
Rivista di Dottrina Fiscale

1/2022

Editoriale Scientifica

Imposte progressive sulle imprese, capacità contributiva, e diritto dell'Unione europea

di Maurizio Orlandi*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Le controversie risolte dalla Corte. – 3. Il carattere sostanzialmente esclusivo delle competenze nazionali in materia d'imposizione fiscale ed in particolare di armonizzazione delle imposte dirette. – 4. I limiti alle competenze statuali. – 5. La compatibilità di un'imposta progressiva con il regime dell'IVA. – 6. Il concetto di capacità contributiva e la pregressa giurisprudenza della Corte di giustizia. – 6.1. Sul carattere non discriminatorio di un'imposta progressiva che colpisce in maniera più grave le imprese con sede sociale in altri Stati membri. – 6.2. La compatibilità delle imposte progressive con il divieto di concedere aiuti di Stato. – 6.3. L'eventuale effetto «protettivo» delle imposte progressive. – 7. La proposta di imposta europea sui servizi digitali.

Abstract: Prendendo lo spunto da alcune sentenze della Corte di giustizia del 2020 e del 2021, l'articolo esamina la compatibilità dei sistemi di tassazione progressiva delle imprese con il diritto dell'Unione europea. In effetti, se gli Stati membri dell'UE sono liberi di definire il proprio sistema fiscale in maniera libera, non sono comunque legittimati ad imporre tributi incompatibili con la normativa europea. Sotto questo profilo, proprio in ragione della sua struttura, un'imposta progressiva è potenzialmente suscettibile di essere qualificata, come discriminatoria, selettiva o protettiva e dunque è suscettibile di violare una serie di norme del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

Dal canto suo la Corte di giustizia ha rilevato che i sistemi impositivi a carattere progressivo, in quanto commisurati alla capacità contributiva dei contribuenti, rispondono ad esigenze di equità fiscale, elemento che consente loro di superare le registrate differenze nel trattamento dei contribuenti.

Il principio europeo che legittima l'introduzione di tributi commisurati alla capacità contributiva sembra peraltro anche confermare la legittimità della proposta introduzione di una imposta europea sui servizi digitali, la quale è stata proposta dalla Commissione già nel 2018, ma che va resa compatibile con gli Accordi conclusi in sede di G8 e G20 nell'ottobre 2021.

Abstract: Taking its cue from some judgments of the Court of Justice of 2020 and 2021, the article examines the compatibility of progressive taxes on corporates with European Union law. In fact, if the EU Member States are free to define their own tax system, they are not entitled to impose taxes that are incompatible with European legislation.

From this point of view, precisely because of its structure, a progressive

* Professore associato di *Diritto dell'Unione europea* nell'Università degli Studi di Roma 'La Sapienza'. In possesso dell'abilitazione per la chiamata come professore ordinario.

tax is potentially likely to be qualified, as discriminatory, selective or protective and therefore is likely to violate a series of provisions of the Treaty on the Functioning of the European Union.

For its part, the Court of Justice has nevertheless found that progressive taxation systems, inasmuch as they are commensurate with the taxpayers' ability to pay, meet the needs of fiscal equity, an element that allows them to overcome the recorded differences in the treatment of taxpayers. The European principle that legitimizes the introduction of taxes commensurate with the ability to pay also seems to confirm the legitimacy of the proposed introduction of a European tax on digital services, which was proposed by the Commission already in 2018, but which must be made compatible with the Agreements concluded at the G8 and G20 in October 2021.

1. Introduzione

La questione di una tassazione progressiva¹, o proporzionata ai redditi² (concetti che vengono peraltro ad essere considerati dalla dottrina in larga parte coincidenti³), è stata dibattuta addirittura per millenni in Stati di ogni parte del mondo, indipendentemente dalla loro caratterizzazione politica e religiosa⁴. La progressività dell'imposizione risponde infatti alle aspettative di una giustizia fiscale, all'esigenza che il fisco colpisca i contribuenti in maniera

¹ Già nel *Libro delle leggi di Manu: Istituzioni religiose e civili dell'India primitiva* (attribuito appunto a Manu, che nella mitologia indiana rappresenta una sorta di progenitore del genere umano) risalente ad un periodo compreso tra il XIII ed il XIV secolo A.C. (richiamato nella traduzione italiana a cura di C. VINCENZI, in *Biblioteca universale*, Milano, n. 222-223), Libro 7, par. 127-133, vengono definiti dei criteri impositivi che, tenendo conto dello sforzo necessario alle diverse categorie di imprenditori e lavoratori per procurarsi il proprio reddito, sono basati su una certa progressione. Secondo E.R.A. SELIGMAN, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, in *American Economic Association Quarterly*, 1908, vol. 9, n. 4, p. 1, in partic. a p. 12, la prima forma d'imposta progressiva fu introdotta da Solone nella città di Atene nel 596 A.C., durante la guerra del Peloponneso (428 a.c.), quando la città, al fine di sostenere lo sforzo bellico, introdusse un'imposta straordinaria di carattere patrimoniale fortemente progressiva (la *eisphora*) che andava dallo 0% per i più poveri al 30% per le persone più agiate (sul punto si cfr. anche: P. BORIA, *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021, p. 87; U.E. PAOLI, *Eisphora*, in *Nss. D.I.*, vol. VI, Torino, 1060, p. 435 e ss.

² Come evidenziato da A.G. BUEHLER, *Ability to Pay*, in *Tax Law Review*, 1946, vol. 1, n. 3, p. 243, sembra che il faraone Seostris abbia introdotto nell'antico Egitto qualcosa di simile al principio della capacità contributiva.

³ In particolare SELIGMAN, *op. cit.*, p. 2, evidenzia che: «*the distinction between proportional and progressive taxation is illogical, for progression is also a kind of proportions*».

⁴ Da notare che argomenti di tipo religioso continuano ad essere evocati anche ai giorni nostri per sostenere o contestare dei sistemi impositivi con carattere progressivo. Si cfr. in proposito J. CUTLER, *The Religious Roots of the Progressive Income Tax in America*, in *Catholic University Law Review*, 2019, vol. 68, p. 473.

equa⁵ e che il sacrificio⁶ che viene loro imposto risulti commisurato⁷ alla loro capacità contributiva⁸. Con il diffondersi dei commerci prima e con la rivoluzione industriale poi, si iniziarono a superare le più antiche impostazioni secondo le quali le imposte dovevano essere principalmente commisurate alla proprietà territoriale. In particolare, nel pensiero di Adam Smith, la capacità contributiva doveva essere essenzialmente parametrata al reddito⁹. Con l'ulteriore progresso della civilizzazione e lo sviluppo della società moderna, la tassazione ha colpito ogni indice di ricchezza: il reddito, la proprietà, il consumo etc., e lo ha fatto secondo criteri tendenzialmente progressivi. Tutto questo anche se i vari legislatori e la dottrina hanno tradizionalmente assegnato ai concetti di proporzionalità dei tributi, di progressività dell'imposizione e di capacità contributiva, un contenuto assai variegato¹⁰, con differenziazioni profonde a seconda delle epoche e a seconda delle convinzioni etiche, filosofiche e politiche di riferimento. Tali differenziazioni sono così consistenti che si può affermare che, se in linea di massima il principio è universalmente riconosciuto, non vi è alcun consenso generalizzato su come esso si debba

⁵ Si cfr. E.R.A. SELIGMAN, *Essays in Taxation*, New York, 1915, p. 18.

⁶ Il concetto di un "sacrificio fiscale", proporzionato alla propria ricchezza, sembra essere già enunciato nel *Libro delle leggi di Manu*, cit., parr. 127-133. Secondo l'impostazione di J. S. MILL, *Principles of Political Economy, With Some Applications to Social Philosophy*, Londra 1895, p. 516, «to take a thousand a year for the possessor of ten thousands, would not deprive him of anything really conducive either to the support or the comfort of existence; and if such would be the effect of taking five pounds from one whose income is fifty, the sacrifice required from the last is not only greater than but entirely incommensurable with, that imposed on the first».

⁷ Già agli inizi del 1900 l'etica utilitarista e la psicologia edonistica, facendo ricorso alla teoria dell'utilità marginale decrescente dei profitti, e correlativamente alla disutilità marginale decrescente provocata dal pagamento dei tributi, hanno cercato di calcolare il corretto livello d'imposizione in maniera progressiva, senza peraltro giungere a risultati precisi.

⁸ Si cfr. BUEHLER, *op. cit.*, p. 245. Secondo SELIGMAN, *Essays ...*, cit., p. 15: «It is the duty of the citizen to support the government according to his capacity to support himself».

⁹ In particolare A. SMITH, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Dublino 1973, vol. II, libro V, cap. II, parte II, p. 348, evidenziava che «the subjects of every State ought to contribute towards the support of the Government as nearly as possible in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the State».

¹⁰ Riassume bene la genericità del concetto di "capacità contributiva" Corte cost., 21.05.2001, n.156 (in <https://www.giurcost.org>), punto 62, la quale la definisce come l'«idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta [che], può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale». Si cfr. anche Corte cost., 22.04.1997, n. 111 (in <https://www.giurcost.org>), punto 8.

concretizzare nella pratica¹¹ o sulla base di quali parametri possa essere implementato¹².

Se l'idea di avere un sistema d'imposizione progressiva si è consolidata, da molti anni la politica e la dottrina si sono interrogate anche sull'opportunità e sulla possibilità di estenderla ai redditi prodotti dalle imprese¹³ ed a tal fine hanno sviluppato attente analisi ed interessanti argomentazioni¹⁴.

Nonostante l'Unione europea in materia di tassazione abbia competenze ridotte¹⁵, la questione della legittimità di sistemi impositivi nazionali proporzionati alla capacità contributiva del contribuente è stata portata all'attenzione della Corte di giustizia già nel 1968 con la famosa causa *van Leeuwen*¹⁶, interessando questioni essenzialmente inerenti la libera circolazio-

¹¹ Come evidenziato da BUEHLER, *op. cit.*, p. 243, «*a term so variously employed as ability to pay necessarily lacks a universally accepted meaning*».

¹² Si cfr. F. VANISTENDAEL, *Ability to Pay in European Community Law*, in *EC Tax Review*, 2014, vol. 23, n. 3, p. 121. Analogamente BUEHLER, *op. cit.*, p. 257, evidenzia che «*the ability theories fail to indicate what the scale of rate progression should be*».

¹³ Già nel messaggio del Presidente Franklin Delano Roosevelt al Congresso degli Stati Uniti del 19 giugno 1935 «*On Tax Revision*» (il cui testo può essere letto in <https://www.presidency.ucsb.edu/documents/message-congress-tax-revision>), si sosteneva la necessità d'introdurre imposte progressive sulle società in quanto queste ultime potevano disporre di una maggiore capacità contributiva. Egli sosteneva che: «*we have established the principle of graduated taxation in respect to personal incomes, gifts and estates. We should apply the same principle to corporations*».

