

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

16 marzo 2021 (*)

«Impugnazione – Articolo 107, paragrafo 1, TFUE – Aiuti di Stato – Imposta polacca sul settore del commercio al dettaglio – Articolo 108, paragrafo 2, TFUE – Decisione di avvio del procedimento di indagine formale – Elementi di determinazione del sistema di riferimento – Progressività delle aliquote – Esistenza di un vantaggio a carattere selettivo – Onere della prova»

Nella causa C?562/19 P,

avente ad oggetto l'impugnazione, ai sensi dell'articolo 56 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, proposta il 24 luglio 2019,

Commissione europea, rappresentata da K. Herrmann, P. J. Loewenthal e V. Bottka, in qualità di agenti,

ricorrente,

procedimento in cui le altre parti sono:

Repubblica di Polonia, rappresentata da B. Majczyna, M. Rzotkiewicz, M. Szyd?o e K. Soko?owska, in qualità di agenti,

ricorrente in primo grado,

Ungheria, rappresentata da M.Z. Fehér e G. Koós, in qualità di agenti,

interveniente in primo grado,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vicepresidente, J. C. Bonichot (relatore), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin e N. Wahl, presidenti di sezione, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb e N. Jääskinen, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: R. ?ere?, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 1° settembre 2020,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 ottobre 2020,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con la sua impugnazione la Commissione europea chiede l'annullamento della sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 16 maggio 2019, Polonia/Commissione, (T?836/16 e

T?624/17; in prosieguo: la «sentenza impugnata», EU:T:2019:338), con la quale quest'ultimo ha annullato, da un lato, la decisione C(2016) 5596 final della Commissione, del 19 settembre 2016, relativa alla misura SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polonia – Imposta polacca sul settore del commercio al dettaglio, che ha dato avvio al procedimento di indagine formale di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE nei confronti di tale misura e che ha ingiunto alla Repubblica di Polonia di sospendere le aliquote progressive dell'imposta sul settore del commercio al dettaglio (in prosieguo la «decisione di avvio del procedimento di indagine formale»), e, dall'altro, la 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 (GU 2018, L 29, pag. 38; in prosieguo: la «decisione negativa») (in prosieguo, congiuntamente: le «decisioni controverse»).

Fatti all'origine della controversia

2 I fatti all'origine della controversia sono stati esposti dal Tribunale ai punti da 1 a 16 della sentenza impugnata. Essi possono essere riassunti come segue.

3 All'inizio del 2016 il governo polacco ha previsto di creare una nuova imposta sul settore del commercio al dettaglio di merci, imposta la cui base imponibile sarebbe il fatturato e che avrebbe carattere progressivo.

4 Informata di tale progetto, la Commissione ha inviato alle autorità polacche una richiesta di informazioni, indicando che le aliquote dell'imposta progressiva sul fatturato erano, di fatto, legate alle dimensioni dell'impresa e non alla sua redditività, di modo che comporterebbero una discriminazione tra imprese e potrebbero provocare gravi turbative del mercato. Secondo tale istituzione, dette aliquote introdurrebbero una disparità di trattamento tra imprese e dovrebbero pertanto essere considerate selettive. Ritenendo che fossero soddisfatte tutte le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, essa ne concludeva che dette aliquote si configurerebbero come «aiuti di Stato», ai sensi di tale disposizione.

5 Il 6 luglio 2016 la Repubblica di Polonia ha adottato la legge sull'imposta nel settore del commercio al dettaglio, che riguarda il commercio al dettaglio di merci al consumatore persona fisica ed è entrata in vigore il 1° settembre 2016 (in prosieguo: la «misura fiscale di cui trattasi»). I debitori di tale imposta sono tutti i rivenditori, indipendentemente dal loro status giuridico, e la sua base imponibile è costituita dal fatturato mensile eccedente i 17 milioni di zloty polacchi (PLN) (circa EUR 3 750 000). La sua aliquota è pari a zero al di sotto di un fatturato mensile equivalente al suddetto importo, sale poi allo 0,8% per lo scaglione di fatturato mensile compreso tra PLN 17 milioni e 170 milioni (circa EUR 37 500 000) e all'1,4% per lo scaglione di fatturato mensile superiore a quest'ultimo importo.

