcuna disposizione del diritto dell'Unione che, al di là delle imposte armonizzate, imponga agli Stati membri una struttura specifica per le loro imposte nazionali. Pertanto, una tassazione «normale» non può essere derivata dal diritto dell'Unione. Il punto di partenza può essere solo la decisione di ciascun legislatore nazionale circa quella che considera una normale tassazione. Nella fattispecie, è un'imposta progressiva sul reddito applicabile alle imprese pubblicitarie che fa riferimento, quanto alla base imponibile, al fatturato.

46. Il legislatore nazionale può quindi determinare, in particolare, l'oggetto dell'imposta, la base imponibile e l'aliquota d'imposta. In questo caso, l'Ungheria si è avvalsa di tale facoltà istituendo un'imposta sul reddito basata sul fatturato, applicabile alle imprese pubblicitarie, con un'aliquota media progressiva tra 0% e poco meno del 5,3% (derivante, nella versione modificata, dal minimo esente e da un'aliquota proporzionale). In linea di principio, la normativa in materia di aiuti di Stato non lo vieta.

2) Eccezione: il controllo di coerenza da parte della Corte nella sentenza Gibraltar

47. Una conclusione contraria non risulta nemmeno dalla decisione della Corte nella sentenza Gibraltar, più volte citata dalla Commissione. È vero che in quella decisione la Corte ha esaminato il sistema di tassazione delle imprese a Gibilterra alla luce della normativa in materia di aiuti di Stato ed ha affermato l'esistenza di un aiuto, essa non ha, tuttavia, sostituito la propria interpretazione di tassazione generale normale a quella dello Stato membro.

48. In tale causa, la Corte non ha in alcun modo dichiarato che la normativa in materia di aiuti di Stato impone una tassazione specifica. Essa si è limitata a verificare «solo» la logica intrinseca della normativa interessata. Secondo la proposta di riforma fiscale dell'epoca, era prevista l'introduzione di un'imposta uniforme sul reddito basata sugli utili applicabile a tutte le società stabilite a Gibilterra [22]. Tuttavia, i fattori scelti dal legislatore, come il numero di dipendenti, gli immobili commerciali e la tassa di registro, non avevano manifestamente nulla a che vedere con un'imposta uniforme sul reddito applicabile a tutte le società. Né il Regno Unito aveva intrapreso alcun tentativo per spiegare tali fattori [23].

49. Al riguardo, è vero che tale sentenza della Corte di giustizia costituisce una deroga [24] al principio sopra enunciato, secondo cui gli Stati membri sono dotati di autonomia nella determinazione del quadro di riferimento, poiché la Corte ha di fatto esaminato la creazione di un quadro di riferimento per stabilire l'esistenza di un aiuto. Ma in questo caso la Corte non ha fatto altro che esercitare una sorta di controllo degli abusi nell'esercizio della sovranità fiscale degli Stati membri. In sostanza, si è limitata a verificare se lo Stato membro avesse agito in modo coerente (e non abusivo) nell'esercizio della sua sovranità fiscale.

50. All'epoca essa lo aveva correttamente escluso. La legge fiscale di Gibilterra mirava esclusivamente ad eludere la normativa in materia di aiuti di Stato, prevedendo un livello di tassazione molto basso per alcune imprese a scopo di lucro (cosiddette società «offshore») attraverso un'imposta sul reddito, presumibilmente generale, basata sugli utili. La Commissione e la Corte hanno giustamente ritenuto

22 Cfr. sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 12).

23 Cfr. sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C 107/09 P, EU:C:2011:732, punti 149 e 150).

24 In tal senso, v. anche sentenza del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 32).

che si trattasse di un aiuto. Il vantaggio selettivo consisteva nella contraddizione intrinseca tra la motivazione o l'obiettivo della legge e la sua configurazione. Malgrado l'esistenza di un regime generale di imposta sul reddito basata sugli utili applicabile a tutte le società stabilite a Gibilterra, talune imprese erano assoggettate, selettivamente, a livelli di tassazione molto bassi [25].

51. Pertanto, in tale sentenza, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione nella presente causa, la Corte non ha sostituito la propria interpretazione di tassazione generale normale a quella dello Stato membro. Né ha stabilito che il diritto dell'Unione impone una specifica struttura delle aliquote. Essa ha semplicemente affermato, a giusto titolo, che un'imposta generale sui redditi di tutte le società residenti non può essere basata su fattori estranei, il cui scopo non è altro che quello di favorire talune società che, in linea di principio, non necessitano di grandi locali né di un elevato numero di dipendenti, come nel caso delle cosiddette società offshore [26].

52. In conclusione, la Corte ha così impedito che gli Stati membri abusassero della propria legislazione fiscale generale nel senso di concedere a singole imprese vantaggi non conformi alla normativa in materia di aiuti di Stato. Tale abuso dell'autonomia fiscale era il risultato di una configurazione manifestamente incoerente della legge fiscale applicata a Gibilterra.

3) Coerenza dell'imposta ungherese sulla pubblicità

53. Nel caso di una legge fiscale generale, non occorre verificare altro. Se il diritto dell'Unione rispetta la sovranità fiscale degli Stati membri e se la normativa in materia di aiuti di Stato non prescrive una configurazione specifica per i regimi fiscali nazionali, una normativa tributaria generale che si limita a determinare il quadro di riferimento può costituire un aiuto solo se è stata configurata in modo manifestamente incoerente [27].

54. Nel caso di una legge fiscale di applicazione generale, la valutazione del vantaggio selettivo si riduce quindi a quest'unica fase. Possono quindi essere omesse le rimanenti fasi (come determinare il corretto quadro di riferimento, se esistano eccezioni o deroghe, se le differenziazioni siano giustificate in dettaglio, a chi incomba l'onere della prova e con riferimento a cosa), peraltro sempre controverse.