¹⁴ Si cfr. BUEHLER, *op. cit.*, p. 243.

¹⁵ Sulla specifica tematica delle competenze dell'Unione europea in materia fiscale si cfr. M. ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea*, Roma 2018, p. 30 e ss.

¹⁶ In effetti già Corte Giust. UE, sent. del 8 febbraio 1968, 32/67, *van Leeuwen*, ECLI:EU:C:1968:8, in *Racc.* 1968, p. 63, in particolare a p. 67, aveva rilevato la legittimità di «*tasse e [...] diritti riscossi come contropartita di un determinato servizio pubblico [...] anche quando] l'importo della tassa dovuta è calcolato in relazione al reddito del contribuente. In materia di tasse, infatti, le legislazioni moderne, per ragioni di carattere sociale, tengono sovente conto della capacità contributiva degli assoggettati, ma ciò non muta il carattere del tributo, che rimane una tassa dovuta per l'uso di un determinato servizio*».

ne delle merci¹⁷, dei lavoratori¹⁸, dei servizi¹⁹, la libertà di stabilimento²⁰. In tali casi il principio della progressività dell'imposta ha sostanzialmente giocato un ruolo di secondo piano, comunque utile a determinare se per motivi contingenti, la specifica tassa comportasse una discriminazione.

Nell'ultimo decennio, e soprattutto negli ultimi due anni, le cose sono sostanzialmente cambiate e l'attenzione della Corte si è concentrata proprio sulla questione della compatibilità strutturale d'imposte progressive con il diritto dell'Unione europea. In effetti, è nel 2014 che la Corte di giustizia, con la sentenza *Hervis*²¹, è stata esplicitamente chiamata a pronunciarsi in merito alla compatibilità con il diritto europeo di un sistema di tassazione applicato in Ungheria, sistema che conteneva imposte progressive applicabili alle imprese. In effetti, in quella circostanza, nell'evidente assenza di disposizioni di ravvicinamento delle legislazioni, si è per la prima volta posta la questione – in termini generali – se imposte di tale tipologia potessero essere considerate come strutturalmente compatibili con il diritto UE.

Nella sentenza *Hervis* la Corte ha ritenuto che le norme ungheresi, le quali erano effettivamente caratterizzate da degli elementi di progressività, contenevano anche delle discriminazioni in base alla nazionalità che configgevano con la libertà di stabilimento e sono state quindi considerate incompatibili con gli artt. 49 e 54 TFUE. Dalla motivazione di quella sentenza non risultava tuttavia proprio evidente se il contrasto con il diritto UE fosse determinato dal carattere progressivo dell'imposta²² o, come dalla motivazione dalla sentenza si poteva intuire con una certa difficoltà, da altri elementi²³.

¹⁷ In particolare Corte Giust. UE, sent. del 22 giugno 1976, 127/75, *Bobie Getränkevertrieb*, ECLI:EU:C:1976:95, in *Racc.* 1976, p. 1079, punto 9, ha considerato che «l'applicazione alla birra nazionale di un'imposta progressiva in funzione della produzione annua di ciascuna birreria rientra nel potere discrezionale di ciascuno Stato».

¹⁸ Si cfr. Corte Giust. UE: 8 maggio 1990, C175/88, *Biehl*, ECLI:EU:C:1990:186, in *Racc.* 1990, p. I1779, punto 12; 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31, in *Racc.* 1995, p. I225, punto 23; 12 dicembre 2002, 385/00, *de Groot*, ECLI:EU:C:2002:750, in *Racc.* 2002, p. I11819, punto 98.

¹⁹ Si cfr. Corte Giust. UE: 4 dicembre 1986, 205/84, *Commissione c. Germania*, ECLI:EU:C:1986:463, in *Racc.* 1986, p. 3755, punto 25; 3 ottobre 2006, C290/04, *KFP Scorpio*, ECLI:EU:C:2006:630, in *Racc.* 2006, p. I9461, punto 31; 15 febbraio 2007, C345/04, *Cento equestre*, ECLI:EU:C:2007:96, in *Racc.* 2007, p. I1425, punto 20.

²⁰ Si cfr. Corte Giust. UE: 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, ECLI:EU:C:1995:271, in *Racc.* 1995, p. I2493, punto 18; 6 dicembre 2007, *Columbus Container Services*, C298/05, ECLI:EU:C:2007:754, in *Racc.* 2007, p. I10451, punto 53.

²¹ Corte Giust. UE, sent. del 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, ECLI:EU:C:2014:47, in *Racc. digitale*.

²² Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punti 34-36.

²³ In effetti, la Corte di giustizia ha successivamente confermato che, nella sentenza *Hervis*, il contrasto tra l'imposta ungherese ed il diritto UE era determinato dalla particolare circostanza per

La pronuncia *Hervis*, che non conteneva richiami al concetto di capacità contributiva, aveva peraltro prodotto effetti circoscritti al caso di specie. In effetti essa non conteneva un approccio generale alla specifica tematica della compatibilità con il diritto dell'UE d'imposte caratterizzate da aliquote progressive gravanti sulle imprese. Tale approccio è invece enunciato in quattro sentenze, emesse tra il 2020 ed il 2021, quando la Corte di giustizia è stata chiamata a pronunciarsi proprio sulla compatibilità di sistemi nazionali d'imposizione progressiva con le varie disposizioni del TFUE che vietano le discriminazioni in base alla nazionalità²⁴ e con altre disposizioni di diritto UE.

Le questioni portate all'attenzione della Corte avevano una rilevanza cospicua in quanto le diverse norme nazionali riguardavano il sistema di riparto delle competenze tra Unione europea e Stati membri in materia fiscale, ma anche l'effetto che il diritto dell'Unione può comunque esercitare sulle competenze nazionali, qualificabili come esclusive. Tali pronunce si sono quindi innestate, sia pure indirettamente, anche nel dibattito politico ingenerato dalla presentazione da parte della Commissione del «pacchetto sulla tassazione del digitale» che conteneva due distinte proposte di Direttiva in materia nonché una raccomandazione²⁵, e che conteneva anch'esso un mec-

la quale il tributo combinava delle aliquote fortemente progressive sul fatturato con una particolare regola che teneva conto dei fatturati delle imprese collegate, situate in altri Stati membri, fattore che rendeva i tributi discriminatori. Si cfr. Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarországi*, ECLI:EU:C:2020:139, in *Racc. digitale*, punto 55; 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, ECLI:EU:C:2019:567, in *Racc. digitale*, punto 58.

²⁴ In particolare, come è ben noto, non vi è un'unica norma che vieta le discriminazioni (anche fiscali) in base alla nazionalità ma un complesso di disposizioni che, peraltro, producono effetti omogenei. In particolare si tratta dei divieti di discriminazione: in base alla cittadinanza (applicabili solamente a coloro che non beneficiano di una specifica disposizione antidiscriminazione artt. 18 e 26 TFUE); relativi alle persone che beneficiano della libertà di stabilimento (art. 49) e alle società (art. 54 TFUE); inerenti la libera prestazione dei servizi (art. 56 TFUE); concernenti la libera circolazione dei capitali (articoli 63 e 65 TFUE); riguardanti imposizioni differenziate quanto all'origine dei prodotti (art. 110 TFUE). Ovviamente non tutte le richiamate norme possono assumere rilievo contemporaneamente, ma è destinata a trovare applicazione solamente quella disposizione che riguardi l'oggetto della normativa in questione (si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 51; 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punto 21).

²⁵ Il pacchetto che fa seguito alla comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio del 21 settembre 2017 COM(2017) 547 «Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale», conteneva una proposta di Direttiva del Consiglio, «relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali», documento COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS), nonché una analoga proposta «che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa», documento COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS). Oltre a tali proposte facevano parte del pacchetto sia una comunicazione dal titolo «È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale», sia una raccomandazione della Commissione «relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa». Sulle proposte della Commissione si cfr.

canismo d'imposizione – sostanzialmente progressivo – il quale era destinato a colpire esclusivamente le imprese che erogano servizi digitali realizzando elevati livelli di fatturato imprese che – incidentalmente – risultavano essere principalmente extraeuropee.

Le soluzioni cui è giunta la Corte, la quale si è pronunciata in tutti e quattro i casi in “grande sezione”, non erano affatto scontate, anzi sotto alcuni profili sono piuttosto sorprendenti, ed è possibile che i risultati raggiunti dai giudici di Lussemburgo siano stati influenzati anche dalla non dichiarata esigenza di salvare le proposte della Commissione sulla tassazione del digitale.

In particolare è da sottolineare che le richiamate sentenze sono tutte caratterizzate da un elemento comune: il costante richiamo al principio della capacità contributiva dei contribuenti. Tale principio, che evidentemente non viene enunciato in alcuna norma dei Trattati od in disposizione di diritto derivato (anche se in un certo qual modo gli artt. 2 e 3 del TUE enunciando gli obiettivi di giustizia, equità e solidarietà riflettono gli stessi obiettivi che sono sottostanti al concetto di capacità contributiva²⁶), può essere tuttavia considerato proprio alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri ed in quanto tale sembra destinato ad essere sempre più riconosciuto come un vero e proprio principio generale del diritto dell'Unione europea²⁷, principio che sembra poter temperare la rigorosa applicazione di altre norme del Trattato.

Le sentenze meritano infine di essere analizzate con cura perché hanno fornito l'occasione alla Corte di definire, con risolutezza insolita, da un lato la piena competenza degli Stati membri a stabilire i propri sistemi impositivi, ma dall'altro ha anche confermato la piena soggezione di tutte le norme nazionali (incluse quelle fiscali risultanti dall'esercizio di competenze esclusive) alle norme ed ai principi del diritto dell'Unione.

2. Le controversie risolte dalla Corte

Sembra il caso di ricordare che le questioni all'origine delle richiamate controversie erano in buona sostanza confinate geograficamente in due Paesi del Nord Europa, l'Ungheria e la Repubblica polacca, Nazioni che avevano introdotto delle imposte dirette²⁸ che, oltre ad essere caratterizzate da aliquo-

E.M. BAGAROTTO, *Dalla proposta di Direttiva COM (FINAL) 48 alla L. n. 145/2018 – Legge di bilancio 2019*, in E. DELLA VALLE, G. FRANSONI, *L'imposta sui servizi digitali*, Milano 2022, p. 47.

²⁶ Si cfr. anche VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 122.

²⁷ *Contra* VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 122.

²⁸ Nella sentenza 16 marzo 2021, C596/19, *Commissione c. Ungheria*, ECLI:EU:C:2021:202, in *Racc. digitale*, punto 44, la Corte ha valutato che «un'imposta sul settore del commercio al dettaglio,

te progressive, individuavano la propria base imponibile nel fatturato delle imprese.

