

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

3 marzo 2020 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Libertà di stabilimento – Imposta sul volume d'affari degli operatori di telecomunicazioni – Imposta progressiva che grava maggiormente sulle imprese appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri che sulle imprese nazionali – Scaglioni dell'imposta progressiva applicabili a tutti i soggetti passivi – Neutralità dell'importo del volume d'affari quale criterio distintivo – Capacità contributiva dei soggetti passivi – Aiuti di Stato – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Imposte sul volume d'affari – Nozione»

Nella causa C-75/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria), con decisione del 23 novembre 2017, pervenuta in cancelleria il 6 febbraio 2018, nel procedimento

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.**

contro

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vicepresidente, J.-C. Bonichot (relatore), A. Prechal e M. Vilaras, presidenti di sezione, P.G. Xuereb, L.S. Rossi, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský e N. Piçarra, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: R. Fregese, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 18 marzo 2019,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., da P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy e G. Séra, ügyvédek, nonché da K. von Brocke, Rechtsanwalt;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér, G. Koós e D.R. Gesztelyi, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da M. Smolek, J. Vlášil e O. Serdula, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da R. Kanitz, in qualità di agente;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e M. Rzotkiewicz, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal e da A.

Armenia, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 giugno 2019,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 49, 54, 107 e 108 TFUE, nonché dell'articolo 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (in prosieguo: la «Vodafone»), società operante nel settore delle telecomunicazioni, e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria; in prosieguo: la «direzione dei ricorsi») in merito al pagamento di un'imposta sul volume d'affari in tale settore (in prosieguo: l'«imposta straordinaria»).

## **Contesto normativo**

### ***Diritto dell'Unione***

3 L'articolo 401 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Ferre restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e 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».

### ***Diritto ungherese***

4 Il preambolo dell'egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (legge XCIV del 2010 relativa all'imposta straordinaria su determinati settori; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori») così recita:

«Nell'ambito del riequilibrio del bilancio, il Parlamento adotta la seguente legge, relativa all'istituzione di un'imposta straordinaria a carico dei contribuenti la cui capacità di contribuire agli oneri pubblici è superiore agli obblighi tributari generali».

5 L'articolo 1 della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori dispone quanto segue:

«Ai fini della presente legge, si intende per:

(...)

2. attività di telecomunicazioni: la prestazione di servizi di comunicazione elettronica ai sensi dell'Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (legge C del 2003 sulla comunicazione elettronica),

(...)

5. volume d'affari netto: nel caso di un contribuente soggetto alla normativa contabile, il volume d'affari netto proveniente dalle vendite ai sensi della normativa contabile; nel caso di un contribuente soggetto ad imposta semplificata sui redditi d'impresa e non rientrante nella sfera di applicazione della normativa contabile, il volume d'affari al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi della legge relativa al regime impositivo; nel caso di un contribuente soggetto all'imposta sui redditi delle persone fisiche, i singoli ricavi al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi della legge relativa alle imposte sui redditi».

6 Ai sensi dell'articolo 2 della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori:

«Sono soggetti all'imposta:

(...)

b) l'esercizio di un'attività di telecomunicazioni,

(...)».

7 L'articolo 3 della medesima legge definisce i soggetti passivi nei seguenti termini:

«(1) Soggetti passivi sono le persone giuridiche, le altre organizzazioni ai sensi del codice generale delle imposte e i lavoratori autonomi che esercitano un'attività soggetta ad imposta ai sensi dell'articolo 2.

(2) Sono parimenti soggetti all'imposta le organizzazioni e i singoli non residenti, per le attività soggette ad imposta di cui all'articolo 2, laddove svolgano tali attività sul mercato interno tramite filiali».

8 L'articolo 4, paragrafo 1, di tale legge enuncia quanto segue:

«La base imponibile è costituita dal volume d'affari netto del soggetto passivo derivante dall'attività di cui all'articolo 2 (...)».