55. In sostanza, il Tribunale ha giustamente concluso per l'assenza di una siffatta incoerenza dell'imposta ungherese sulla pubblicità. Pertanto, al punto 78 e seguenti della sentenza impugnata si afferma che il regime normale sarebbe la legge ungherese nella sua specifica configurazione a carattere progressivo, che si tradurrebbe in un'imposizione più gravosa delle imprese con livello di fatturato più elevato e in una minore tassazione delle imprese con un fatturato più modesto (punto 89). Ciò risulterebbe dalla logica redistributiva associata ad un'aliquota progressiva (punto 88). Di conseguenza, l'esistenza di un vantaggio selettivo non potrebbe risultare solo dalla struttura progressiva (punto 105). Poiché la Commissione non avrebbe invocato, né dimostrato, altre incoerenze (punto 106 e segg.), la legge in questione non potrebbe essere considerata un aiuto di Stato.

56. Per contro, non sono convinta degli argomenti dedotti dalla Commissione nell'ambito dell'impugnazione [28].

25 Così, espressamente. sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C 107/09 P, EU:C:2011:732, punti 99, 102 e 106).

26 Così, espressamente, sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 106).

27 V. altresì, in tal senso, anche le mie conclusioni nelle cause Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, paragrafo 151 e segg.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, paragrafo 170 e segg.), e ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, paragrafo 81 e segg.).

28 Le argomentazioni sono più o meno le stesse fatte valere nelle cause Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) e Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

i) Imposta sul reddito basata sul fatturato

57. Più precisamente, non è incoerente istituire un'imposta sul reddito basata sul fatturato. In definitiva, le argomentazioni della Commissione si fondano tutte sul fatto che la tassazione della capacità finanziaria dovrebbe essere basata esclusivamente sull'utile (o sull'efficienza, vale a dire, sul margine di profitto). Solo quest'ultimo rifletterebbe correttamente la capacità contributiva imponibile. Anche in udienza, la Commissione ha sostenuto a più riprese che solo un'imposta sul reddito basata sugli utili sarebbe idonea a tassare correttamente la capacità contributiva.

58. Così facendo, la Commissione non tiene conto del fatto che anche l'utile è solo un parametro (fittizio) per tassare equamente la capacità contributiva. Quanto alla capacità contributiva reale, tale parametro è solo un'indicazione relativa, come dimostra il cosiddetto dibattito in materia di BEPS [29]. Tale dibattito mondiale si basa sul fatto che, manifestamente, le aziende con utili elevati non pagano le imposte corrispondenti perché possono ridurre significativamente la base imponibile («base erosion»), o trasferire gli utili verso paesi a bassa imposizione fiscale («profit shifting»).

59. Un'imposta sul reddito basata sugli utili, al pari di un'imposta sul reddito basata sul fatturato, presenta vantaggi e svantaggi. Tuttavia, soppesare e assumere la responsabilità di tale tassazione non spetta ad un'autorità o a un tribunale, bensì ad un legislatore democraticamente legittimato. Il legislatore tributario (in questo caso il legislatore ungherese) può decidere quale imposta ritiene adeguata. In ogni caso, la normativa in materia di aiuti di Stato non richiede l'introduzione dell'imposta più adeguata dal punto di vista della Commissione.

60. Contrariamente a quanto sostiene la Commissione, non è pacifico nemmeno il fatto che un'imposta sul reddito basata sugli utili sia preferibile (per usare le parole della Commissione, «adeguata»). Al contrario, le imposte sul reddito basate sul fatturato sono in aumento a livello mondiale, come dimostra anche l'imposta sui servizi digitali [30] proposta dalla Commissione. Essa lega la tassazione delle imprese al loro fatturato annuo. A tale riguardo, l'imposta ungherese sulla pubblicità e l'imposta sui servizi digitali prevista a livello dell'Unione non differiscono tra loro.

ii) Struttura tariffaria ad aliquote progressive

61. Neppure un sistema di aliquote progressive in quanto tale costituisce un'incoerenza. Così, nell'ambito di una tassazione del reddito, le aliquote progressive sono alquanto comuni al fine di ottenere un'imposizione in funzione della capacità finanziaria. Ciò vale sia per l'imposta sul reddito basata sugli utili, sia per l'imposta sul reddito basata sul fatturato. Anche in questo caso, l'imposta sui servizi digitali proposta dalla Commissione dimostra che una struttura tariffaria ad aliquote progressive è una misura fiscale comune per tassare le imprese particolarmente efficienti.

62. Sebbene la Commissione contesti, nella sua memoria, il fatto che la proposta imposta sui servizi digitali a livello dell'UE abbia un'aliquota a carattere progressivo, ciò è corretto solo in apparenza. In effetti, ai sensi dell'articolo 8 della proposta, l'aliquota unica è del 3% ed è quindi proporzionale. Tuttavia, la Commissione trascura il fatto che un minimo esente di un'imposta proporzionale produce

29 Cfr., ex multis, l'«Action Plan on Base Erosion and Profit shifting» dell'OCSE, reperibile all'indirizzo https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf; pag. 13: «Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it».

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

aliquote medie diverse e, quindi, una curva progressiva [31]. Lo stesso vale nel caso di una soglia fiscale. La curva delle aliquote dell'imposta digitale basata sul fatturato proposta a livello dell'UE varia con le sue (due) aliquote (medie) dallo 0% al 3%, mentre l'aliquota media aumenta dallo 0% al 3%, quando il fatturato supera la soglia. Pertanto, è anche progressiva.