6 Il 19 settembre 2016 la Commissione ha adottato la decisione di avvio del procedimento di indagine formale. Con tale decisione, essa non solo ha intimato alle autorità polacche di presentare le loro osservazioni, ma ha altresì ingiunto loro, sulla base dell'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 [TFUE] (GU 2015, L 248, pag. 9), di sospendere immediatamente l'«applicazione dell'aliquota progressiva [della misura fiscale di cui trattasi] fino a quando la Commissione non abbia adottato una decisione in merito alla sua compatibilità con il mercato interno». Tenuto conto di tale decisione, la Repubblica di Polonia ha sospeso l'applicazione della misura fiscale di cui trattasi.

7 Il 30 giugno 2017 la Commissione ha chiuso il procedimento di indagine formale adottando la decisione negativa. Essa ha sostanzialmente ritenuto che la misura fiscale di cui trattasi costituisse un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e che fosse stata attuata in modo

illegittimo, di modo che le autorità polacche dovevano definitivamente annullare tutti i pagamenti sospesi a seguito della decisione di avvio del procedimento di indagine formale. Poiché alla misura fiscale di cui trattasi non è stata data concreta esecuzione, la Commissione ha ritenuto che non occorresse procedere ad alcun recupero di elementi di aiuto presso i beneficiari.

8 Nelle decisioni controverse la Commissione ha essenzialmente giustificato nel modo seguente la qualificazione come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, della misura fiscale di cui trattasi.

9 Per quanto riguarda l'imputabilità di tale misura allo Stato e il suo finanziamento mediante risorse statali, la Commissione ha ritenuto che, optando per un'imposta progressiva sul fatturato, la Repubblica di Polonia avesse rinunciato a una parte del gettito fiscale che essa avrebbe percepito se tutte le imprese fossero state tassate alla stessa aliquota media effettiva. La misura fiscale di cui trattasi comporterebbe quindi un trasferimento di risorse statali a favore di talune imprese.

10 Per quanto riguarda l'esistenza di un vantaggio, la Commissione ha ricordato che le misure che alleggeriscono gli oneri normalmente sostenuti dalle imprese conferiscono un vantaggio, al pari delle prestazioni positive. Essa ha indicato che le imprese che realizzano un fatturato esiguo avrebbero beneficiato, a causa dell'applicazione della misura fiscale di cui trattasi, di un trattamento fiscale vantaggioso rispetto alle altre imprese debitorie di tale imposta. Infatti, le aliquote d'imposta medie pari a zero o meno elevate applicate alle imprese con un fatturato debole rispetto alle aliquote d'imposta medie più elevate applicate alle imprese con un fatturato maggiore conferirebbero un vantaggio alle imprese con un fatturato debole.

11 Nell'ambito dell'esame del requisito relativo alla selettività, esame volto a stabilire se la misura fiscale di cui trattasi sia idonea a favorire indebitamente talune imprese, la Commissione ha ritenuto che il sistema fiscale di riferimento pertinente fosse costituito dall'imposta sul settore del commercio al dettaglio, anche per le imprese che realizzano un fatturato inferiore a PLN 17 milioni (circa EUR 3 750 000), ma che il carattere progressivo dell'imposizione non ne facesse parte. Comportando non solo aliquote marginali differenti tra le imprese, ma anche differenti aliquote d'imposta medie, tale progressività costituirebbe una deroga a detto sistema di riferimento, che si ritiene comporti un'aliquota d'imposta unica.

12 Orbene, tale deroga non sarebbe giustificata dalla natura o dalla struttura generale del suddetto sistema di riferimento. Infatti, a parere della Commissione, l'obiettivo di redistribuzione dedotto dalle autorità polacche non sarebbe compatibile con la scelta di un'imposta basata sul fatturato, dal momento che essa grava sulle imprese in funzione del loro volume di attività e non in funzione dei loro oneri, della loro redditività, della loro capacità contributiva o delle agevolazioni di cui, secondo dette autorità, soltanto le grandi imprese potrebbero beneficiare.

13 Infine, avendo le autorità polacche indicato che il carattere progressivo dell'imposizione consentirebbe di mantenere il piccolo commercio a fronte della grande distribuzione, la Commissione ha ritenuto che ciò provasse il fatto che esse miravano a influenzare la struttura della concorrenza sul mercato.

Procedimento dinanzi al Tribunale e sentenza impugnata

14 Il 30 novembre 2016 la Repubblica di Polonia ha proposto dinanzi al Tribunale un ricorso di annullamento della decisione di avvio del procedimento di indagine formale (causa T?836/16). Con decisione del 27 aprile 2017 il presidente della Nona Sezione del Tribunale ha accolto la domanda dell'Ungheria di intervenire a sostegno delle conclusioni della Repubblica di Polonia.