9 L'articolo 5 della medesima legge prevede quanto segue:

«L'aliquota applicabile:

(...)

b) In caso di esercizio di un'attività di cui all'articolo 2, lettera b), è pari allo 0% per lo scaglione di base imponibile sino a 500 milioni di fiorini [ungheresi (HUF)]; al 4,5% per lo scaglione di base imponibile superiore a 500 milioni di fiorini ma inferiore a 5 miliardi di HUF, e al 6,5% per lo scaglione di base imponibile superiore a 5 miliardi di HUF,

(...)».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

10 La Vodafone è una società commerciale di diritto ungherese operante nel mercato delle telecomunicazioni, il cui unico azionista è la Vodafone Europe BV, con sede nei Paesi Bassi. Tale controllata ungherese fa parte della Vodafone Group plc., avente sede nel Regno Unito. Questa stessa controllata costituisce, con oltre il 20% delle quote di mercato, il terzo più importante

operatore del mercato ungherese delle telecomunicazioni.

11 La Vodafone è stata oggetto di un accertamento fiscale effettuato dal Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria; in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado»), riguardante la globalità delle imposte pagate e degli aiuti di bilancio percepiti per il periodo compreso tra il 1° aprile 2011 e il 31 marzo 2015.

12 A seguito dell'accertamento stesso, l'autorità tributaria di primo grado ha addebitato alla Vodafone una somma pari a HUF 8 371 000 (circa EUR 25 155) a titolo di differenziale impositivo, di cui HUF 7 417 000 (circa EUR 22 293) a titolo di arretrati, e una somma di HUF 3 708 000 (circa EUR 11 145,39) a titolo di sanzione tributaria, oltre che di interessi di mora e di sanzioni per inadempimento.

13 Investita di un reclamo avverso la decisione dell'autorità tributaria di primo grado, la direzione dei ricorsi ha riformato tale decisione riducendo l'importo della sanzione tributaria e degli interessi di mora.

14 La Vodafone ha impugnato la decisione della direzione dei ricorsi dinanzi al Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria). Essa afferma che l'obbligo di versamento dell'imposta straordinaria che le è stato imposto è infondato e sostiene che la normativa attinente a tale imposta rappresenta un aiuto di Stato vietato ed è contraria all'articolo 401 della direttiva IVA.

15 Il giudice del rinvio ritiene che tale imposta, basata sul volume d'affari e calcolata secondo un sistema di aliquote progressive applicabili ai vari scaglioni di volume d'affari, possa avere un effetto indirettamente discriminatorio nei confronti dei contribuenti appartenenti a persone fisiche o giuridiche straniere e possa pertanto contrastare con gli articoli 49, 54, 107 e 108 TFUE, in quanto, in particolare, solo le controllate ungheresi di società madri straniere pagano, di fatto, l'imposta straordinaria all'aliquota prevista per lo scaglione di volume d'affari più elevato.

16 Inoltre, il giudice del rinvio si chiede se l'imposta straordinaria sia compatibile con l'articolo 401 della direttiva IVA.

17 In tali circostanze, il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni degli articoli 49, 54, 107 e 108 TFUE debbano essere interpretate nel senso che ostano ad una misura di uno Stato membro nell'ambito della quale la normativa nazionale ([legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori]) ha per effetto che il carico fiscale effettivo grava su soggetti passivi detenuti da soggetti stranieri, e se tale effetto sia indirettamente discriminatorio.

2) Se gli articoli 107 e 108 TFUE ostino alle disposizioni di uno Stato membro che istituiscono un'imposta progressiva gravante sul volume d'affari. Se tale normativa debba essere considerata indirettamente discriminatoria laddove ne derivi che il carico fiscale effettivo, nello scaglione più elevato, gravi prevalentemente su soggetti passivi detenuti da soggetti stranieri, e se tale effetto costituisca un aiuto di Stato vietato.

3) Se l'articolo 401 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che osti a disposizioni di uno Stato membro che producano una disparità di trattamento tra soggetti passivi stranieri e nazionali. Se l'imposta straordinaria presenti natura di imposta sul volume d'affari, vale

a dire se sia un'imposta compatibile o incompatibile con la direttiva IVA».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### ***Sulla ricevibilità della seconda questione***

18 Il governo ceco e la Commissione affermano che i debitori di un'imposta non possono eccepire che l'esenzione di cui fruiscono altri soggetti costituisce un aiuto di Stato illegittimo per sottrarsi al pagamento della predetta imposta, cosicché la seconda questione è irricevibile.