In particolare si trattava delle normative ungheresi del 2010²⁹ e del 2014³⁰, nonché quella polacca del 2016³¹, le quali avevano tutte introdotto imposte progressive legate al fatturato realizzato in territorio nazionale³². Sebbene il legislatore ungherese avesse dichiarato che le imposte erano finalizzate a «tassare i soggetti passivi che dispongono di una capacità contributiva “superiore agli obblighi tributari generali”»³³, sembrava piuttosto evidente (ma andava concretamente dimostrato) che tale formula era il riflesso dell'esigenza di contrastare dei meccanismi di elusione fiscale messi in campo da imprese multinazionali. Queste ultime, attraverso un'accurata pianificazione fiscale internazionale, di fatto riuscivano ad evitare che si formasse quel collegamento con il territorio nazionale che è indispensabile all'applicazione delle imposte sul reddito delle imprese³⁴ e quindi consentivano alle grandi imprese con sede in altri Stati membri dove la tassazione era più bassa, di pagare tributi di rilevanza contenuta. In altri termini non sembrava casuale il fatto che l'imposta ungherese e quella polacca fossero tese a rimediare ad un'anomalia del sistema fiscale colpendo principalmente e deliberatamente le imprese multinazionali che avevano la propria sede sociale in un diverso

basata sul fatturato mensile generato da tale attività, [...], contrariamente a quanto sostiene la Commissione, ha carattere di imposta diretta». Più in generale, sulla distinzione tra imposte dirette ed indirette si cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano 2017, p. 3.

²⁹ In particolare la l. XCIV del 2010, «relativa all'imposta straordinaria su determinati settori», ed in particolare quelli della grande distribuzione, e della pubblicità sulla quale si è pronunciata la Corte di giustizia (in grande sezione) con le sentenze del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., e del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit.

³⁰ L. XXII, dell'11 giugno 2014, «relativa all'imposta sulla pubblicità», successivamente modificata in data 4 luglio e 18 novembre 2014, sulla quale si è pronunciata la Corte di giustizia (in grande sezione) con la sentenza 16 marzo 2021, C596/19, *Commissione c. Ungheria*, cit.. Sulla legge e sulla sua evoluzione si cfr. R. SZUDOCZKY, B. KÁROLYI, *The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax*, in *Intertax*, 2020, vol. 20, n. 1, p. 46.

³¹ L. del 6 luglio 2016, «sull'imposta sulle vendite al dettaglio» o «*podatku od sprzedaży detalicznej*», in G.U.R.P. del 2016, voce 1155, sulla quale si è pronunciata la Corte di giustizia (in grande sezione) con la sentenza 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, ECLI:EU:C:2021:201, in *Racc. digitale*.

³² Come evidenziato da P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, in P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati*, Padova 2018, p. 5, in partic. a p. 16, l'esigenza di prevenire forme di elusione fiscale imponendo che l'imposta sia pagata nel luogo in cui l'attività è effettivamente svolta, emerge già nel documento presentato dall'OCSE nel luglio 2013, in occasione del G20 di Mosca «*Base erosion and profit shifting – BEPS*».

³³ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 4.

³⁴ Si cfr. anche P. PISTONE, *Sulla compatibilità delle imposte settoriali sul fatturato con il diritto dell'Unione europea (Nota a sent. CGUE grande sez. 3 marzo 2020 (causa C75/18 e C323/18))*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020, n. 2, p. 779, in partic. a p. 780.

Stato membro dell'UE, e di converso ad avvantaggiare (o a riequilibrare la situazione di) imprese con sede nello Stato.

Le normative ungheresi e polacca sono state duramente contestate davanti ai giudici europei in primo luogo dai contribuenti chiamati a pagarle (i quali le consideravano contenere sia delle discriminazioni in base alla nazionalità, incompatibili con la libertà di stabilimento garantita agli artt. 49 e 54 TFUE, sia delle disposizioni incompatibili con il regime IVA) e in secondo luogo dalla Commissione (la quale le considerava invece contenere dei veri e propri aiuti di Stato incompatibili con gli artt. 107 e 108 TFUE).

Le richiamate sentenze sono tutte molto importanti sia perché complessivamente confermano, in maniera netta, la piena competenza degli Stati membri a definire le proprie norme in materia fiscale, sia perché propongono delle letture delle norme europee in materia di libertà di stabilimento (e del connesso divieto di discriminazione in base al luogo in cui le imprese hanno la propria sede) e di disciplina degli aiuti di Stato, che fanno un costante richiamo al principio della capacità contributiva e che non erano affatto scontate.

In questa sede non ci soffermeremo tanto a discorrere sulla legittimità e sulla coerenza della scelta di individuare una base imponibile nel fatturato delle imprese, legittimità e coerenza che sono state peraltro pienamente confermate dalla Corte nelle richiamate sentenze³⁵, quanto sulla compatibilità con il diritto europeo di imposte sulle società con carattere progressivo³⁶.

3. Il carattere sostanzialmente esclusivo delle competenze nazionali in materia d'imposizione fiscale ed in particolare di armonizzazione delle imposte dirette

Come accennato, uno dei punti di riferimento sui quali è basato il ragionamento della Corte è dato dal riconoscimento che il sistema di ripartizione

³⁵ Si cfr. Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 70; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 50.

³⁶ Tematica che ha una certa rilevanza anche per l'Italia dove, in buona sostanza, vige un sistema d'imposizione progressivo sulle società di persone (dove il reddito prodotto dalle società è imputato ai singoli soci i quali sono tassati secondo il tradizionale sistema progressivo), e a partire dal 2019 riguardante le grandi società che operano nel settore del digitale. In effetti, in Italia la L. 30 dicembre 2018, n. 145, «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021» (in *GU* del 31 dicembre 2018, n. 302), art. 1, co. da 35 a 50 è stata introdotta un'imposta sui servizi digitali» pari al 3% dei ricavi derivanti da determinati servizi digitali realizzati da imprese di rilevanti dimensioni. Tale imposta ha ripreso l'impostazione della proposta di Direttiva europea in materia. Per approfondimenti su di essa si cfr. DELLA VALLE, FRANSONI, *op. cit.*

delle competenze tra Stati membri ed Unione europea, così come previsto nel TUE e nel TFUE³⁷, in assenza di specifiche norme di armonizzazione o ravvicinamento delle legislazioni (che peraltro sono difficili da adottare³⁸), lascia agli Stati membri la più ampia facoltà di definire le disposizioni necessarie ad imporre le imposte dirette che ritengono più opportune.

In questo contesto sembra utile ricordare che nel sistema europeo è del tutto assente una specifica competenza a gestire una politica fiscale europea³⁹, o a coordinare le politiche tributarie nazionali. In effetti tutte le competenze in materia fiscale derivano all'Unione europea in maniera indiretta dalla competenza a gestire politiche europee diverse⁴⁰.

In concreto dunque, in materia d'imposte dirette manca una competenza europea⁴¹, e la possibilità di ravvicinare (nei Trattati non si usa nemmeno il termine di armonizzare) le legislazioni europee è ricavabile solamente in maniera indiretta e resta comunque pienamente asservita all'esigenza di avere un'incidenza precisa sul funzionamento del mercato interno⁴².

³⁷ Sulla specifica tematica delle competenze europee si cfr. R. ADAM, A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino 2014, p. 428; P. CRAIG, *Le competenze dell'Unione europea tra chiarezza, attribuzione, delimitazione e riconsiderazione*, in *Diritto e cultura*, n. 1–2, 2003, p. 307; L. DANIELE, *Diritto dell'Unione europea, Sistema istituzionale – Ordinamento – Tutela giurisdizionale – Competenze*, Milano 2018, p. 422; M. DONY, *Droit de l'Union européenne*, Bruxelles 2012, p. 80 ss.; M. ORLANDI, *Il Trattato di Lisbona e il nuovo sistema di ripartizione di competenze tra Unione europea e Stati membri: alcune note critiche*, in C. CURTI GIALDINO, R. CADIN, C. MANCA (a cura di), *Studi in memoria di Maria Rita Saulle*, Napoli 2014, p. 1129; T. TRIDIMAS, *Competence After Lisbon: The Elusive Search for Bright Lines*, in D. ASHLAGBOR, N. COUNTOURIS, I. LIANOS (a cura di), *The European Union After the Treaty of Lisbon*, Cambridge 2012, p. 47; L.A. VALVO, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, Torino 2021, p. 107; U. VILLANI, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, Bari 2017, p. 82.

³⁸ In effetti, per la loro adozione, è indispensabile stabilire la loro necessità per realizzare il mercato interno europeo e, comunque, è richiesta una delibera all'unanimità in seno al Consiglio.

³⁹ Come evidenziato anche da VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 122: «EU as such has no competence with respect to economic and fiscal policy». Si cfr. anche ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali ...*, cit., p. 36.

⁴⁰ In effetti possiamo ricordare, in primo luogo, che le imposte di frontiera (dazi doganali, misure *antidumping*, antiIsovvenzione e di salvaguardia), derivano dalla competenza esclusiva dell'Unione a gestire la «politica commerciale comune» sancita all'art. 3 TFUE, let. e). In secondo luogo è da sottolineare che le norme di armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette (adottate in applicazione dell'art. 113 TFUE), nonché le norme di ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative direttamente incidenti sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno (adottate in applicazione dell'art. 115 TFUE) sono l'effetto della competenza dell'Unione (concorrente con quella degli Stati membri), prevista all'art. 4 TFUE, let. a), la quale attribuisce all'UE il potere di adottare le norme «necessarie a realizzare il mercato interno». Per approfondimenti sul punto si cfr. ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali ...*, cit., p. 36.

⁴¹ Come chiarito da Corte Giust. UE, sent. del 8 luglio 2007, C182/06, *Lakebrink e Peters-Lakebrink*, ECLI:EU:C:2007:452, in *Racc.* 2007, p. I6705, punto 14: «La materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nelle competenze della Comunità europea». Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 16.

⁴² Come evidenziato anche da VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 122, «the purpose of the existing EU

Non sorprende dunque che la dottrina e la giurisprudenza abbiano sostanzialmente inquadrato – allo stato dell’arte – le competenze in materia d’imposte dirette tra le competenze esclusive degli Stati membri⁴³.

Passando ad illustrare la posizione assunta dalla Corte nel gruppo delle quattro richiamate sentenze, è da evidenziare che questa non usa mezzi termini e ricorda con decisione 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»⁴⁴. Vi è da aggiungere che con le sentenze *Commissione Ungheria*, e *Commissione Polonia* del 2021, la Corte ha poi rafforzato tale impostazione ricordando anche 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 [...]. 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»⁴⁵. Ne deriva la conferma di un generale “via libera” agli Stati di adottare le norme fiscali che si ritengono opportune.