15 Il 13 settembre 2017 la Repubblica di Polonia ha presentato dinanzi al Tribunale un secondo ricorso, volto all'annullamento della decisione negativa (causa T?624/17). Con decisione del 12 gennaio 2018 il presidente della Nona Sezione del Tribunale ha accolto anche la domanda dell'Ungheria di intervenire a sostegno delle conclusioni presentate dalla Repubblica di Polonia nell'ambito di tale secondo ricorso.

16 Con decisione del 4 luglio 2018 il Tribunale ha riunito le cause T?836/16 e T?624/17 ai fini della fase orale del procedimento, conformemente all'articolo 68 del suo regolamento di procedura.

17 A sostegno del suo ricorso contro la decisione di avvio del procedimento di indagine formale (causa T?836/16), la Repubblica di Polonia deduceva quattro motivi. Il primo motivo verteva sul fatto che la misura fiscale di cui trattasi era stata erroneamente qualificata come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, il secondo e il terzo motivo vertevano sul fatto che l'ingiunzione di sospensione adottata dalla Commissione violava l'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589, nonché il principio di proporzionalità, e il quarto motivo verteva sul carattere al contempo erroneo e insufficiente della motivazione della decisione di avvio del procedimento di indagine formale.

18 A sostegno del suo ricorso avverso la decisione negativa (causa T?624/17), la Repubblica di Polonia deduceva due motivi, vertenti, in primo luogo, sul fatto che la misura fiscale di cui trattasi era stata erroneamente qualificata come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, e, in secondo luogo, sul carattere al contempo erroneo e insufficiente della motivazione adottata dalla Commissione per giustificare tale decisione.

19 Con la sentenza impugnata, il Tribunale ha accolto il primo motivo dedotto dalla Repubblica di Polonia nella causa T?624/17, dichiarando che la Commissione aveva erroneamente ritenuto che l'istituzione di un'imposta progressiva sul fatturato generato dal commercio al dettaglio di merci desse luogo a un vantaggio selettivo. Esso ha altresì accolto il quarto motivo dedotto dalla Repubblica di Polonia nella causa T?836/16, statuendo che la Commissione non poteva qualificare provvisoriamente la misura fiscale di cui trattasi come aiuto nuovo senza basarsi sull'esistenza di dubbi legittimi su tale punto, allo stato degli atti. Di conseguenza, esso ha annullato le decisioni controverse, compresa l'ingiunzione di sospensione della misura fiscale di cui trattasi che accompagnava la decisione di avvio del procedimento di indagine formale, senza pronunciarsi sugli altri motivi di cui era investito.

Procedimento dinanzi alla Corte e conclusioni delle parti

20 Con la sua impugnazione, la Commissione chiede che la Corte voglia:

- annullare la sentenza impugnata;
- statuire definitivamente sulla controversia, respingendo i motivi dedotti in primo grado dalla Repubblica di Polonia contro le decisioni controverse, e condannare quest'ultima alle spese, e
- in subordine, rinviare la causa al Tribunale affinché statuisca sui motivi sui quali non si è ancora pronunciato.

21 La Repubblica di Polonia chiede che la Corte voglia:

- respingere il ricorso in quanto infondato, e
- condannare la Commissione alle spese.

22 L'Ungheria, a sostegno delle conclusioni della Repubblica di Polonia, chiede alla Corte di respingere l'impugnazione in quanto infondata.

Sull'impugnazione

23 A sostegno della propria impugnazione la Commissione deduce due motivi.

Sul primo motivo, vertente su una violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE

24 Con il suo primo motivo la Commissione sostiene che, statuendo che il carattere progressivo della misura fiscale di cui trattasi non comportava un vantaggio selettivo a favore delle imprese che realizzano un fatturato poco elevato legato al commercio al dettaglio di merci, il Tribunale ha violato l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Secondo tale istituzione, il Tribunale è incorso in un errore di diritto nell'interpretazione e nell'applicazione di ciascuna delle tre fasi dell'analisi della selettività di tale misura. Al riguardo, la Commissione ritiene anzitutto che il Tribunale abbia erroneamente considerato che la progressività dell'imposta faceva parte del sistema di riferimento alla luce del quale occorre valutare la selettività della misura fiscale di cui trattasi. Essa fa poi valere che il Tribunale non poteva esaminare la comparabilità delle imprese assoggettate a detta misura alla luce di un obiettivo diverso dall'obiettivo fiscale di quest'ultima. Infine, la Commissione sostiene che, nell'ambito dell'analisi della giustificazione della stessa misura, il Tribunale ha erroneamente tenuto conto di un obiettivo, vale a dire l'obiettivo di redistribuzione, che non è intrinsecamente legato a detta misura.