19 Occorre anzitutto ricordare, a tal proposito, che l'articolo 108, paragrafo 3, TFUE istituisce un controllo preventivo sui progetti di aiuti nuovi. Il regime a carattere preventivo così organizzato mira a far sì che venga data esecuzione solo ad aiuti compatibili con il mercato interno. Al fine di conseguire tale obiettivo, l'attuazione di un progetto d'aiuto viene differita fino a che, con la decisione definitiva della Commissione, non venga dissipato il dubbio circa la compatibilità dell'aiuto stesso (sentenze del 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, punti 25 e 26, e del 5 marzo 2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, punto 84).

20 L'istituzione di questo sistema di controllo spetta, da un lato, alla Commissione e, dall'altro, ai giudici nazionali, fermo restando che i loro rispettivi ruoli sono complementari ma distinti (sentenza del 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

21 Mentre la valutazione della compatibilità di misure di aiuto con il mercato interno rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che agisce sotto il controllo dei giudici dell'Unione, i giudici nazionali provvedono alla salvaguardia, fino alla decisione definitiva della Commissione, dei diritti dei singoli di fronte ad un'eventuale violazione, da parte delle autorità statali, del divieto previsto dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE (sentenza del 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, punto 28).

22 L'intervento da parte dei giudici nazionali discende dall'effetto diretto riconosciuto al divieto di esecuzione di progetti di aiuto, sancito dalla disposizione citata. L'immediata applicabilità del divieto di esecuzione si estende a qualsiasi aiuto che sia stato posto in esecuzione senza essere notificato (sentenze del 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, punto 29, e del 5 marzo 2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, punto 88).

23 I giudici nazionali devono assicurare ai singoli che saranno tratte tutte le conseguenze di una violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, ultima frase, TFUE, conformemente al loro diritto nazionale, per quanto concerne sia la validità degli atti di esecuzione, sia il recupero degli aiuti finanziari concessi in violazione di tale disposizione o di eventuali misure provvisorie (sentenze del 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, punto 30, e del 5 marzo 2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, punto 89).

24 La Corte ha tuttavia parimenti dichiarato che l'eventuale illegittimità, alla luce delle norme del diritto dell'Unione relative agli aiuti di Stato, dell'esenzione da un'imposta non è idonea a incidere sulla legittimità della riscossione dell'imposta stessa, ragion per cui il debitore della stessa non può eccepire che l'esenzione di cui beneficiano altre persone costituisce un aiuto di Stato per sottrarsi al pagamento della medesima imposta (v., in tal senso, sentenze del 27 ottobre 2005, *Distribution Casino France e a.*, da C?266/04 a C?270/04, C?276/04 e da C?321/04 a C?325/04, EU:C:2005:657, punto 44; del 15 giugno 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C?393/04 e C?41/05, EU:C:2006:403, punto 43, e del 26 aprile 2018, *ANGED*, C?233/16, EU:C:2018:280, punto 26).

25 Ciò non vale tuttavia qualora la controversia di cui al procedimento principale verta non già su una domanda di esenzione dall'imposta contestata, bensì sulla legittimità delle norme ad essa relative alla luce del diritto dell'Unione (sentenza del 26 aprile 2018, *ANGED*, C?233/16, EU:C:2018:280, punto 26).

26 Peraltro, la Corte ha ripetutamente dichiarato che le imposte non rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato FUE in materia di aiuti di Stato, salvo che costituiscano la modalità di finanziamento di una misura di aiuto, formandone così parte integrante. Quando le modalità di finanziamento di un aiuto mediante un tributo costituiscono parte integrante della misura di aiuto, le conseguenze derivanti dalla violazione, da parte delle autorità nazionali, del divieto di esecuzione sancito dall'articolo 108, paragrafo 3, ultima frase, TFUE, devono trovare applicazione anche relativamente a tale aspetto della misura di aiuto, di modo che le autorità nazionali sono tenute, in via di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (sentenza del 20 settembre 2018, *Carrefour Hypermarchés e a.*, C?510/16, EU:C:2018:751, punto 14 e giurisprudenza ivi citata).