63. È inoltre parimenti inconferente l'argomentazione della Commissione secondo cui una struttura tariffaria ad aliquote progressive sarebbe idonea solo per la tassazione delle persone fisiche, in quanto, secondo la cosiddetta teoria dell'utilità marginale, solo nel caso di queste ultime l'aumento dell'utilità individuale diminuirebbe con l'aumento del reddito. Per questo, il sistema di aliquote progressive sarebbe utilizzato soltanto per la tassazione delle persone fisiche.

64. La Commissione trascura il fatto che la teoria dell'utilità marginale è una teoria economica e non una norma di diritto. Tenuto conto dell'impossibilità di misurare l'«utilità», non è stato finora possibile ricavare da questa teoria dichiarazioni (giuridiche) vincolanti circa la aliquota d'imposta corretta [32]. Al contrario, in passato anche le aliquote proporzionali erano considerate discriminatorie [33].

65. Come giustamente sottolinea la Commissione, il motivo per cui le aliquote progressive sono di preferenza utilizzate per la tassazione delle persone fisiche consiste, piuttosto, nel fatto che le persone giuridiche possono liberamente sottrarsi al carattere progressivo attraverso scissioni parziali o strutture societarie di grandi dimensioni. Tale problema non rende tuttavia incoerente un'imposizione progressiva delle imprese, in cui rientrano sia le persone fisiche, sia quelle giuridiche.

66. Né sono indicativi di incoerenza gli esempi di imposizione citati dalla Commissione e percepiti come iniqui. Infatti, la Commissione ritiene che l'aliquota d'imposta progressiva ungherese non sia uno strumento adeguato in quanto, in presenza di un fatturato 10 volte più elevato, dovrebbe essere corrisposta un'imposta 155 volte più elevata. Peraltro, tale esempio, che sembra riferirsi all'imposta ungherese sulla pubblicità nella sua versione originale, non fa che dimostrare le conseguenze logiche di una curva d'imposta progressiva. Risultati ancora più estremi [34] si possono ritrovare nel caso dell'imposta sui servizi digitali prevista a livello dell'Unione, proposta dalla Commissione.

67. Ciò premesso, il criterio dell'idoneità è in ogni caso erroneo. L'idoneità di un'imposta nazionale, come già menzionato (paragrafo 59 supra), deve essere valutata dal legislatore nazionale. Nell'ipotesi in cui il quadro di riferimento debba ancora essere definito, la normativa in materia di aiuti di Stato può solo eliminare le incoerenze. L'imposta ungherese sulla pubblicità, tuttavia, attua la struttura fiscale progressiva in modo coerente.

b) Conclusione

68. Il Tribunale ha quindi giustamente escluso l'esistenza di un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Pertanto, la prima parte del primo motivo di impugnazione dev'essere respinta in quanto infondata.

31 V. anche, a tale riguardo, le mie osservazioni nella causa Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, paragrafo 1, nota 3), e Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, paragrafo 3, nota 4).

32 Cfr. ex multis e molto concisamente: Birk/Desens/Tappe (ed.), *Steuerrecht*, 22ma edizione, 2019, punto 38.

33 In tal senso, il BVerfG già nel 1958, sentenza del 24 giugno 1858, 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE, punti 8, 51 (68 e 69): «Nella fattispecie la giustizia richiede che, ai fini dell'eguaglianza proporzionale, chi è munito di maggiore capacità finanziaria sia tenuto a corrispondere, a titolo di imposta, una percentuale più elevata del proprio reddito rispetto a chi è economicamente più debole».

34 In base alla proposta della Commissione, un'impresa con un fatturato a livello mondiale superiore a 750 milioni di EUR, che non superi la soglia di 50 milioni di EUR nell'Unione (fatturato pari esattamente a 50 milioni di EUR), deve corrispondere esattamente 0 euro di imposte. Un'altra impresa, con un fatturato a livello mondiale superiore a 750 milioni di EUR, che superi di 450 milioni di EUR la soglia fiscale di 50 milioni di EUR nell'Unione, deve corrispondere 15 milioni di EUR di imposte. Il fatturato dieci volte superiore nell'UE (500 milioni di EUR anziché 50) comporta un carico fiscale infinitamente più elevato.

c) In subordine: criterio usuale di valutazione di un vantaggio selettivo

69. Anche se, nell'ambito della verifica di una normativa tributaria generale come quella in esame, la Corte non si limitasse ad un controllo di coerenza, non risulta che il Tribunale abbia commesso un errore di diritto nel concludere per l'assenza di un aiuto.

70. In base al criterio di valutazione usuale, è necessaria, in un primo momento, l'individuazione del regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato. A fronte di tale regime tributario comune o «normale», occorre valutare, in un secondo tempo, se il vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata costituisca un'eccezione ingiustificata e presenti, dunque, carattere selettivo [35].

71. Tale selettività presuppone la sussistenza di una disparità di trattamento di imprese che si trovino in una situazione analoga, la quale non possa essere giustificata [36]. In tal senso, una misura che deroghi all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora lo Stato membro de quo possa dimostrare che tale misura discenda direttamente dai principi informatori o basilari del proprio sistema tributario [37]. In ultima analisi, tale verifica del carattere selettivo costituisce un esame della sussistenza di una discriminazione [38].

72. Il Tribunale ha giustamente ritenuto che la Commissione abbia commesso un errore nella determinazione del quadro di riferimento. Il quadro di riferimento pertinente può essere solo la legge nazionale in esame, e non una legge ipotetica o fittizia. Qualsiasi altra soluzione consentirebbe alla Commissione di sostituirsi al legislatore nazionale rispettivo e di determinare il sistema tributario da essa auspicato per quanto riguarda il quadro di riferimento.