4. I limiti all’esercizio delle competenze nazionali “esclusive”

Riconoscere che, in assenza di norme di ravvicinamento delle legislazioni, agli Stati membri spetta una competenza piena a definire la struttura delle proprie imposte dirette non significa affatto affermare che la loro potestà non incontri limiti.

Come si è già ricordato, anche nell’esercizio delle proprie competenze esclusive gli Stati membri sono tenuti a rispettare il diritto dell’Unione europea⁴⁶. In particolare, risultava evidente che le norme nazionali impostate su di

tax directives in the area of VAT, capital duties and corporate income tax is to promote market integration by facilitating cross-border transactions and flows of incomes.

⁴³ Si cfr. ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali ...*, cit., p. 31.

⁴⁴ Così Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 69; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 49; 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 43; 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 37.

⁴⁵ Così Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 44. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 38.

⁴⁶ Si cfr., tra le tante, Corte Giust. UE: 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 21; 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 16; 7 settembre 2004, C319/02, *Manninen*, ECLI:EU:C:2004:484, in *Racc.* 2004, p. 17477, punto 19; 18 marzo 2010, C440/08, *Gielen*, ECLI:EU:C:2010:148, in *Racc.* 2010, p. 12323, punto 36.

un meccanismo progressivo, presentavano il rischio di risultare incompatibili con la normativa europea: – da un lato, qualora fosse risultato che colpivano in via mirata, o non giustificata, principalmente imprese con sede in altri Stati membri, potevano risultare incompatibili con le norme in materia di libertà di stabilimento previste agli artt. 49 e 54 TFUE, norme che contengono un preciso divieto di adottare delle discriminazioni fondate sulla nazionalità delle imprese o, meglio, sul luogo in cui hanno la propria sede sociale; – da un secondo, qualora fosse risultato che presentavano le stesse caratteristiche dell'imposta sul valore aggiunto rischiavano di entrare in aperto conflitto con l'art. 401 della Direttiva IVA⁴⁷; – da un terzo, qualora si fosse accertato che la loro applicazione comportava un trattamento differenziato e più vantaggioso per le imprese nazionali, sarebbero risultate in contrasto con il diritto europeo della concorrenza ed in particolare con gli artt. 107 e ss. del TFUE, i quali qualificano come aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune quelle misure che avvantaggiano alcune imprese rispetto alle altre (c.d. misure selettive); – da un quarto vi è era la possibilità (non accuratamente discussa dalla Corte) che le misure nazionali, incidendo sul prezzo finale di merci prodotte in altri Stati, in contrasto con il disposto dell'art. 110 TFUE, finissero con il proteggere indirettamente alcune produzioni.

Se tutti i richiamati rischi erano latenti, restava il fatto che sia la normativa ungherese, sia quella polacca risultavano essere almeno formalmente “neutre”. Lo erano in quanto, basandosi sul fatturato realizzato in territorio nazionale, erano destinate a trovare applicazione indipendentemente dalla nazionalità delle imprese coinvolte o dal luogo in cui avevano sede.

Restava dunque da determinare se, colpendo le imprese di dimensioni più grandi (che erano essenzialmente straniere) e avvantaggiando le imprese più piccole (che erano prevalentemente nazionali) non attuassero delle discriminazioni (incompatibili con la libertà di stabilimento) o di scelte selettive (che avrebbe fatto scattare l'applicabilità delle norme sugli aiuti di Stato), o se comunque non rappresentassero una duplicazione del sistema dell'IVA o se di fatto non producessero effetti protezionisti.

⁴⁷ La Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, «relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto», in *GUCE* dell'11 dicembre 2006, n. L 347, p. 1, art. 401, dispone che: «ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente Direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre [...] qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

5. La compatibilità di un'imposta progressiva con il regime dell'IVA

Iniziando con il chiarire la compatibilità delle controverse imposte con la normativa IVA, questione la cui soluzione sembra essere quella più semplice, si trattava in sostanza di accertare se un'imposta sul fatturato a carattere progressivo potesse finire con il sovrapporsi all'IVA o (imposta che come è ben noto sin dagli anni '60 è stata progressivamente armonizzata a livello europeo⁴⁸) e dunque potesse collidere con suo funzionamento in violazione dell'articolo 401 della Direttiva n. 2006/112/CE c.d. «Direttiva IVA».

Sotto questo profilo la Corte non ha avuto grandi difficoltà nel ricordare che secondo la propria giurisprudenza, ai sensi dell'articolo 401 della Direttiva n. 2006/112/CE, risulta in contrasto con il regime IVA l'imposta nazionale che ne danneggi il funzionamento. In particolare secondo la giurisprudenza, produce tale effetto un'imposta, un diritto o una tassa che gravino «sulla circolazione dei beni [...] dei servizi [...] colpendo le operazioni commerciali in modo analogo all'IVA»⁴⁹. In altri termini sono specificamente vietati i tributi nazionali che possiedano tutte «le caratteristiche essenziali dell'IVA»⁵⁰, anche se non sono in tutto identici ad essa⁵¹.

Nella sentenza *Vodafone Magyarország*, la Corte ha facilmente ricordato che le caratteristiche essenziali che caratterizzano l'imposta sono quattro: «l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti

⁴⁸ Come è ben noto il processo di introduzione dell'IVA “comunitaria” è stato avviato con la Direttiva del Consiglio, dell'11 aprile 1967, n. 67/277/CEE, «in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari», nota come «Prima Direttiva», in *GUCE* del 14 aprile 1967, n. 71, p. 1301. Sull'evoluzione del regime europeo dell'IVA si cfr. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 349 e ss.; ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali...*, cit., p. 49 e ss.

⁴⁹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 59. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 8 giugno 1999, in cause riunite C338/97, C344/97 e C390/97, *Pelzlj e a.* in *Racc.* 1999, p. I3319, punto 20; 11 ottobre 2007, in cause riunite C283/06 e C312/06, *KÖGÁZ e a.*, ECLI:EU:C:2007:598, in *Racc.* 2007, p. I8463, punto 34.

⁵⁰ Per contro, secondo la giurisprudenza, l'articolo 401 della Direttiva n. 2006/112/CE (così come l'articolo 33 della sesta direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977, 77/388/CEE, non ostano all'introduzione od al mantenimento di imposte che non presentino una delle caratteristiche essenziali dell'IVA. Si cfr. Corte Giust. UE: 7 agosto 2018, C475/17, *Viking Motors e a.*, ECLI:EU:C:2018:636, in *Racc. digitale*, punto 38; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 61.

⁵¹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 60. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 3 ottobre 2006, C475/03, *Banca popolare di Cremona*, ECLI:EU:C:2006:629, in *Racc.* 2006, p. I9373, punto 26; 7 agosto 2018, C475/17, *Viking Motors e a.*, cit., punto 38. In dottrina si cfr. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 369.

dall'IVA dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale»⁵². Nel caso dell'imposta ungherese la Corte ha correttamente valutato che essa non poteva essere affatto considerata una misura riproduttiva dell'IVA non possedendone né la terza né la quarta caratteristica⁵³.

Peraltro è da evidenziare che in dottrina il Pistone ha messo in luce che l'art. 401 della Direttiva n. 2006/112/CE, vieta «qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera». L'autore sostiene quindi che «le imposte sul fatturato siano per loro stessa natura incompatibili con il sistema di imposizione sul valore aggiunto»⁵⁴.

6. Il concetto di capacità contributiva e la pregressa giurisprudenza della Corte di giustizia

Per quanto concerne il carattere discriminatorio o selettivo delle imposte progressive, l'analisi dei loro effetti era invece ben più complessa. Lo era poiché, per definizione, un'imposta progressiva è, a seconda del punto di osservazione, discriminatoria o selettiva (nel senso che colpisce in maniera più grave un certo numero di contribuenti e correlativamente ne agevola degli altri). Prima di approfondire tali aspetti sembra però opportuno soffermarsi, brevemente, sul filo conduttore che, come vedremo, lega le quattro sentenze, e che fornisce una sorta di chiave di lettura delle stesse, consentendo di superare le apparenti difficoltà che si sono incontrate nello stabilire la compatibilità con il diritto dell'Unione delle normative di riferimento.

Tale filo conduttore è dato dal costante richiamo al principio della capacità contributiva, principio peraltro chiaramente enunciato anche nell'art. 53 della Costituzione italiana⁵⁵, ma non nei Trattati europei.

⁵² Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 62. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 8 giugno 1999, in cause riunite C338/97, C344/97 e C390/97, *Pelzl e a.*, cit., punto 21; 3 ottobre 2006, C475/03, *Banca popolare di Cremona*, cit., punto 28.

⁵³ In particolare come chiarito da Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 63, l'imposta ungherese non era caratterizzata da una «riscossione dell'imposta in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, nonché l'esistenza di un diritto a detrazione dell'imposta pagata in occasione della precedente fase del processo stesso». Inoltre, come chiarito al punto 64 della stessa sentenza, l'imposta ungherese non veniva calcolata sul valore aggiunto nelle diverse fasi del processo produttivo e di vendita, e quindi non implicava un meccanismo analogo a quello del diritto a detrazione dell'IVA.

⁵⁴ Così PISTONE, *op. cit.*, p. 797.

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 53 Cost.: «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione

Nella giurisprudenza UE tale principio ha invece assunto un rilievo crescente. Dapprima è stato richiamato per legittimare tasse che rappresentavano la contropartita di un determinato servizio pubblico (in particolare si trattava di una tassa scolastica), che risultava proporzionata al reddito (dei genitori dello studente)⁵⁶. Successivamente è stato usato per determinare il luogo dove doveva essere effettuato il prelievo tributario e conteggiate le relative deduzioni (il luogo di residenza delle persone fisiche⁵⁷ e solo eccezionalmente nel luogo in cui il reddito veniva effettivamente realizzato)⁵⁸.

Come vedremo, con le sentenze del 2020 e del 2021 il richiamo al principio della capacità contributiva delle imprese sembra poi fare un vero e proprio salto di qualità ed assume il ruolo di principio fondamentale del diritto UE, in quanto tale capace di legittimare norme nazionali che altrimenti avrebbero potuto essere considerate come contrastanti con i Trattati.

della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività». Si rammenta che il richiamo al principio della capacità contributiva ha consentito a Corte cost., 19.01.2005 (in <https://www.giurcost.org>), n. 21, punto 8, di giustificare l'applicazione di aliquote IRAP differenziate a seconda delle attività imprenditoriali svolte.

⁵⁶ Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 8 febbraio 1968, C32/67, *van Leeuwen*, cit., p. 67, il cui rilevante brano è stato riportato nella precedente nota n. 16.