25 La Repubblica di Polonia e l'Ungheria contestano tale argomento.

26 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, gli interventi degli Stati membri nei settori che non sono stati oggetto di armonizzazione nel diritto dell'Unione non sono esclusi dall'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE relative al controllo degli aiuti di Stato (v., in tal senso, sentenza del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione, C?182/03 e C?217/03, EU:C:2006:416, punto 81). Gli Stati membri devono quindi astenersi dall'adottare qualsiasi misura fiscale che possa costituire un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno.

27 A tale riguardo, da una costante giurisprudenza della Corte risulta anche che la qualificazione di una misura nazionale come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, richiede che siano soddisfatti tutti i requisiti seguenti. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato o attraverso risorse statali. In secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra gli Stati membri. In terzo luogo, deve concedere un vantaggio selettivo al suo beneficiario. In quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (v., segnatamente, 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 53 e giurisprudenza ivi citata).

28 Per quanto concerne il requisito relativo alla selettività del vantaggio, inerente alla qualificazione di una misura come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, che costituisce l'unico oggetto della contestazione della Commissione nell'ambito del primo motivo della presente impugnazione, da una giurisprudenza altrettanto costante della Corte risulta che tale requisito impone di stabilire se, nell'ambito di un determinato regime giuridico, la misura nazionale in discussione sia idonea a favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre che si trovano, alla luce dell'obiettivo perseguito da detto regime, in situazioni di fatto e di diritto paragonabili e che sono quindi oggetto di un trattamento differenziato qualificabile, in sostanza, come discriminatorio (sentenza del 19 dicembre 2018, A?Braueri, C?374/17, EU:C:2018:1024, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

29 Peraltro, quando la misura di cui trattasi è considerata un regime di aiuti e non un aiuto individuale, spetta alla Commissione dimostrare che tale misura, benché preveda un vantaggio di portata generale, ne attribuisca il beneficio esclusivo a talune imprese o a taluni settori di attività (v. in tal senso, segnatamente, sentenza del 30 giugno 2016, Belgio/Commissione, C?270/15 P, EU:C:2016:489, punto 49).

30 Con riguardo in particolare alle misure nazionali che attribuiscono un vantaggio fiscale, occorre ricordare che una misura di tal genere che, pur non implicando un trasferimento di risorse statali, collochi i beneficiari in una situazione più favorevole rispetto agli altri contribuenti è idonea a recare un vantaggio selettivo ai beneficiari e di costituire pertanto un «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. È quindi considerato un aiuto di Stato, in particolare, un intervento che alleggerisca gli oneri gravanti di regola sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere una sovvenzione in senso stretto, presenta la stessa natura e produce identici effetti (v., in tal senso, sentenze del 15 marzo 1994, Banco Exterior de España, C?387/92, EU:C:1994:100, punti 13 e 14, nonché 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 71 e 72). Per contro, non costituisce un simile aiuto ai sensi di tale disposizione un vantaggio fiscale risultante da una misura generale applicabile senza distinzione a tutti gli operatori economici (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, A?Braueri, C?374/17, EU:C:2018:1024, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

31 In tale contesto, ai fini della qualifica di una misura fiscale nazionale come «selettiva», la Commissione deve individuare, in un primo tempo, il sistema di riferimento, ossia il regime fiscale «normale» applicabile nello Stato membro interessato, e dimostrare, in un secondo tempo, che la misura fiscale di cui trattasi deroga a tale sistema di riferimento, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da tale sistema, in una situazione fattuale e giuridica comparabile (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, A?Braueri, C?374/17, EU:C:2018:1024, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

32 La nozione di «aiuto di Stato» non riguarda tuttavia le misure che stabiliscono una differenziazione tra imprese che si trovano, in relazione all'obiettivo perseguito dal regime giuridico in questione, in una situazione fattuale e giuridica comparabile, e pertanto a priori selettive, qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale differenziazione è giustificata allorché risulta dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in cui tali misure si inseriscono (v. in tal senso, segnatamente, sentenze del 29 aprile 2004, Paesi Bassi/Commissione, C?159/01, EU:C:2004:246, punti 42 e 43; del 29 marzo 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, punto 40, nonché del 19 dicembre 2018, A?Braueri, C?374/17, EU:C:2018:1024, punto 44).