73. Nella misura in cui la Commissione invoca a tale proposito la sentenza della Corte nella causa Gibraltar, essa non tiene conto, come già spiegato, al paragrafo 47 e segg. supra, delle affermazioni ivi formulate. In tale sentenza, la Corte non ha in alcun modo creato un quadro di riferimento fittizio.

74. Come precedentemente stabilito dalla Corte [39], già l'errore commesso dalla Commissione nella determinazione del quadro di riferimento «inficia necessariamente tutta l'analisi della condizione di selettività». Di conseguenza, la decisione negativa impugnata deve essere annullata già per tale motivo. Ne consegue che la prima parte del primo motivo d'impugnazione è infondata anche applicando il criterio di valutazione usuale.

2. Sulle altre due parti del primo motivo di impugnazione

75. Con le altre due parti del primo motivo, la Commissione contesta le considerazioni aggiuntive del Tribunale e lamenta che quest'ultimo avrebbe erroneamente escluso l'esistenza di un aiuto anche in tale caso. Poiché, come risulta dai punti 84 e 85 della sentenza impugnata, le considerazioni aggiuntive del Tribunale si limitano ad esaminare se la decisione della Corte nella sentenza Gibraltar pervenga ad un risultato diverso, questione già risolta in senso negativo (paragrafo 47 e segg. supra), non occorre pronunciarsi sulle altre parti del primo motivo di impugnazione.

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

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

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

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

39 Sentenza del 28 giugno 2018, Andres (insolvenza Heitkamp BauHolding)/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 107).

76. Il Tribunale ha, tuttavia, esaminato ulteriormente se un aiuto esista comunque. È possibile che, ai punti 84 e 85, il Tribunale abbia ritenuto, a favore della Commissione, che nelle decisioni impugnate quest'ultima abbia altresì considerato il corretto quadro di riferimento (un'imposta progressiva basata sul fatturato applicabile alle imprese) e abbia concluso per l'esistenza di un aiuto anche su tale base. Diversamente, l'ulteriore esame della comparabilità delle situazioni e della giustificazione di una disparità di trattamento non avrebbero senso. Il Tribunale ha escluso l'esistenza di un aiuto anche a tale riguardo. Tale punto viene eccepito dalla Commissione nelle altre due parti del primo motivo di ricorso. In udienza è emerso chiaramente che la Commissione contesta al Tribunale, in particolare, di avere escluso la comparabilità di imprese con fatturati elevati e imprese con fatturati modesti.

a) In subordine: sulla seconda parte del primo motivo d'impugnazione, relativa alla comparabilità di imprese con un fatturato più elevato e imprese con livelli di fatturato più bassi

77. Per questo motivo, e poiché in udienza le parti ne hanno discusso a lungo, in questa sede verrà esaminato, in via subordinata, se anche in base a tale premessa (adozione del quadro di riferimento corretto da parte della Commissione), il Tribunale non abbia commesso un errore di diritto escludendo un vantaggio selettivo. Secondo la Commissione, il Tribunale, avendo escluso la comparabilità di imprese con un fatturato più modesto e imprese con livelli di fatturato più elevati, sarebbe incorso in un errore di diritto, avendo considerato un obiettivo legislativo errato (seconda parte del primo motivo di impugnazione).

78. Anche questa parte del primo motivo di impugnazione è infondata. Se l'imposta sul reddito progressiva basata sul fatturato costituisce effettivamente il quadro di riferimento, l'attuazione coerente di tale quadro di riferimento non costituisce un'eccezione che dovrebbe essere giustificata in qualche modo, bensì la regola.

79. Inoltre, nell'ambito di tale quadro di riferimento non si riscontrano neppure disparità di trattamento non giustificabili nei confronti di imprese in situazioni analoghe. Le imprese pubblicitarie più grandi e più piccole si differenziano, in tale sistema di riferimento, proprio in ragione del loro fatturato e della capacità economica che ne deriva. In base alla valutazione dello Stato membro, che nella specie non è manifestamente errata (sulla coerenza, v. supra paragrafo 53 e segg.), esse non si trovano in una situazione di diritto e di fatto comparabile.

80. D'altra parte, la Commissione sembra ritenere che l'obiettivo di un'imposta di garantire entrate di bilancio statale implichi che ogni contribuente dovrebbe essere tassato allo stesso livello (relativo). Per tale ragione il Tribunale avrebbe dovuto fondare la questione della comparabilità unicamente sull'obiettivo di garantire entrate fiscali. Alla luce di tale obiettivo, il livello di fatturato sarebbe irrilevante, ragion per cui una tassazione meno elevata delle imprese con fatturati più bassi non sarebbe giustificabile.

81. Questo ragionamento non è condivisibile. Nel contesto del controllo degli aiuti di Stato, l'obiettivo di un'imposta non può essere limitato solamente a garantire entrate. Decisivo è piuttosto l'obiettivo di tassazione specifico perseguito dal legislatore fiscale[40], che risulta, per via interpretativa, dalla natura dell'imposta e dalla sua configurazione. Nel caso di un'imposta progressiva, un'imposizione assoluta e relativamente più elevata dei contribuenti con una maggiore capacità contributiva è un obiettivo intrinseco. Pertanto, ciò deve essere preso in considerazione anche nell'ambito dell'esame della comparabilità, come ha giustamente fatto il Tribunale.

40 In tal senso anche la Corte nelle sue sentenze del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 48 e 49, obiettivi assegnati ad un particolare regime tributario); del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punto 55, alla luce degli obiettivi perseguiti dalla legislazione); del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 85); e del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 95, alla luce del regime fiscale in causa).