⁵⁷ Corte Giust. UE, sent. del 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 32, ha in via generale considerato che la «residenza abituale della persona interessata» è il luogo più idoneo per misurare la capacità contributiva personale «derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare» (si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 19; 12 dicembre 2002 385/00 *de Groot*, cit., punti 90 e 98; 14 marzo 2019, C174/18, *Jacob e Lennertz*; ECLI:EU:C:2019:205, in *Racc. digitale*, punto 26). Ne deriva, che al successivo punto 33 della stessa sentenza *Schumacker* ha potuto quindi affermare che: «il fatto per uno Stato membro di non far fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede al residente non è di regola discriminatorio, poiché queste due categorie di contribuenti non si trovano in una situazione analoga».

⁵⁸ In tale circostanza Corte Giust. UE, sent. del 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 41, ha però ritenuto che fosse il principio della parità di trattamento a far sì che fosse l'autorità dello Stato dove il reddito personale è in massima parte realizzato a poter pienamente valutare la capacità contributiva del contribuente (si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 27). In effetti, come chiarito sempre nella sentenza *Schumacker*, punto 38, utilizzando il luogo di residenza come riferimento per tassare redditi essenzialmente realizzati in un altro Stato si sarebbe realizzata una discriminazione tra residenti e non residenti non potendo i secondi dedurre efficacemente le proprie spese in alcuno Stato. Ha quindi considerato che: è lo «Stato [che] dispone [...] di tutte le informazioni necessarie per valutare la capacità contributiva globale del contribuente, tenuto conto della sua situazione personale e familiare» a dover prendere in considerazione tutti i suoi redditi e più in genere la sua situazione personale e familiare. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 11 agosto 1995, C80/94, *Wielockx*, cit., punto 20; 8 luglio 2007, C182/06, *Lakebrink e Peters-Lakebrink*, cit., punto 31; 15 luglio 2021, C241/20, *BJ*, ECLI:EU:C:2021:605, in *Racc. digitale*, punto 25.

6.1. Sul carattere non discriminatorio di un'imposta progressiva che colpisce in maniera più grave le imprese con sede sociale in altri Stati membri

Con le sentenze *Vodafone Magyarország*, e *Tesco–Global Áruházak*, la Corte ha esplicitamente affrontato la questione «se il sistema di aliquote progressivo per scaglioni dell'imposta straordinaria [ungherese] possa avere, di per se stesso [...], un carattere indirettamente discriminatorio nei confronti dei soggetti passivi controllati da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri, che ne sopportano l'onere fiscale effettivo e, pertanto, se possa essere contrario agli articoli 49 e 54 TFUE»⁵⁹.

Ora, come è noto, la libertà di stabilimento, così come definita agli artt. 49 e 54 TFUE, è caratterizzata dal garantire alle imprese con sede sociale in altri Stati membri «il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, vietando ogni discriminazione fondata sul luogo della sede delle società»⁶⁰. Ovviamente, in tale situazione è suscettibile di rientrare anche quella in cui, come nei casi considerati dalle sentenze *Vodafone Magyarország* e *Tesco–Global Áruházak*, la società madre eserciti la propria attività nel mercato di destinazione attraverso imprese controllate⁶¹.

Nel caso di specie, se trovando applicazione nei confronti di tutte le imprese che realizzavano determinati livelli di fatturato, le misure nazionali controverse apparivano formalmente “indistintamente applicabili”⁶², restava il fatto che esse sembravano avere un carattere sostanzialmente discriminatorio⁶³. Lo sembravano in quanto i soggetti passivi che beneficiavano dell'impo-

⁵⁹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco–Global Áruházak*, punto 48. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 36.

⁶⁰ Così Corte Giust. UE, sent. del 12 dicembre 2006, C374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:773, in *Racc.* 2006, p. I11673, punto 43. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 26 aprile 2018, in cause riunite C236/16 e C237/16, *ANGED*, ECLI:EU:C:2018:291, in *Racc. digitale*, punto 16; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 39; 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco–Global Áruházak*, cit., punto 59.

⁶¹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco–Global Áruházak*, cit., punto 61. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 41.

⁶² Si cfr. Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco–Global Áruházak*, punto 64; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 44.

⁶³ Come riconosciuto da Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco–Global Áruházak*, cit., punto 63, «un prelievo obbligatorio che prevede un criterio di differenziazione apparentemente obiettivo ma che sfavorisce nella maggior parte dei casi, tenuto conto delle loro caratteristiche, le società aventi sede in un altro Stato membro e che si trovano in una situazione comparabile a quelle aventi sede nello Stato membro di imposizione, costituisce una discriminazione indiretta basata sul luogo della sede delle società, vietata dagli articoli 49 e 54 TFUE».

sta più bassa erano tutti nazionali, mentre quelli chiamati a pagare le imposte progressivamente più alte erano esclusivamente⁶⁴, o prevalentemente, appartenenti a società di altri Stati membri⁶⁵. Vi è da aggiungere che, di fatto, la maggior parte dell'imposta è risultata essere stata assolta da persone fisiche e giuridiche con sede in altri Stati membri. Anche in un contesto in cui gli Stati membri sono liberi di definire il proprio sistema fiscale nella maniera ritenuta opportuna⁶⁶, la normativa ungherese sembrava celare una discriminazione indiretta in base alla nazionalità, capace di determinare l'incompatibilità delle normative ungheresi e polacca con il diritto dell'Unione europea.

In effetti, secondo una costante giurisprudenza, applicabile anche in materia fiscale, «le norme in materia di parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi basate sulla sede delle società, ma anche qualsiasi forma dissimulata di discriminazione che, in applicazione di altri criteri di distinzione, conduca di fatto allo stesso risultato»⁶⁷. In tale situazione normalmente rientrano le disposizioni che, di fatto o di diritto, sono idonee a colpire «più frequentemente cittadini [od imprese] non nazionali»⁶⁸ o che possono «incidere più a danno dei cittadini [o di imprese] di altri Stati membri»⁶⁹. Vi è da aggiungere che, secondo la giurisprudenza, «perché una misura possa essere qualificata come indirettamente discriminatoria non è necessario che essa abbia l'effetto di favorire tutti i cittadini [o le imprese] nazionali oppure di sfavorire soltanto i cittadini [e le imprese] degli altri Stati

Si cfr. anche Corte Giust. UE: 4 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 26; 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punti da 37 a 41; 26 aprile 2018, in cause riunite C236/16 e C237/16, *ANGED*, punto 18; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 43.

⁶⁴ Così la posizione del tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, così come richiamata dalla Corte nella sentenza 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 15.

⁶⁵ Si cfr. Corte Giust. UE: 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, cit., punto 67; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 48.

⁶⁶ Si cfr. la precedente sez. 3 di questo lavoro.

⁶⁷ Così Corte Giust. UE, sent. del 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punto 30. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 14 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 26; 22 marzo 2007, C383/05, *Talotta*, ECLI:EU:C:2007:181 in *Racc.* 2007, p. I2555, punto 17; 18 marzo 2010, C440/08, *Gielen*, cit., punto 37; 26 aprile 2018, in cause riunite C236/16 e C237/16, *ANGED*, cit., punto 18; 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 42; 25 febbraio 2021, C712/19, *Novo Banco S.A.*, ECLI:EU:C:2021:137, in *Racc. digitale*, punto 31.

⁶⁸ Così Corte Giust. UE, sent. del 2 aprile 2020, C802/18, *Caisse pour l'avenir des enfants*, ECLI:EU:C:2020:269, in *Racc. digitale*, punto 56. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 14 giugno 2012, C542/09, *Commissione c. Paesi Bassi*, ECLI:EU:C:2012:346, in *Racc. digitale*, punto 38; 20 giugno 2013, C20/12, *Giersch e a.*, ECLI:EU:C:2013:411, in *Racc. digitale*, punto 44; 10 luglio 2019, C410/18, *Aubriet*, ECLI:EU:C:2019:582, in *Racc. digitale*, punto 28.

⁶⁹ Così Corte Giust. UE, sent. del 10 luglio 2019, C410/18, *Aubriet*, cit., punto 28. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 29 aprile 1999, C224/97, *Ciola*, ECLI:EU:C:1999:212, in *Racc.* 1999, p. I2517, punto 14; 14 dicembre 2016, C238/15, *Bragança Linares Verruga e a.*, ECLI:EU:C:2016:949, in *Racc. digitale*, punto 43.

membri ad esclusione dei cittadini nazionali» ma è sufficiente che rischi di operare principalmente a carico di stranieri⁷⁰. Ne deriva che, come chiarito nella sentenza *Tesco–Global Áruházak* «un prelievo obbligatorio che prevede un criterio di differenziazione apparentemente obiettivo ma che sfavorisce nella maggior parte dei casi, tenuto conto delle loro caratteristiche, le società aventi sede in un altro Stato membro e che si trovano in una situazione comparabile a quelle aventi sede nello Stato membro di imposizione, costituisce una discriminazione indiretta basata sul luogo della sede delle società, vietata dagli articoli 49 e 54 TFUE»⁷¹.

Nei casi *Vodafone Magyarország* e *Tesco–Global Áruházak* la Corte ha esplicitamente riconosciuto che la maggior parte dell'imposta straordinaria fosse stata assolta da soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri⁷². Era quindi ragionevole pensare che, l'onere fiscale gravante su questi ultimi fosse da considerare come proporzionalmente superiore rispetto a quello che gravava sui soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche nazionali. Resta il fatto che le diverse situazioni dovevano essere comparate⁷³ e la situazione di imprese che realizzano un fatturato modesto non è necessariamente equiparabile a quella di società con un fatturato elevato visto che queste ultime avrebbero «una capacità contributiva superiore agli obblighi tributari generali»⁷⁴, ma va evidenziato che tale maggiore capacità contributiva risulta solamente asserita in un passaggio del preambolo della legge.

Facendo leva sulla diversa capacità contributiva delle imprese, la Corte ha quindi sottolineato che le norme ungheresi e polacche non risultavano

⁷⁰ Così Corte Giust. UE, sent. del 14 giugno 2012, C542/09, *Commissione c. Paesi Bassi*, cit., punto 38. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 16 gennaio 2003, C388/01, *Commissione c. Italia*, ECLI:EU:C:2003:30, in *Racc.* 2003, p. 1721, punto 14.

⁷¹ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco–Global Áruházak*, cit., punto 63.

⁷² In effetti come riconosciuto da Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., al punto 47, i soggetti passivi «rientranti nello scaglione superiore erano in maggioranza soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri» e al successivo punto 48 ha aggiunto che: «la maggior parte dell'imposta straordinaria è stata assolta da soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri».