33 È alla luce di tali considerazioni che occorre esaminare se, nel caso di specie, il Tribunale abbia violato l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, quale interpretato dalla Corte, statuendo sostanzialmente che la Commissione non aveva dimostrato che il carattere progressivo della

misura fiscale di cui trattasi aveva come conseguenza l'attribuzione di un vantaggio selettivo a «talune imprese o [a] talune produzioni».

34 Con la prima parte del suo primo motivo, la Commissione sostiene che il Tribunale è incorso in un errore di diritto addebitandole di aver valutato l'eventuale esistenza di un vantaggio selettivo alla luce di un sistema di riferimento erraneo e considerando che le aliquote d'imposta progressive adottate dal legislatore polacco costituivano parte integrante di tale sistema di riferimento.

35 Secondo la Commissione, il vantaggio selettivo determinato dalla misura fiscale di cui trattasi risiederebbe non nell'esistenza di un'esenzione a titolo della frazione del fatturato al di sotto di un determinato importo, poiché tutte le imprese interessate beneficiano di tale esenzione per la parte del loro fatturato che non supera la soglia corrispondente allo scaglione esente, bensì nella differenza di aliquota media d'imposta risultante dalla progressività delle aliquote. Tale differenza favorirebbe le imprese che realizzano un fatturato poco elevato alleggerendo, in modo ingiustificato, l'onere fiscale che sarebbe loro imposto rispetto a quello gravante sulle altre imprese nell'ambito del sistema di riferimento, sistema consistente, secondo la Commissione, in un'imposta sul fatturato ad aliquota unica. Pertanto, l'imposizione ad aliquota progressiva non differirebbe dalla situazione in cui un gruppo di soggetti passivi è tassato a una determinata aliquota e un altro gruppo di soggetti passivi a un'altra aliquota, il che equivarrebbe a un trattamento differenziato di imprese comparabili.

36 Pertanto, si pone anzitutto la questione di stabilire se, come sostiene la Commissione, la progressività delle aliquote prevista dalla misura fiscale di cui trattasi dovesse essere esclusa dal sistema di riferimento alla luce del quale occorre valutare se l'esistenza di un vantaggio selettivo potesse essere dimostrata o se, come dichiarato dal Tribunale ai punti da 63 a 67 della sentenza impugnata, essa ne faccia invece parte integrante.

37 In materia di libertà fondamentali del mercato interno, la Corte ha statuito che, allo stato attuale dell'armonizzazione del diritto fiscale dell'Unione, gli Stati membri sono liberi di istituire il sistema impositivo che ritengono più idoneo, di modo che l'applicazione di un'imposizione progressiva rientra nel potere discrezionale di ciascuno Stato membro (v., in tal senso, sentenze del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország, C-775/18, EU:C:2020:139, punto 49, e Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punto 69 e giurisprudenza ivi citata). Tale affermazione vale anche in materia di aiuti di Stato (v. in tal senso, segnatamente, sentenza del 26 aprile 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

38 Ne consegue che, al di fuori dei settori in cui il diritto tributario dell'Unione è oggetto di armonizzazione, la determinazione delle caratteristiche costitutive di ogni imposta rientra nel potere discrezionale degli Stati membri, nel rispetto della loro autonomia fiscale, dovendo tale potere, in ogni caso, essere esercitato nel rispetto del diritto dell'Unione. Ciò vale, in particolare, per la scelta dell'aliquota dell'imposta, che può essere proporzionale o progressiva, ma anche per la determinazione della sua base imponibile e del suo fatto generatore.

39 Tali caratteristiche costitutive definiscono quindi, in linea di principio, il sistema di riferimento o il regime fiscale «normale», a partire dal quale occorre, conformemente alla giurisprudenza richiamata al punto 31 della presente sentenza, analizzare il requisito relativo alla selettività.

40 A tale riguardo, occorre precisare che il diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato non osta, in linea di principio, a che gli Stati membri decidano di optare per aliquote d'imposta progressive, destinate a tener conto della capacità contributiva dei soggetti passivi. Il fatto che il ricorso a un'imposizione progressiva sia, in pratica, più comune in materia di imposizione delle persone fisiche non implica che sia loro vietato ricorrervi per tener conto anche della capacità contributiva delle persone giuridiche, in particolare delle imprese.