27 A tale riguardo occorre rammentare che, affinché un tributo possa ritenersi parte integrante di una misura di aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra il tributo e l'aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, nel senso che il gettito del tributo viene necessariamente destinato al finanziamento dell'aiuto e incide direttamente sulla sua entità (sentenze del 15 giugno 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C?393/04 e C?41/05, EU:C:2006:403, punto 46, e del 7 settembre 2006, *Laboratoires Boiron*, C?526/04, EU:C:2006:528, punto 44).

28 Pertanto, in mancanza di un vincolo di destinazione tra il tributo e l'aiuto, l'eventuale illegittimità, alla luce del diritto dell'Unione, della misura di aiuto contestata non è tale da incidere sulla legittimità del tributo stesso, di modo che le imprese che ne sono debtrici non possono eccepire che la misura fiscale di cui fruiscono altre persone costituisce un aiuto di Stato per sottrarsi al pagamento del detto tributo o per ottenerne il rimborso (v., in tal senso, sentenze del 5 ottobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C?368/04, EU:C:2006:644, punto 51, e del 26 aprile 2018, *ANGED*, C?233/16, EU:C:2018:280, punto 26).

29 Nel caso di specie, la controversia principale verte su una domanda di sgravio dall'imposta straordinaria presentata dalla Vodafone presso l'amministrazione tributaria ungherese. Come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 138 delle sue conclusioni, l'onere fiscale incombente sulla Vodafone risulta da un'imposta generale il cui gettito confluisce nel bilancio generale dello Stato, senza essere specificamente destinato al finanziamento di un vantaggio a favore di una particolare categoria di soggetti passivi.

30 Ne consegue che, anche supponendo che l'esenzione di fatto dall'imposta straordinaria di cui beneficiano taluni soggetti passivi possa essere qualificata come aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, non sussiste alcun vincolo di destinazione tra l'imposta

stessa e la misura di esenzione di cui trattasi nel procedimento principale

31 Da ciò discende che l'eventuale illegittimità, alla luce del diritto dell'Unione, dell'esenzione di fatto dall'imposta straordinaria di cui beneficiano taluni soggetti passivi non è tale da inficiare la legittimità di tale imposta, di per se stessa, cosicché la Vodafone non può far valere, dinanzi ai giudici nazionali, l'illegittimità di tale esenzione per sottrarsi al versamento di detta imposta o per ottenerne il rimborso.

32 Si evince da quanto precede che la seconda questione è irricevibile.

### ***Sulla prima questione***

#### *Sulla ricevibilità*

33 Ad avviso del governo ungherese, non è necessario fornire una risposta alla prima questione ai fini della soluzione della controversia principale, in quanto la Corte si è già pronunciata, nella sua sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), sulla compatibilità con gli articoli 49 e 54 TFUE della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori.

34 In proposito occorre ricordare che, anche in presenza di una giurisprudenza della Corte che risolve il punto di diritto considerato, i giudici nazionali mantengono la completa libertà di adire la Corte qualora lo ritengano opportuno, senza che il fatto che le disposizioni di cui si chiede l'interpretazione siano già state interpretate dalla Corte abbia l'effetto di ostacolare una nuova pronuncia da parte della stessa (sentenza del 6 novembre 2018, *Bauer e Willmeroth*, C-569/16 e C-570/16, EU:C:2018:871, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

35 Ne consegue che la circostanza che, nella sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), la Corte abbia già interpretato gli articoli 49 e 54 TFUE alla luce della stessa normativa nazionale di cui al procedimento principale non può, di per sé, comportare l'irricevibilità delle questioni sollevate nell'ambito della presente causa.