⁷³ Infatti, secondo Corte Giust. UE, sent. del 14 febbraio 1995, C279/93, *Schumacker*, cit., punto 30, «la discriminazione può consistere solo nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse». Si cfr. anche Corte Giust. UE: 27 giugno 1996, C-107/94, *Asscher*, ECLI:EU:C:1996:251, in *Racc.* 1996, p. 1-3089, punto 40; 29 aprile 1999, C311/97, *Royal Bank of Scotland*, ECLI:EU:C:1999:216, in *Racc.* 1999, p. 12651, punto 26; 12 dicembre 2006, C374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, cit., punto 46.

⁷⁴ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 51.

essere discriminatorie. Esse originavano da un sistema che almeno formalmente era “indistintamente applicabile” ad imprese nazionali e straniere, il quale trovava la propria ragion d’essere nel quantomai ragionevole principio in base al quale tutte le imprese devono versare le imposte in ragione della propria capacità contributiva. Esse quindi non risultavano finalizzate a colpire in maniera particolare gli stranieri ma «i soggetti passivi che dispongono di una capacità contributiva superiore agli obblighi tributari generali»⁷⁵.

La diversità di trattamento dei diversi contribuenti, che pur sembrava essere stata accertata⁷⁶, è risultata in sostanza giustificata dalla razionalità della norma (adottata nell’esercizio di proprie competenze esclusive) integrata dalla non dimostrata⁷⁷ intenzionalità della discriminazione⁷⁸, elementi che erano fondati sul fatto che la progressività dell’imposta era correlata alla «diversa capacità contributiva» delle imprese la quale peraltro viene asserita in maniera del tutto generale. Si condivide l’impostazione del Pistone secondo la quale, la Corte di giustizia, con le richiamate sentenze ha fatto fare al principio della capacità contributiva un vero e proprio salto di qualità, lo ha elevato «a parametro di cui la Corte [...] stessa si serve per valutare la razionalità e ragionevolezza delle scelte del legislatore nazionale in relazione all’esercizio della potestà impositiva a livello nazionale e alle ripercussioni che essa può determinare al livello dell’Unione Europea»⁷⁹.

Data la razionalità del sistema ungherese, “certificato” dal fatto che è conforme al principio della capacità contributiva, diventa irrilevante il fatto che nei fatti una certa discriminazione sussista. Il fatto che «da parte più rilevante di una siffatta imposta straordinaria venga sopportata da soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri» viene

⁷⁵ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 51.

⁷⁶ Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 52, richiama chiaramente: «la circostanza che la parte più rilevante di una siffatta imposta straordinaria venga sopportata da soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri».

⁷⁷ In realtà secondo, R. MANSON, L. PARADA, *The Legality of Digital Taxes in Europe*, in DELLA VALLE, FRANSONI, *op. cit.*, p. 319, in partic. a p. 361, «the Court ignored the evidence of intent that could be gleaned from the Hungarian statute itself, combined with rudimentary knowledge of the Hungarian economy».

⁷⁸ Probabilmente se fosse stata dimostrata l’intenzione del legislatore ungherese di discriminare le imprese straniere la Corte sarebbe giunta a conclusioni diverse. Nelle conclusioni presentate dall’Avv. gen. Juliane Kokott il 13 giugno 2019, C75/18, *Vodafone Magyarország*, ECLI:EU:C:2019:492, in *Racc. digitale*, punto 90, viene infatti evidenziato che, qualora competenze nazionali vengano esercitate «in maniera consapevole ed esclusiva in una forma atta a svantaggiare soltanto le imprese straniere e a limitarle pertanto nelle loro libertà fondamentali riconosciute dal diritto dell’Unione (e dunque al fine di eludere il diritto dell’Unione), ciò costituisce una violazione del principio sancito dall’articolo 4, paragrafo 3, TUE e può senz’altro essere considerato, a determinate condizioni, un abuso di diritto. In tali circostanze, può allora essere ivi ravvisata anche una discriminazione indiretta».

⁷⁹ Così PISTONE, *op. cit.*, 791.

– piuttosto sorprendentemente – ad essere considerato accidentale. In particolare, secondo la Corte, tale circostanza «non può essere tale da costituire, di per sé stessa, una discriminazione. Infatti [...], una simile circostanza si spiega con il fatto che il mercato ungherese [...] è dominato da siffatti soggetti passivi, che vi realizzano i fatturati più consistenti».

La Corte ha quindi potuto concludere che le imposte ungheresi e polacche «non introducono, per loro stessa natura, alcuna discriminazione fondata sul luogo in cui si trova la sede delle società, tra soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche ungheresi e soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri»⁸⁰.

Se formalmente l'impostazione della Corte è ineccepibile (lo straniero – in quanto tale – non ha diritto ad un trattamento fiscale privilegiato), si dubita che nel caso di specie sia stata correttamente applicata. In effetti le normative ungherese e polacche non si traducono in un'imposta generale, volta a colpire tutte le imprese con determinati livelli di fatturato, ma sono delle imposte “straordinarie” che colpiscono solamente imprese esistenti (e ben conosciute), operanti in specifici settori. Se pure non emerge in maniera esplicita dalle normative di riferimento (e andava dimostrato⁸¹), è intuibile che l'intenzione dei due legislatori sia stata proprio quella di colpire proprio le imprese straniere che, attraverso un'attenta pianificazione fiscale eludono, in maniera riprovevole ma legittima, una buona parte delle imposte nazionali.

6.2. La compatibilità delle imposte progressive con il divieto di concedere aiuti di Stato

Appurato che un'imposta progressiva “indistintamente applicabile” in linea di principio non è discriminatoria, restava da determinare se non fosse “selettiva” ed in quanto tale contenesse degli aiuti di Stato. In effetti un sistema fiscale progressivo – per definizione – tratta i contribuenti in maniera differenziata. Per definizione le imprese chiamate a pagare imposte calcolate in applicazione di un'aliquota inferiore beneficiano di un “risparmio fiscale” rispetto a quelle chiamate a pagare imposte definite sulla base di aliquote più consistenti. Di qui l'idea della Commissione alla base delle Decisioni nn. 2017/329⁸² e 2018/160⁸³, che la legislazione ungherese e quella polacca,

⁸⁰ Così Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C75/18, *Vodafone Magyarországi*, cit., punto 54.

⁸¹ Magari richiamando affermazioni del legislatore durante i dibattiti parlamentari o altre asserzioni dei membri del Governo.

⁸² Decisione della Commissione (UE) del 4 novembre 2016, n. 2017/329, «relativa alla misura SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) relativa alla tassazione del fatturato pubblicitario alla quale l'Ungheria ha dato esecuzione», in *GUUE* del 25 febbraio 2017, n. L 49, p. 36, art. 1.

⁸³ Decisione della Commissione (UE), del 30 giugno 2017, n. 2018/160, «relativa all'aiuto di

che in specifici settori applicavano aliquote poco consistenti per le imprese che realizzavano fatturati modesti e più elevate per quelle che realizzavano fatturati maggiori, nascondessero un aiuto di Stato nei confronti delle prime.

Il ragionamento della Commissione sembrava essere lineare, e tutti gli elementi necessari ad integrare la nozione di “aiuto di Stato” sembravano integrati. In effetti secondo la Commissione «affinché una misura possa qualificarsi aiuto ai sensi di questa disposizione è [...] necessario che siano soddisfatte le seguenti condizioni cumulative: i) la misura è imputabile allo Stato ed è finanziata mediante risorse statali; ii) la misura conferisce un vantaggio al beneficiario; iii) tale vantaggio è selettivo; e iv) la misura in questione falsa o minaccia di falsare la concorrenza ed è atta a incidere sugli scambi tra Stati membri»⁸⁴. Tale impostazione è stata in via generale confermata anche nelle sentenze del 2021 *Commissione c. Ungheria* e *Commissione c. Polonia*⁸⁵, anche se nella sua applicazione pratica è stata contestata la selettività della misura.

In particolare la Commissione da un lato, e il Tribunale e la Corte di giustizia dall'altro, hanno diversamente valutato quale fosse il “regime fiscale ordinario”, di quei Paesi, definito anche come il “regime fiscale generale” o il “sistema di riferimento” e che generalmente comprende i parametri che individuano la base imponibile⁸⁶, i soggetti tenuti al pagamento dell'imposta, il fatto generante l'imposta stessa⁸⁷, le aliquote fiscali che colpiscono le imprese⁸⁸.

Nelle richiamate Decisioni, la Commissione aveva correttamente con-

Stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) al quale la Polonia ha dato esecuzione in relazione all'imposta sul settore del commercio al dettaglio [notificata con il numero C(2017) 4449]» in *GUUE* del 1 febbraio 2018, n. L 29, p. 38.

⁸⁴ Si cfr. le Decisioni della Commissione (UE): del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 39; del 30 giugno 2017, n. 2018/160, cit., punto 33. Tale impostazione riprende, in maniera fedele, la giurisprudenza della Corte ed in particolare le sentenze: 21 marzo 1990, C142/87, *Tubemeuse*, ECLI:EU:C:1990:125, in *Racc.* 1990, p. I959, punto 25; 23 marzo 2006, C237/04, *Enirisorse*, ECLI:EU:C:2006:197, in *Racc.* 2006, p. I14243, punti 38 e 39; 2 giugno 2006, in cause riunite C182/03 e C217/03, *Forum 187 ASBL*, ECLI:EU:C:2006:416, in *Racc.* 2006, p. I-5479, punto 81; 10 giugno 2010, C140/09, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, ECLI:EU:C:2010:335, in *Racc.* 2010, p. I5243, punto 31; 29 marzo 2012, C417/10, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, c. 3M Italia SpA*, cit., punto 37; 21 ottobre 2020, C556/19, *Eco TLC*, ECLI:EU:C:2020:844, in *Racc. digitale*, punto 18; 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 27.

⁸⁵ Si cfr. Corte Giust. UE: 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 27; 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 33.

⁸⁶ Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 8 settembre 2011, in cause riunite da C78/08 a C80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, in *Racc.* 2011, p. I-7611, punto 50.

⁸⁷ Si cfr. Corte Giust. UE: 29 aprile 2004, C308/01, *GIL Insurance e a.*, ECLI:EU:C:2004:252, in *Racc.* 2004, p. I4777, punti 70-71; 17 novembre 2009, C169/08, *Presidenza del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, ECLI:EU:C:2009:709, in *Racc.* 2009, p. I10821, punto 30.

⁸⁸ Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 6 settembre 2006, C88/03, *Portogallo c. Commissione*, ECLI:EU:C:2006:511, in *Racc.* 2006, p. I-711, punto 56. Si cfr. anche Comunic. della Commissione (sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento

siderato che l'ambito di applicazione dell'imposta sul fatturato delle società pubblicitarie fosse quello di riferimento⁸⁹, ma ha considerato anche che: l'individuazione della base imponibile nel fatturato non rappresentasse una scelta coerente⁹⁰ e che «la struttura ad aliquote progressive dell'imposta sulla pubblicità [non] costituisca parte integrante di tale sistema di riferimento»⁹¹, ma una disposizione ad esso accessoria valutandone in separata sede la giustificabilità⁹².