41 Il diritto dell'Unione non osta quindi a che un'imposizione progressiva sia basata sul fatturato, anche nel caso in cui essa non sia destinata a compensare gli effetti negativi che potrebbero derivare dall'attività imponibile. Infatti, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, l'importo del fatturato costituisce, in generale, sia un criterio di distinzione neutro sia un indicatore pertinente della capacità contributiva dei soggetti passivi (v., in tal senso, sentenze del 3 marzo 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, punto 50, e *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, punto 70). Non risulta da alcuna norma né da alcun principio del diritto dell'Unione, anche in materia di aiuti di Stato, che l'applicazione di aliquote progressive sia riservata alle sole imposte sugli utili. Peraltro, al pari del fatturato, l'utile è esso stesso solo un indicatore relativo della capacità contributiva. La circostanza che esso costituisca, come ritiene la Commissione, un indicatore più pertinente o più preciso del fatturato è irrilevante in materia di aiuti di Stato, dal momento che il diritto dell'Unione in tale settore riguarda soltanto l'eliminazione dei vantaggi selettivi di cui potrebbero beneficiare talune imprese a scapito di altre che si trovino in una situazione comparabile. Lo stesso vale per l'esistenza di un'eventuale situazione di doppia imposizione economica, connessa al cumulo di un'imposta sul fatturato e di un'imposta sugli utili.

42 Da quanto precede risulta che le caratteristiche costitutive dell'imposta, di cui fanno parte le aliquote d'imposta progressive, costituiscono, in linea di principio, il sistema di riferimento o il regime fiscale «normale» ai fini dell'analisi del requisito di selettività. Ciò premesso, non è escluso che tali caratteristiche possano, in taluni casi, rivelare un elemento manifestamente discriminatorio, circostanza che spetta tuttavia alla Commissione dimostrare.

43 La 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), non rimette in discussione le suesposte considerazioni. Al contrario, come sostanzialmente rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 40 a 45 delle sue conclusioni, nella causa che ha dato luogo a tale sentenza il sistema fiscale era stato configurato secondo parametri manifestamente discriminatori, destinati a eludere il diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato. Era ciò che rivelava, in tale causa, la scelta di criteri di imposizione che favorivano talune società offshore, che appariva incoerente alla luce dell'obiettivo di creare un'imposizione generale, gravante sull'insieme delle imprese, palesato dal legislatore interessato.

44 Nel caso di specie, come risulta dai punti da 3 a 5 della presente sentenza, il legislatore polacco, con la misura fiscale di cui trattasi, ha istituito un'imposta sul settore del commercio al dettaglio, basata sul fatturato mensile generato da tale attività, imposta che, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, ha carattere di imposta diretta. La sua aliquota è pari a zero fino a PLN 17 milioni (circa EUR 3 750 000), per poi salire allo 0,8% tra PLN 17 milioni e 170 milioni (circa EUR 37 500 000) e all'1,4% se si supera quest'ultimo importo. La Commissione non ha dimostrato che tale progressività delle aliquote, adottata dal legislatore polacco avvalendosi del potere discrezionale di cui dispone nell'ambito della sua autonomia fiscale, fosse stata concepita in modo manifestamente discriminatorio, al fine di eludere i requisiti del diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato. In tali circostanze, la progressività delle aliquote della misura fiscale di cui trattasi doveva essere considerata inerente al sistema di riferimento o al regime fiscale «normale»

alla luce del quale doveva essere valutata l'esistenza, nel caso di specie, di un vantaggio selettivo.

45 Pertanto, il Tribunale non è incorso in alcun errore di diritto nello statuire, ai punti da 63 a 67 della sentenza impugnata, che, ritenendo che il tariffario progressivo della misura fiscale di cui trattasi non facesse parte del sistema di riferimento alla luce del quale doveva essere valutato il carattere selettivo di tale misura, la Commissione si era erroneamente basata su un sistema di riferimento incompleto e fittizio. Ne risulta che la prima parte del primo motivo deve essere respinta in quanto infondata.

46 Dal momento che un errore commesso nella determinazione del sistema di riferimento inficia necessariamente l'intera analisi del requisito relativo alla selettività [v., in tal senso, sentenza del 28 giugno 2018, Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione, C?203/16 P, EU:C:2018:505, punto 107], non occorre pronunciarsi sulla seconda e sulla terza parte del primo motivo.