82. Al punto 89 della sentenza impugnata, il Tribunale ha affermato, a questo proposito, che si può presumere che un'impresa con un fatturato elevato, grazie a svariate economie di scala, possa avere costi proporzionalmente inferiori rispetto a quella con un fatturato più modesto e sia quindi in grado di pagare un'imposta più elevata. Anche tale approccio è ineccepibile dal punto di vista giuridico. Questo perché, come già sottolineato dalla Corte [41], il volume del fatturato può senz'altro rappresentare un indice pertinente della capacità contributiva.

83. In tal senso depone, da un lato, il fatto che utili elevati possano essere conseguiti soltanto in presenza di fatturati importanti e, dall'altro, che, di norma, l'utile per unità derivante da un fatturato aggiuntivo (ricavi marginali) aumenta in considerazione della riduzione dei costi fissi. Pertanto, non sembra affatto ingiustificabile valutare il fatturato quale espressione delle dimensioni o della posizione sul mercato e i potenziali utili di un'impresa *anche* quale espressione della sua capacità finanziaria, con conseguente tassazione in base a tale criterio [42].

84. Come è emerso in udienza, la Commissione ha riflettuto molto sulla corretta tassazione della capacità contributiva. Nella fattispecie, gli inconvenienti di un'imposta sul reddito basata sul fatturato sono stati rilevati correttamente e sono state individuate alternative potenzialmente più sensate. Resta peraltro questione aperta cosa abbiano a che fare tali considerazioni fiscali piuttosto approfondite con la normativa sugli aiuti di Stato. La Commissione non ha risposto neanche a una domanda posta al riguardo dalla Corte in udienza. È possibile che la determinazione degli utili operata per mezzo di un raffronto del patrimonio aziendale sia più precisa di un collegamento al fatturato netto. Contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, tuttavia, la normativa in materia di aiuti di Stato non richiede un sistema fiscale più adeguato o più preciso, ma piuttosto il trattamento selettivo di talune imprese rispetto ad altre che si trovano nella stessa situazione.

85. Pertanto, anche la seconda parte del primo motivo di impugnazione è infondata.

b) In subordine, sulla terza parte del primo motivo di impugnazione: giustificazione di una differenziazione

86. Con la terza parte del primo motivo di impugnazione, la Commissione contesta al Tribunale di aver commesso un errore di diritto tenendo conto di fattori esterni nel giustificare la disparità di trattamento.

87. Tale parte del ricorso si basa sulla premessa errata secondo la quale vi sarebbe una disparità di trattamento tra contribuenti comparabili, in quanto solo in tale ipotesi si pone la questione di una giustificazione. Dato che, come esposto in precedenza, non è questo il caso, questa parte dell'impugnazione sarà esaminata solo in subordine qualora, contrariamente alle aspettative, la Corte dovesse ritenere che la situazione di un'impresa pubblicitaria che realizzi, ad esempio, un fatturato netto annuo di 50 000 EUR/HUF e quella di un'analoga impresa con un fatturato netto annuo di 200 milioni di EUR/HUF, siano comparabili.

41 Sentenze del 3 marzo 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punto 70), del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punto 50).

42 V. mie conclusioni nelle cause Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, paragrafo 101), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, paragrafo 121 e segg.), e Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, paragrafo 61).

88. Resterebbe da verificare se il Tribunale abbia erroneamente ritenuto giustificata la disparità di trattamento di un'imposta progressiva correlata alla diversa aliquota d'imposta media. Contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, per giustificare una disparità di trattamento sono ipotizzabili anche motivi di giustificazione diversi da quelli puramente fiscali. Al riguardo, anche motivi comprensibili estranei al diritto tributario possono giustificare una differenziazione, come è stato affermato nella causa ANGED, ad esempio, per motivi connessi all'ambiente e alla pianificazione degli spazi in relazione ad un'imposta sulle superfici adibite al commercio al dettaglio [43].

89. Nella fattispecie, il Tribunale non ha preso in considerazione motivi di giustificazione erronei. Ai punti 89 e 90 della sentenza impugnata, esso ha considerato giustificate le diverse aliquote d'imposta medie alla luce del principio della tassazione basata sulla capacità contributiva e della ridistribuzione dell'onere fiscale tra contribuenti con maggiore capacità contributiva e contribuenti con una capacità contributiva inferiore.

90. Tale approccio è ineccepibile dal punto di vista giuridico. Né si può constatare che l'andamento progressivo dell'imposta ungherese sulla pubblicità non trovi il proprio fondamento nella specifica normativa fiscale, bensì persegua obiettivi ad essa esterni e non pertinenti [44]. Il volume del fatturato è un indice (in ogni caso non manifestamente errato) di una certa capacità economica. In tal senso, il fatturato, come mostra la Commissione stessa con il progetto di un'imposta sui servizi digitali [45], può essere considerato anche un indizio (di massima) di una maggiore forza economica e quindi di una capacità economica superiore.

91. Inoltre, anche l'essenza del principio dello Stato sociale – al quale l'Unione europea ha aderito nell'articolo 3, paragrafo 3, TUE – giustifica un'aliquota d'imposta progressiva, la quale gravi in misura maggiore, anche in termini relativi, sui soggetti passivi che sono muniti di capacità finanziaria superiore rispetto ai soggetti passivi che non lo sono altrettanto. Ciò vale in ogni caso per un'imposta che si applichi anche alle persone fisiche, come nel caso di specie.