Il Tribunale e la Corte hanno invece ritenuto da un lato che l'identificazione della base imponibile nel fatturato rappresentava una scelta coerente e legittima⁹³ e dall'altro che la progressività del sistema d'imposta non costituiva un elemento estraneo o incoerente con tale sistema. Come evidenziato anche dall'avvocato generale Kokott, «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»⁹⁴. Per contro, come aveva correttamente avvertito il Tribunale, la Corte ha ritenuto che: «un criterio di modulazione sotto forma di una tassazione progressiva a partire da una certa soglia, anche elevata, che può rispecchiare l'intenzione di tassare l'attività di un'impresa soltanto quando tale attività raggiunga una certa importanza non implica, di per sé solo, l'esistenza di un vantaggio selettivo»⁹⁵. In buona

dell'Unione europea», n. 2016/C 262/01, in *GUUE* del 19 luglio 2016, n. C 262, p. 1, punto 134.

⁸⁹ Come chiarito nella Decisione della Commissione (UE) del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 48, «il sistema di riferimento consiste nell'applicazione di una specifica imposta sulla pubblicità al fatturato derivante dalla fornitura di servizi pubblicitari, vale a dire la remunerazione totale ricevuta per la pubblicazione di annunci pubblicitari, senza deduzione di alcun costo».

⁹⁰ Si cfr. le Decisioni della Commissione (UE): del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 68; del 30 giugno 2017, n. 2018/160, cit., punto 58.

⁹¹ Si cfr. la Decisione della Commissione (UE) del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 48.

⁹² La Commissione nella Decisione del 4 novembre 2016, n. 2017/329, cit., punto 67, ha ritenuto che: «le informazioni fornite dall'Ungheria non hanno stabilito né che il fatturato di un gruppo di imprese è un buon indicatore della sua capacità contributiva né che l'andamento progressivo dell'imposta sia giustificato dalla natura e dalla struttura generale del sistema fiscale».

⁹³ Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 47 e Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 41, ha ritenuto che «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».

⁹⁴ Si cfr. le conclusioni presentate dall'Avv. gen. Juliane Kokott: il 26 aprile 2018, C233/16, *ANGED*, ECLI:EU:C:2017:852, in *Racc. digitale*, punto 83; 15 ottobre 2020, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, ECLI:EU:C:2020:835, in *Racc. digitale*, punto 53; 4 luglio 2019, C323/18, *Tesco-Global Áruházak*, ECLI:EU:C:2019:567, in *Racc. digitale*, punto 151 e ss.; 13 giugno 2019, C75/18, *Vodafone Magyarország*, cit., punto 170 e ss.

⁹⁵ Così Trib. 27 giugno 2019, T-20/17, *Ungheria c. Commissione*, ECLI:EU:T:2019:448, in *Racc. digitale*, punto 104.

sostanza è da ritenere che i sistemi fiscali introdotti in Ungheria e Polonia, pur essendo caratterizzati da una disparità di trattamento, sono compatibili con il diritto UE in quanto risultano parametrati alla diversa capacità contributiva dei contribuenti, elemento che li rende coerenti e legittimi⁹⁶.

Se il ragionamento è in linea di principio corretto non si può evitare di ricordare – ancora una volta – che la differenza di trattamento è evidente soprattutto ove si consideri che la tassa ungherese e quella polacca non costituiscono delle misure generali ma delle imposte di scopo, volte a colpire imprese che operavano in un settore definito ed in un contesto conosciuto. Si ha quindi la sensazione che fossero state consciamente strutturate in maniera selettiva, anche se a conforto di tale sensazione sarebbe stato necessario addurre qualche prova.

6.3. L'eventuale effetto «protettivo» delle imposte progressive

Nel valutare la compatibilità di un sistema fiscale progressivo con il diritto UE sembra infine utile operare un richiamo anche all'art. 110 TFUE. Questa norma, al primo comma dispone che: «nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari».

Sotto questo profilo la Corte di giustizia, sin dalla sentenza *Bobie Getränkevertrieb* del 1976 ha chiarito che un sistema d'imposizione progressivo sulla produzione di un determinato bene è legittimo solamente se il bene straniero viene ad essere tassato come quello nazionale⁹⁷. Sotto questo profilo non si ravvedono evidenti problemi di compatibilità con il diritto UE atteso che da un lato le imposte considerate non colpivano i prodotti ma le imprese e dall'altro, che la Corte ha più volte posto l'accento sul loro carattere non discriminatorio. Nella più recente sentenza *Hervis*, avente a riferimento proprio il sistema d'imposta progressivo

⁹⁶ Come chiarito da Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C596/19 P, *Commissione c. Ungheria*, cit., punto 46: «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». Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 16 marzo 2021, C562/19 P, *Commissione c. Polonia*, cit., punto 40.

⁹⁷ Corte Giust. UE, sent. del 22 giugno 1976, 127/75, *Bobie Getränkevertrieb*, cit., punto 10, ha chiarito che «se [...] uno Stato membro ha deciso di applicare alla birra nazionale un'imposta progressiva in funzione della produzione annua di ciascuna birreria, l'art. 95 [attuale 110 TFUE], 1° comma, è pienamente osservato solo se la birra straniera è sottoposta ad un tributo pari o inferiore, del pari riferito alla produzione annua di birra di ciascuna birreria».

ungherese, la Corte ha infatti considerato che, alla luce dei dati disponibili, «non risulta che l'imposta straordinaria colpisca più pesantemente i prodotti provenienti da altri Stati membri rispetto ai prodotti nazionali, [e quindi la richiesta] interpretazione dell'articolo 110 TFUE risulta priva di pertinenza»⁹⁸.

L'art. 110 par. 1 TFUE è tuttavia integrato anche da un par. 2, ai sensi del quale: «nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni». Secondo la giurisprudenza tale norma «mira all'eliminazione di ogni forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di imposizioni interne, in particolare di quelle che sono discriminatorie nei confronti delle merci originarie di altri Stati membri»⁹⁹.

In altri termini c'è da chiedersi se un'imposta progressiva che di fatto colpisca principalmente le imprese straniere, e dunque indirettamente incide sul prezzo finale dei loro prodotti¹⁰⁰, possa essere considerata come destinata a proteggere le produzioni nazionali¹⁰¹. In effetti ove risulti che l'imposta progressiva sia discriminatoria, dovrebbe essere considerata una misura tesa a proteggere le produzioni nazionali. Considerando che l'effetto protettivo può risultare in maniera oggettiva, potrebbe essere considerata incompatibile con l'art. 110, par. 2 TFUE, l'imposta che risulti applicata principalmente nei confronti delle imprese di altri Stati membri¹⁰².

⁹⁸ Così Corte Giust. UE, sent. del 5 febbraio 2014, C385/12, *Hervis*, cit., punto 27. Si cfr. anche Corte Giust. UE, sent. del 3 marzo 2020, C323/18, *Tesco–Global Áruházak*, cit., punto 57.

⁹⁹ Così Corte Giust. UE, sent. del 14 aprile 2015, C76/14, *Manea*, ECLI:EU:C:2015:216, in *Racc. digitale*, punto 28. Si cfr. anche Corte Giust. UE: 11 dicembre 1990, C–47/88, *Commissione c. Danimarca*, ECLI:EU:C:1990:449, in *Racc.* 1990, p. I–4509, punto 9; 11 agosto 1995, in cause riunite da C–367/93 a 377/93, *Rodgers*, ECLI:EU:C:1995:261, in *Racc.* 1995, p. I–2229, punto 15; 18 gennaio 2007, C313/05, *Brzeziński*, ECLI:EU:C:2007:33, in *Racc.* 2007, p. 513, punto 27; 3 giugno 2010, C–2/09, *Kalinchev*, ECLI:EU:C:2010:312, in *Racc.* 2010, p. I4939, punto 37; 19 dicembre 2013, C–437/12, X, ECLI:EU:C:2013:857, in *Racc. digitale*, punto 26.

¹⁰⁰ Ipotesi considerata da Corte Giust. UE, sent. del 16 febbraio 1977, 20/76, *Schöttle*, ECLI:EU:C:1977:26, in *Racc.* 1977, p. 247, punto 15.

¹⁰¹ Come a suo tempo aveva evidenziato L. DANIELE, *Il divieto di discriminazione fiscale nella giurisprudenza italiana (1980–0987)*, in *Foro it.*, 1989, IV, p. 201, in partic. a p. 205, l'art. 110 TFUE potrebbe essere applicato al comportamento di quello Stato membro che favorisse «i prodotti nazionali attraverso un sistema di imposte sui redditi che risulti, in via di fatto, più gravosa per gli importatori che per i produttori nazionali».

¹⁰² Come chiarito da Corte Giust. UE, sent. del 9 maggio 1985, C112/84, *Humblot*, ECLI:EU:C:1985:185, in *Racc.*, 1985, p. 1367, punto 13, un sistema di tributi interni progressivo «è compatibile con l'art. 95 [attuale 110] solo in quanto sia privo di qualsiasi effetto discriminatorio o protezionistico». Al successivo punto 14 ha poi precisato che: «tale non è un sistema [...] che] istituisce due diverse tasse, una differenziale, il cui importo aumenta progressivamente, [per determinati prodotti], e l'altra per [...] prodotti dello stesso genere ma con specifiche caratteristiche], il cui importo è fisso ed è circa cinque volte più elevato di quello massimo della tassa differenziale. Benché non ponga distinzioni formali a seconda dell'origine dei prodotti, un sistema del genere presenta manifestamente tratti discriminatori o protezionistici, incompatibili con l'art. 95 [...] risultando] fissato, infatti, a un livello

Resta il fatto che nelle richiamate sentenze del 2020 e del 2021 la Corte ha valutato da un lato che le imposte progressive non sono di per sé discriminatorie (e dunque potrebbero non essere considerate come tese a colpire prodotti degli altri Stati membri) e, dall'altro che erano obiettivamente giustificate dal fatto di essere commisurate alla capacità contributiva delle imprese stesse¹⁰³. È quindi da ritenere che, applicando *mutatis mutandis* i canoni interpretativi usati per interpretare gli artt. 49 e 54 TFUE, ove non sia dimostrato che il legislatore nazionale ha perseguito intenzionalmente una finalità protettiva, l'imposta progressiva risulterebbe compatibile anche con l'art. 110 par. 2 TFUE.