47 Da quanto suesposto risulta che il primo motivo dell'impugnazione deve essere respinto in toto in quanto infondato.

Sul secondo motivo, vertente su una violazione dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE e dell'articolo 13 del regolamento 2015/1589

48 Con il suo secondo motivo la Commissione fa valere che, annullando la decisione di avvio del procedimento di indagine formale, compresa l'ingiunzione di sospensione, il Tribunale ha violato l'articolo 108, paragrafo 2, TFUE e l'articolo 13 del regolamento 2015/1589. Più precisamente, la Commissione sostiene, da un lato, che il Tribunale ha erroneamente esercitato su tale decisione un controllo della stessa intensità di quello esercitato sulla decisione negativa, mentre avrebbe dovuto limitarsi a un controllo di errore manifesto di valutazione, che non era caratterizzato nel caso di specie. Dall'altro lato, essa addebita al Tribunale di aver annullato l'ingiunzione di sospensione adottata dalla Commissione sulla base dell'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589 in conseguenza dell'annullamento della decisione di avvio del procedimento di indagine formale, per il motivo che la sua sorte non era separabile da quella di tale decisione, mentre essa costituiva una decisione distinta da quest'ultima, la cui legittimità doveva essere valutata autonomamente.

49 La Repubblica di Polonia e l'Ungheria contestano tale argomento.

50 Occorre ricordare che la Commissione è tenuta ad avviare il procedimento di indagine formale se, in seguito all'esame preliminare di cui all'articolo 4 del regolamento 2015/1589, essa non è stata in grado di acquisire la convinzione che la misura notificata è compatibile con il mercato interno. Lo stesso vale quando essa nutre dubbi sulla qualificazione stessa di «aiuto» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, di tale misura (v. in tal senso, segnatamente, sentenze del 10 maggio 2005, Italia/Commissione, C?400/99, EU:C:2005:275, punto 47; del 21 luglio 2011, Alcoa Trasformazioni/Commissione, C?194/09 P, EU:C:2011:497, punto 60, e del 24 gennaio 2013, 3F/Commissione, C?646/11 P, non pubblicata, EU:C:2013:36, punto 27).

51 Peraltro, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589, la Commissione, dopo aver dato allo Stato membro interessato la possibilità di presentare le sue osservazioni, ha la facoltà di ingiungergli di sospendere il versamento di ogni aiuto illegittimo fino a quando non adotti una decisione finale sulla compatibilità dell'aiuto medesimo con il mercato interno. Una simile decisione di ingiunzione è distinta dalla decisione di avvio del procedimento di indagine formale e può peraltro intervenire sia contemporaneamente a quest'ultima sia successivamente (v., in tal senso, sentenze del 9 ottobre 2001, Italia/Commissione, C-400/99, EU:C:2001:528, punto 47, e del 4 giugno 2020, Ungheria/Commissione, C-456/18 P, EU:C:2020:421, punto 35).

52 Tenuto conto dei principi richiamati al punto 50 della presente sentenza, il sindacato della legittimità di una decisione di avviare il procedimento di indagine formale esercitato dal giudice dell'Unione, laddove la parte ricorrente contesti la valutazione della Commissione sulla qualificazione della misura in questione come «aiuto di Stato», ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, è limitato a verificare se la Commissione non sia incorsa, durante la fase di esame preliminare previsto all'articolo 4 del regolamento 2015/1589, in un errore manifesto di valutazione (v. in tal senso, segnatamente, sentenze del 21 luglio 2011, Alcoa Trasformazioni/Commissione, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punto 61, e del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punto 78). Lo stesso vale per il controllo della legittimità di un'ingiunzione di sospensione adottata sulla base dell'articolo 13, paragrafo 1, di tale regolamento, tenuto conto del carattere provvisorio della qualificazione come aiuto di Stato della misura adottata in tale fase dalla Commissione.

53 Occorre tuttavia precisare che, tenuto conto delle conseguenze giuridiche dell'avvio del procedimento previsto all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE per quanto concerne misure reputate aiuti nuovi – conseguenze relative all'obbligo di sospendere immediatamente l'attuazione di tali misure – se lo Stato membro interessato asserisce che queste ultime non costituiscono aiuti, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, la Commissione deve procedere a un esame adeguato della questione sulla base delle informazioni ricevute in tale fase da detto Stato, anche se l'esame conduce a un giudizio non definitivo (sentenza del 10 maggio 2005, Italia/Commissione, C-400/99, EU:C:2005:275, punto 48). Se pertanto, tenuto conto degli elementi a disposizione della Commissione al momento dell'avvio del procedimento, risulta che la qualificazione come aiuto nuovo della misura in questione doveva essere manifestamente respinta in tale fase, la decisione di avvio del procedimento nei confronti di tale misura deve essere annullata.