92. Nei limiti in cui, al punto 106 della sentenza impugnata, la Commissione contesta al Tribunale anche la mancata osservanza dell'onere della prova, anche tale censura è inconferente. Essa si basa sull'errata considerazione che le imposte progressive basate sul fatturato costituiscono, in quanto tali, aiuti che richiedono una giustificazione.

3. Conclusione

93. Il primo motivo della Commissione è, pertanto, del tutto infondato.

B. Sul secondo motivo d'impugnazione: errata interpretazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in relazione alla possibilità di contabilizzare le perdite nel primo anno

94. Il secondo motivo verte su un errore di diritto nell'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, in quanto il Tribunale avrebbe erroneamente ritenuto che la possibilità di contabilizzare le perdite nel primo anno non costituisse un vantaggio selettivo.

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

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

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

95. Al punto 118 della sentenza impugnata il Tribunale ha considerato che talune modulazioni d'imposta, che tengano conto di situazioni particolari, non devono considerarsi sostitutive di un vantaggio selettivo. Ciò sarebbe vero anche qualora non derivino dalla natura stessa, vale a dire dall'obiettivo, del sistema fiscale di riferimento, a condizione che tali disposizioni non siano in contrasto con l'obiettivo dell'imposta in questione e non siano discriminatorie.

96. Tale considerazione è, in sostanza, in linea con la giurisprudenza della Corte. Tale giurisprudenza afferma, quale punto di partenza, il principio che un regime fiscale non è selettivo quando avvantaggia indistintamente l'insieme degli operatori economici [46]. Neanche la circostanza che un regime fiscale avvantaggi soltanto quelle imprese che ne soddisfino i requisiti, nella specie, l'esistenza di perdite dell'anno precedente, consente di concludere per il carattere selettivo del regime [47].

97. Piuttosto, partendo dal quadro di riferimento corretto, tale selettività presuppone la sussistenza di una disparità di trattamento di imprese che si trovino in una situazione analoga, la quale non possa essere giustificata [48]. In tal senso, una misura che deroghi all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora lo Stato membro de quo possa dimostrare che tale misura discenda direttamente dai principi informatori o basilari del proprio sistema tributario [49], laddove anche motivi comprensibili estranei al diritto tributario possono giustificare una corrispondente differenziazione [50].

1. Parte integrante del sistema di riferimento o eccezione?

98. Nel caso di una normativa tributaria generale, la difficoltà principale è costituita dalla definizione del quadro di riferimento (spesso denominato anche sistema di riferimento). Questo perché l'imposta in questione è istituita proprio dalla legge sottoposta a esame. Secondo la Commissione, deve essere considerata sistema di riferimento un'imposta basata sul fatturato che non preveda la possibilità di contabilizzare le perdite. Al contrario l'Ungheria, e probabilmente anche il Tribunale, considerano la legge di nuova istituzione un sistema di riferimento in sé, consistente, dunque, in un'imposta basata sul fatturato che consente di contabilizzare le perdite nel primo anno dell'imposta di nuova istituzione.

99. In quest'ultimo caso, verrebbe effettuata solo una verifica della coerenza della normativa tributaria nazionale (al riguardo, in dettaglio, v. supra, paragrafo 53 e segg.). Nel primo caso occorrerebbe accertare se i soggetti passivi che hanno subito perdite e quelli che non ne hanno subite si trovino in una situazione comparabile e, in caso affermativo, se lo Stato membro interessato possa dimostrare che l'eccezione è giustificata. Secondo la Commissione, esso avrebbe a disposizione solo determinati motivi di giustificazione.

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

47 Cfr., in tal senso, in particolare, sentenze del 19 dicembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punto 24); del 28 giugno 2018, Andres (insolvenza Heitkamp BauHolding)/Commissione (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 94); del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 59); e del 29 marzo 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punto 42).

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

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

50 Cfr. sentenze del 26 aprile 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, punto 40 e segg.); del 26 aprile 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, punto 45 e segg.); e del 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punto 52 e segg.), in cui ciò è stato affermato per motivi connessi all'ambiente e alla pianificazione degli spazi in relazione ad un'imposta sulle superfici adibite al commercio al dettaglio.

100. Non è tuttavia possibile rispondere con sufficiente chiarezza alla questione se la possibilità di contabilizzare le perdite debba essere considerata come parte del sistema impositivo, o come un'eccezione allo stesso. In un sistema di imposta sul reddito basata sugli utili sarebbe pacifico considerare la possibilità di contabilizzare le perdite come parte integrante del sistema impositivo. Nel caso di un'imposta sul reddito basata sul fatturato si potrebbe senz'altro concordare con la Commissione sulla tesi di un'eccezione nel sistema. D'altra parte, il legislatore ungherese ha considerato tale «eccezione» come punto di partenza del suo sistema di imposta sul reddito basata sul fatturato per il primo anno. Essa è quindi, fin dall'inizio, anche parte integrante del sistema.

101. Il contesto della normativa nazionale di cui trattasi è, in definitiva, l'attenuazione degli effetti di un'imposta sul reddito basata sul fatturato per le imprese che, nonostante l'elevato fatturato nell'anno di introduzione dell'imposta, hanno realizzato perdite nell'anno precedente e sono ora confrontate, nell'anno in corso, ad una nuova imposta non legata agli utili. Come argomenta anche l'Ungheria, non si tratta altro che di una disposizione transitoria volta ad attenuare, sotto il profilo della proporzionalità, gli effetti specifici dell'imposta sulla pubblicità per il primo esercizio d'imposta, soprattutto in considerazione del fatto che l'imposta sulla pubblicità è stata introdotta nell'anno in corso.