7. La proposta di imposta europea sui servizi digitali

La circostanza per la quale, nelle quattro sentenze analizzate, le imposte ungheresi e polacca non sono state considerate contrastanti con il diritto dell'Unione europea, secondo Danish Mehboob, finirà con l'incentivare l'introduzione di altre imposte sui servizi digitali¹⁰⁴. Non si condivide tale impostazione per due ordini di motivi.

In primo luogo si ritiene che l'Unione europea, di fronte ad iniziative “in ordine sparso” dei propri Stati membri, che pure hanno un riflesso sulle relazioni commerciali con Stati terzi, sia essa stessa pronta ad agire come coordinatrice delle iniziative nazionali. In effetti, come si è già accennato, la Commissione, sia pure partendo da una base giuridica individuata in maniera scorretta¹⁰⁵, già il 21 marzo 2018 ha proposto di un «pacchetto sulla tassazione del digitale» che conteneva due distinte proposte di Direttiva in materia nonché una raccomandazione¹⁰⁶, norme finalizzate a riequilibrare l'asimmetria tra il

tale che solo [le merci] importate, in particolare da altri Stati membri, sono sottoposte a questa tassa speciale». Peraltro Corte Giust. UE, sent. del 5 aprile 1990, C132/88, *Commissione c. Grecia*, ECLI:EU:C:1990:165, *Racc.* 1990, p. I1567, punto 18, ha precisato che in applicazione dell'art. 110 TFUE «un sistema impositivo non può essere considerato discriminatorio per il solo motivo che la categoria tassata in misura maggiore è esclusivamente composta da prodotti importati, in particolare da altri Stati membri». Occorre anche accertare che induca il consumatore a scegliere il prodotto nazionale.

¹⁰³ È da rammentare che, secondo la giurisprudenza, l'art. 110 TFUE non colpisce proprio tutti gli strumenti fiscali che possono avere un contenuto discriminatorio, ma solamente quelli che non siano giustificabili sulla base di criteri obiettivi. Si cfr. Corte Giust. UE: 14 gennaio 1981, C140/79, *Chemical farmaceutici*, ECLI:EU:C:1981:1, in *Racc.* 1981, p. 1, punto 14; 2 aprile 1998, C213/96, *Outokumpu Oy*, ECLI:EU:C:1998:155, in *Racc.* 1998, p. I-1777, punti 30–31.

¹⁰⁴ Si cfr. D. МЕНБОУВ, *Turnover Taxes do not Violate EU State Aid Law*, *Finds CJEU*, in *International Tax Review*, 09587594, 4/5/2021.

¹⁰⁵ Tali proposte risultavano infatti basate sull'art. 113 del TFUE, che consente di armonizzare le imposte indirette, quando la Corte ha qualificato le imposte sul fatturato quali imposte dirette. Si cfr. la precedente nota n. 28.

¹⁰⁶ Cit. Nella riunione del 1° marzo 2019, documento (OR. en) 6873/19, il Consiglio non ha

luogo di creazione del valore ed il luogo di sua tassazione¹⁰⁷, colpendo tutte le imprese con un'imposta armonizzata capace di limitare i benefici di cui godono le imprese del digitale che conseguono determinati livelli di fatturato.

Tale imposta, oltre a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e ad evitare l'erosione delle basi imponibili nazionali, trovando applicazione in tutti gli Stati membri, evidentemente presentava il considerevole vantaggio di essere sostanzialmente simile in tutta l'Unione e dunque non comportava né il rischio di risultare discriminatoria, né quello di comportare la concessione di aiuti capaci di falsare la concorrenza tra Stati membri¹⁰⁸, né di avere un effetto protettivo.

In secondo luogo è da sottolineare che il sistema delle imposte unilaterali sul fatturato delle imprese e la stessa proposta della Commissione, siano stati sostanzialmente superati dall'Accordo internazionale concluso prima in sede OCSE l'8 ottobre 2021 sulla «*global minimum tax*»¹⁰⁹, Accordo che è stato poi fatto proprio dal G20 di Roma del 30 ottobre 2021, il quale dovrebbe consentire di superare anche i dubbi di compatibilità dell'imposta europea con l'Accordo GATS¹¹⁰.

Resta il fatto che, dopo l'adozione delle Decisioni nn. 2017/329 e 2018/160, e la loro strenua difesa davanti al Tribunale e alla Corte di giustizia, la presentazione di tale proposta è risultata piuttosto sorprendente. Sostenere da

raggiunto i consensi necessari ad approvare le proposte della Commissione, ma ha comunque concluso un accordo politico in materia, ritenendo che «sia necessario continuare ad adoperarsi [...] per raggiungere un accordo su una soluzione globale a livello dell'OCSE entro il 2020 per affrontare le sfide di natura fiscale poste dalla digitalizzazione dell'economia».

Nelle conclusioni adottate dal Consiglio europeo nella riunione del 17, 18, 19, 20 e 21 luglio 2020, punto A29, questi ha confermato l'attualità della tematica sottolineando l'impegno gravante sulla Commissione di presentare «proposte relative [...] a un prelievo sul digitale, ai fini della loro introduzione al più tardi entro il 1° gennaio 2023». Il 12 luglio 2021 la Commissione UE ha tuttavia «deciso di sospendere durante questo periodo il lavoro in corso sulla proposta per una *web tax* come nuova risorsa propria della Ue» al fine di consentire al G20 e all'OCSE di completare entro ottobre il lavoro per raggiungere un accordo completo sulla tassazione, che comprenda anche una *digital tax*.

¹⁰⁷ Si cfr. BAGAROTTO, *op. cit.*, p. 51.

¹⁰⁸ Si cfr. anche MANSON, PARADA, *op. cit.*, p. 322.

¹⁰⁹ Attraverso l'Accordo dell'8 ottobre 2021 sulla «*global minimum tax*», 136 Stati si sono impegnati ad applicare alle imprese fiscalmente residenti sul proprio territorio, una tassa minima del 15% (il che elimina gran parte dei vantaggi fiscali di cui beneficiano le imprese residenti in 'paradisi fiscali'). L'Accordo prevede inoltre la legittimità di imposte sugli utili applicate nel Paese in cui sono stati realizzati, indipendentemente dall'esistenza nel territorio nazionale di una presenza fisica dell'impresa straniera che li ha realizzati.

¹¹⁰ Come è noto l'Accordo GATS fa parte del "pacchetto" accettato dagli Stati ratificando l'Accordo istitutivo dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (sul quale si cfr.: M. KRAJEWSKI, *General Agreement on Trade in Services (1994)*, in *International Economic Law, The Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, Oxford University press, Oxford 2015, p. 314; M. ORLANDI, *Lezioni di diritto internazionale dell'economia*, Napoli 2010, p. 485 e ss.) Per approfondimenti sulla compatibilità tra l'Imposta europea sui servizi digitali ed il GATS, si cfr. C. ROMANO, D. CONTI, *Il report dell'U-STER ai sensi della Section 301 del Trade Act e i profili GATS*, in DELLA VALLE, FRANSONI, *op. cit.*, p. 29.

un lato l'incompatibilità delle imposte ungheresi e polacca con la disciplina degli aiuti di Stato e al contempo proporre un'imposta europea che in parte ne riproduce i contenuti, non sembra un buon esercizio di coerenza e a tal proposito, si rammenta che il dovere di mantenere la coerenza tra le diverse iniziative adottate all'Unione è espressamente sancito gli artt. 13 TUE e 7 TFUE. In effetti tali articoli impongono rispettivamente all'Unione di «garantire la coerenza, l'efficacia e la continuità delle sue politiche e delle sue azioni» e di assicurare «la coerenza tra le sue varie politiche e azioni, tenendo conto dell'insieme dei suoi obiettivi e conformandosi al principio di attribuzione delle competenze». Non sembra inutile rammentare che il principio di coerenza, in epoca risalente, era già stato applicato in materia di aiuti di Stato nelle sentenze *Matra*¹¹¹ e soprattutto *Belgio c. Commissione*. In quelle circostanze la Corte ha chiarito che nell'applicare la normativa sugli aiuti di Stato «la Commissione è tenuta a rispettare la coerenza tra gli artt. 87 CE e 88 CE [attuali 107 e 108 TFUE] e le altre norme del Trattato». In particolare è da ritenere che la Commissione è sempre tenuta a verificare l'impatto dell'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato sulle altre politiche ed iniziative europee¹¹² conciliando i diversi obiettivi dell'Unione¹¹³ e sembra del tutto incoerente che la Commissione faccia ciò che essa stessa vieta di fare agli Stati membri.

Tornando al nuovo sistema OCSE questi, per grandi linee, prevede da un lato che le multinazionali più grandi (circa un centinaio con entrate che superano i 20 miliardi di euro) possono essere tassate anche nei Paesi dove producono gli utili (e non solo nei Paesi di residenza fiscale) e dall'altro che i Paesi in cui operano compagnie multinazionali con almeno 750 milioni di euro di fatturato a livello globale introducano una tassa minima di almeno il 15%.

Conseguentemente, non appena la riforma sarà applicata, dovrebbero venir meno le varie *digital web tax* in vigore in alcuni Paesi, come Francia, Spagna e Italia¹¹⁴.

In conclusione dunque il via libera dato dalla Corte di giustizia all'imposta progressiva ungherese e polacca rappresenta un via libera anche alla futura imposta europea sui servizi digitali.

¹¹¹ In particolare Corte Giust. UE, sent. del 15 giugno 1993, C225/91, *Matra c. Commissione*, ECLI:EU:C:1993:239, in *Racc.* p. I3203, punto 41, ha sottolineato che la Commissione, nell'adottare le Decisioni in materia di aiuti di Stato, deve evidentemente perseguire le esigenze proprie di quella politica ma al contempo «non deve mai pervenire ad un risultato contrario a norme specifiche del Trattato».

¹¹² In particolare Corte Giust. UE, sent. del 14 aprile 2005, C110/03, *Belgio c. Commissione*, ECLI:EU:C:2005:223, in *Racc.* 2005, p. I2829, punto 66, ha sottolineato che «la Commissione è tenuta a verificare la necessaria coerenza tra la propria politica in materia di aiuti e l'attività comunitaria in materia di occupazione».

¹¹³ Si cfr. Corte Giust. UE, sent. del 14 aprile 2005, C110/03, *Belgio c. Commissione*, cit., punto 67.

¹¹⁴ Dove nel 2020 la tassa aveva fruttato molto meno del previsto: solo 233 milioni contro i 780 preventivati.

Rivista semestrale
ANNO 1 - N. 1/2022 - GENNAIO-GIUGNO
Registrazione presso il Tribunale di Roma n. 87/2022 del 25 maggio 2022

Editoriale Scientifica s.r.l.
Via San Biagio dei Librai 39
80138 Napoli
Tel. (39) 081.5800459
editoriale.abbonamenti@gmail.com
www.editorialescientifica.com

ISSN 2974-6280