54 Nel caso di specie, il Tribunale ha sostanzialmente dichiarato, al punto 108 della sentenza impugnata, che la Commissione aveva fondato la qualificazione provvisoria della misura fiscale di cui trattasi come aiuto nuovo su un'analisi manifestamente erranea. Più precisamente, le ha addebitato di essersi principalmente fondata sull'idea secondo cui l'istituzione di un'imposta sul fatturato ad aliquote progressive costituiva, in linea di principio, un aiuto di Stato, mentre avrebbe dovuto effettuare un'analisi circostanziata destinata a suffragare l'esistenza, a suo avviso, di dubbi legittimi sulla qualificazione come tale della misura fiscale di cui trattasi, tenuto conto degli elementi in suo possesso. Il Tribunale ne ha dedotto che dovevano essere annullate sia la decisione di avvio del procedimento di indagine formale sia l'ingiunzione di sospensione da cui era accompagnata.

55 Statuendo in tal modo, dopo aver richiamato i principi di cui al punto 52 della presente sentenza, il Tribunale si è senz'altro limitato a esercitare sulla qualificazione provvisoria come aiuto di Stato adottata dalla Commissione nella decisione di avvio del procedimento di indagine formale un controllo dell'errore manifesto di valutazione, come era suo compito fare. Risulta infatti dal punto 108 della sentenza impugnata che è l'assenza di elementi circostanziati che comprovino l'esistenza nella fattispecie di dubbi legittimi della Commissione quanto alla qualificazione come

aiuto di Stato della misura fiscale di cui trattasi che ha giustificato l'annullamento, da parte del Tribunale, della decisione di avvio del procedimento di indagine formale, e non, in ogni caso, la ripetizione dei motivi con cui aveva previamente dichiarato che la decisione negativa doveva essere annullata, ai quali esso ha fatto riferimento solo in via incidentale.

56 Inoltre, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, il Tribunale non ha annullato la decisione di ingiunzione di sospensione della misura fiscale di cui trattasi semplicemente in conseguenza dell'annullamento della decisione di avvio del procedimento di indagine formale. Esso si è limitato a dichiarare, al punto 109 della sentenza impugnata, che i motivi che giustificavano l'annullamento di quest'ultima decisione, vertenti sull'errore manifesto di valutazione in cui è incorsa la Commissione quanto alla qualificazione provvisoria come aiuto di Stato della misura fiscale di cui trattasi, giustificavano nella fattispecie anche l'annullamento della decisione di ingiunzione di sospensione di tale misura, la cui emanazione era anch'essa subordinata a una simile qualificazione provvisoria.

57 In tali circostanze, il secondo motivo di impugnazione deve essere respinto in toto in quanto infondato.

58 Dall'insieme delle suesposte considerazioni risulta che l'impugnazione deve essere interamente respinta.

Sulle spese

59 Conformemente all'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, applicabile al procedimento d'impugnazione in forza dell'articolo 184, paragrafo 1, dello stesso regolamento, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica di Polonia ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, deve essere condannata alle spese.

60 L'articolo 184, paragrafo 4, del regolamento di procedura della Corte prevede che, qualora una parte interveniente in primo grado che non abbia proposto essa stessa l'impugnazione partecipi alla fase scritta od orale del procedimento dinanzi alla Corte, quest'ultima può decidere che le spese sostenute da detta parte interveniente restino a suo carico. Nel caso di specie, l'Ungheria, interveniente in primo grado, ha partecipato, senza aver proposto l'impugnazione, alle fasi scritta e orale del procedimento dinanzi alla Corte, ma non ha chiesto la condanna della Commissione alle spese. In tali circostanze, si deve disporre che essa si farà carico delle proprie spese relative al procedimento di impugnazione [v., in tal senso, sentenza del 28 giugno 2018, Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punti 113 e 114].

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

- 1) **L'impugnazione è respinta.**
- 2) **La Commissione europea è condannata alle spese.**
- 3) **L'Ungheria si fa carico delle proprie spese.**

Firme

* Lingua processuale: il polacco.