102. Ad un esame più attento, tale disposizione transitoria tiene perfino conto, in parte, anche delle preoccupazioni della Commissione. La Commissione sostiene sempre, in relazione al primo motivo di impugnazione (aliquota progressiva), che un'imposta basata sul fatturato sarebbe inidonea a tassare i contribuenti in funzione della loro capacità finanziaria, in quanto anche le imprese con fatturati elevati potrebbero avere utili marginali e sarebbero comunque tassate. Nella fattispecie, una mancanza di capacità contributiva nell'anno precedente viene contabilizzata proporzionalmente nel primo anno di imposta.

103. Di conseguenza, la possibilità di contabilizzare le perdite, limitata al primo esercizio fiscale, coordina per un periodo di tempo limitato (cioè per un periodo transitorio) due sistemi tributari, segnatamente l'imposta sulle società o l'imposta sul reddito legata agli utili e l'imposta sulla pubblicità basata sul fatturato (cioè non legata agli utili). Mi risulta tuttavia difficile considerare una coordinazione prevista per legge tra due sistemi tributari come eccezione a un sistema di riferimento. Essa è, piuttosto, parte integrante del sistema di riferimento (coordinato).

104. Una siffatta coordinazione esiste anche nel regime d'imposta delle imprese in Ungheria. Nella fattispecie, come ha sostenuto l'Ungheria, l'imposta sulla pubblicità può essere dedotta dalla base imponibile dell'imposta sulle società. È chiaro che ne «traggono vantaggio» solo le imprese che registrano anche utili. Tuttavia, qualificarla come un'eccezione che debba essere giustificata nel regime d'imposta delle imprese, non appare pertinente. Non vedo perché debba essere diverso per una disposizione di coordinamento nel regime dell'imposta sulla pubblicità, anche se produttiva di effetti solo per un anno. A ciò si aggiunge, come sostiene l'Ungheria, che la possibilità di contabilizzare le perdite è intesa a compensare lo «svantaggio» delle imprese che hanno subito perdite, le quali, in assenza di utili, nell'ambito dell'imposta sulle società o dell'imposta sul reddito non possono dedurre dagli utili proprio l'imposta sulla pubblicità.

105. Poiché la decisione se la possibilità di contabilizzare le perdite debba essere considerata come parte integrante del sistema di riferimento o come eccezione allo stesso dipende, da un lato, in modo decisivo, dalla comprensione del diritto nazionale e dall'altro, in larga misura, dal livello considerato come punto di partenza, la portata della valutazione di un vantaggio selettivo non dovrebbe dipendere da tale qualificazione. Dovrebbe, piuttosto, essere effettuata un'unica valutazione, al fine di lasciare aperta tale demarcazione.

2. Verifica della coerenza anche per le eccezioni al sistema di riferimento

106. Pertanto, propongo alla Corte, per quanto riguarda le norme generali nell'ambito di una normativa tributaria in relazione alla sovranità fiscale degli Stati membri, di procedere unicamente ad un controllo della coerenza in entrambi i casi (sia nell'ambito del sistema di riferimento di nuova istituzione, sia come eccezione all'interno del sistema di riferimento). Questo perché le distinzioni generali che si applicano a tutti indistintamente [51], che riguardano solo i contribuenti che soddisfano altresì le condizioni [52] e che fanno parte di un sistema tributario coerente non possono di norma configurare un vantaggio selettivo [53]. Pertanto, le distinzioni generali di una legge fiscale costituiscono misure selettive soltanto qualora esse, alla luce dell'obiettivo della legge, non si basino su alcun fondamento razionale e non siano, quindi, spiegabili.

107. Secondo tale criterio di valutazione meno rigoroso, un vantaggio selettivo può venire in considerazione solo se, da un lato, la misura (nella fattispecie la possibilità di contabilizzare le perdite) introduce distinzioni illogiche tra operatori economici. Ciò avverrebbe, ad esempio, qualora i contribuenti si trovassero in una situazione fattuale e giuridica manifestamente analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal regime fiscale di tale Stato membro [54].

108. Anche quando tale condizione è soddisfatta, secondo costante giurisprudenza, il vantaggio può essere giustificato, d'altro canto, dalla natura o dagli obiettivi generali del sistema nel quale si inserisce. Ciò va tenuto in considerazione in particolare quando una disposizione fiscale si fonda direttamente sui principi informatori o basilari del sistema tributario nazionale [55] i quali, in considerazione dell'autonomia fiscale degli Stati membri nell'ambito del controllo della coerenza, devono essere semplicemente comprensibili. Inoltre, anche motivi comprensibili estranei al diritto tributario possono giustificare una differenziazione, come è stato affermato nella causa ANGED ad esempio per motivi connessi all'ambiente e alla pianificazione degli spazi in relazione ad un'imposta sulle superfici adibite al commercio al dettaglio [56].

109. Il Tribunale ha quindi effettuato tale verifica della coerenza. Esso ha correttamente esaminato se la normativa sia discriminatoria, o se sia spiegabile alla luce del sistema impositivo (quindi non in contrasto con l'obiettivo dell'imposta in questione). Poiché il dato di fatto dell'esistenza di perdite nell'esercizio precedente è un criterio oggettivo e poiché le imprese con perdite e utili nell'anno precedente si differenziano per la capacità di sopportare un'ulteriore imposta non legata agli utili, il Tribunale ha correttamente escluso, al punto 122 della sentenza impugnata, l'esistenza di un vantaggio selettivo.

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

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

53 Cfr., in proposito, mie conclusioni nella causa Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, paragrafo 150).

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

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

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

110. Se, per contro, la Commissione intende dedurre l'effetto discriminatorio dal solo fatto che, a suo parere, al momento dell'adozione della legge a metà del 2014, era già stabilito quali imprese fossero in perdita nel 2013, l'argomento non è convincente. Da un lato, ciò presuppone che in Ungheria le relative dichiarazioni dei redditi debbano essere presentate entro tale data, fatto che dipende dal diritto tributario procedurale nazionale e sfugge alla conoscenza della Corte. In secondo luogo, il legislatore avrebbe dovuto essere già a conoscenza di tali cifre, il che è piuttosto improbabile. Nel corso dell'intero procedimento, nulla indica che tale regime fosse destinato a «favorire» talune imprese.

111. Non è convincente neppure l'argomento della Commissione secondo cui la contabilizzazione delle perdite sarebbe incompatibile con un'imposta basata sul fatturato non legata agli utili. Una disposizione transitoria che, sotto il profilo della proporzionalità, attenui gli effetti specifici dell'imposta sulla pubblicità non legata agli utili per il primo esercizio fiscale per le imprese che hanno subito perdite nell'anno precedente non è incompatibile. Come già esposto in precedenza (cfr. paragrafo 103 e segg.), si tratta di coordinare in modo trasparente due sistemi di tassazione per un periodo transitorio.

112. Dedurre una discriminazione dal fatto che la contabilizzazione delle perdite avvenga unicamente nel primo anno dell'imposta sulla pubblicità e non anche negli anni successivi, come tenta di fare la Commissione, non tiene conto dello scopo di una disposizione transitoria. Una siffatta disposizione è, *di per sé*, riferita ad un periodo limitato. Inoltre, al punto 123 della sentenza impugnata, il Tribunale ha correttamente ritenuto che il principio di periodicità contenuto nel diritto tributario consente regimi estremamente diversi per periodi d'imposta diversi. Le situazioni esistenti in periodi d'imposta diversi non sono quindi già di per sé comparabili.

113. Non convince neppure la tesi della Commissione secondo cui le imprese con utili e le imprese con perdite nell'anno precedente sarebbero del tutto simili sotto il profilo dell'obiettivo dell'imposta sulla pubblicità. Come indicato al paragrafo 55 e seguenti supra, l'obiettivo dell'imposta progressiva sulla pubblicità è quello di ridistribuire l'onere fiscale in una certa misura, in funzione della capacità finanziaria, determinata dal fatturato. È plausibile l'ipotesi del legislatore ungherese secondo il quale le imprese che hanno subito perdite nell'anno precedente sono maggiormente colpite da un'imposta non legata agli utili, rispetto alle imprese che hanno realizzato utili nell'anno precedente, a causa di una minore liquidità o di minori riserve finanziarie. In base alla valutazione dello Stato membro, che nella specie non è manifestamente errata, essi non si trovano in una situazione giuridica e fattuale comparabile.

3. In subordine: giustificazione della possibilità di contabilizzare le perdite

114. Inoltre, un trattamento differente sarebbe parimenti giustificato dalle diverse situazioni di partenza dei due gruppi di riferimento nel primo anno dell'imposta sulla pubblicità.

115. L'elemento determinante, come sottolineato dalla Corte nella sentenza World Duty Free [57], è unicamente l'esame della rispettiva disparità di trattamento tenuto conto dell'obiettivo perseguito dalla legge. Al riguardo rilevano, tuttavia, non soltanto gli obiettivi menzionati espressamente nella legge nazionale, bensì anche quelli ricavabili in via esegetica dalla legge nazionale [58]. Ammettere il contrario equivarrebbe a fare riferimento unicamente alla tecnica legislativa, anche se, in materia di aiuti, gli interventi statali sono valutati in funzione dei loro effetti e a prescindere dalle tecniche regolamentari utilizzate [59].

116. L'attenuazione degli effetti della legge di nuova introduzione non legata agli utili sulle imprese che non hanno realizzato utili nell'anno precedente è oggettivamente giustificata alla luce degli obiettivi dell'imposta sulla pubblicità. Se questo debba essere considerato un obiettivo fiscale interno o esterno può restare questione aperta dal momento che, come spiegato al paragrafo 88 e seguenti, supra, è irrilevante. Lo scopo è quello di mitigare gli oneri derivanti da un'imposta supplementare applicabile alle imprese che hanno subito perdite nell'anno precedente. In tal modo, si tiene conto della ridotta capacità del contribuente di versare un'ulteriore imposta non legata agli utili.

4. Conclusione

117. La possibilità di contabilizzare le perdite per il primo esercizio fiscale è plausibile e non arbitraria. La conseguente disparità di trattamento delle imprese nel primo anno dell'imposta sulla pubblicità non costituisce quindi un vantaggio selettivo. A tal riguardo, al Tribunale non può essere addebitato alcun errore di diritto. Per tale ragione, anche il secondo motivo di impugnazione della Commissione è infondato.

VI. Spese

118. Ai sensi dell'articolo 184, paragrafo 2, del regolamento di procedura della Corte, quando l'impugnazione è respinta la Corte statuisce sulle spese. Conformemente all'articolo 138, paragrafo 1, reso applicabile al procedimento di impugnazione in forza dell'articolo 184, paragrafo 1, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione è rimasta soccombente, occorre condannarla alle spese.

119. A norma dell'articolo 184, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 140, paragrafo 1, la Repubblica di Polonia sopporta, quale parte interveniente, le proprie spese.

VII. Conclusione

120. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di statuire come segue:

1. L'impugnazione della Commissione è respinta.

2. La Commissione europea è condannata a sopportare le proprie spese, nonché quelle sostenute dall'Ungheria.

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

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

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

3. La Repubblica di Polonia sopporta le proprie spese.