36 Oltretutto, il giudice del rinvio sottolinea che, nella sua sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), la Corte ha esaminato, nell'ambito dell'imposta straordinaria sull'attività di commercio al dettaglio, l'effetto prodotto dall'applicazione della regola di consolidamento dei fatturati realizzati da imprese collegate, ai sensi della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori. Esso precisa che tale imposta è in sostanza equivalente all'imposta straordinaria di cui trattasi nella presente causa. Tuttavia, per dirimere la controversia principale esso ritiene necessario stabilire se il sistema di aliquote progressivo per scaglioni dell'imposta straordinaria possa avere, di per se stesso e indipendentemente dall'applicazione di tale regola di consolidamento, 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 se possa, pertanto, essere contrario agli articoli 49 e 54 TFUE.

37 In tali circostanze, la prima questione è ricevibile nei limiti in cui verte sull'interpretazione degli articoli 49 e 54 TFUE. Per contro, per le ragioni esposte ai punti da 19 a 32 della presente sentenza, essa è irricevibile nella parte in cui essa riguarda l'interpretazione degli articoli 107 e 108 TFUE.

#### *Nel merito*

38 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 49 e 54

TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro relativa ad un'imposta sul volume d'affari, il cui carattere progressivo implichi che le imprese controllate direttamente o indirettamente da cittadini di altri Stati membri o da società aventi sede in un altro Stato membro ne sopportano in via principale l'onere effettivo.

39 Secondo una giurisprudenza costante, la libertà di stabilimento mira ad assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante ai cittadini di altri Stati membri e alle società contemplate dall'articolo 54 TFUE, e vieta, per quanto concerne le società, qualsiasi discriminazione fondata sul luogo in cui si trova la sede (sentenza del 26 aprile 2018, ANGED, C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, punto 16 e giurisprudenza ivi citata)

40 Per essere effettiva, la libertà di stabilimento deve contemplare la possibilità per una società di invocare una restrizione a tale libertà di un'altra società ad essa collegata, nei limiti in cui tale restrizione incide sull'imposizione che la riguarda (v., in tal senso, sentenza del 1° aprile 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e a., C-80/12, EU:C:2014:200, punto 23).

41 Nel caso di specie, la Vodafone ha sede in Ungheria, ma è detenuta al 100% dalla Vodafone Europe, la cui sede si trova nei Paesi Bassi. Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 43 delle sue conclusioni, poiché tale società madre esercita la propria attività nel mercato ungherese tramite una controllata, la sua libertà di stabilimento può essere pregiudicata da qualsiasi restrizione che colpisca quest'ultima. Pertanto, contrariamente a quanto sostiene il governo ungherese, nel procedimento principale può essere validamente invocata una restrizione alla libertà di stabilimento di detta società madre.

42 A tal proposito, sono vietate 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 (sentenze del 5 febbraio 2014, Hervis Sport-és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, punto 30, e del 26 aprile 2018, ANGED, C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, punto 17).

43 Peraltro, 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 quella di società 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 (sentenza del 26 aprile 2018, ANGED, C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, punto 18).

44 Nel caso di specie, la legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori non opera alcuna distinzione tra le imprese in base al luogo in cui hanno la loro sede societaria. Infatti, tutte le imprese operanti in Ungheria nel settore delle telecomunicazioni sono soggette a tale imposta e le aliquote d'imposta rispettivamente applicabili ai diversi scaglioni di volume d'affari definiti da tale legge valgono per tutte le imprese in questione. Tale legge non introduce quindi alcuna discriminazione diretta.

45 Per contro, la Vodafone e la Commissione sostengono che la progressività dell'imposta straordinaria sia tale, di per se stessa, da favorire i soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche ungheresi a danno dei soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri, di modo che l'imposta straordinaria costituirebbe, tenuto conto delle sue caratteristiche, una discriminazione indiretta.

46 Come ricordato al punto 9 della presente sentenza, l'imposta straordinaria, che è un'imposta progressiva basata sul volume d'affari, comprende uno scaglione di base tassato allo 0% per la parte della base imponibile non superiore a 500 milioni di HUF (ad oggi 1,5 milioni di EUR circa),



uno scaglione intermedio tassato al 4,5% per la parte della base imponibile compresa tra 500 milioni e 5 miliardi di HUF (ad oggi, tra 1,5 e 15 milioni di EUR circa) e uno scaglione superiore tassato al 6,5% per la parte della base imponibile superiore a 5 miliardi di HUF (ad oggi, 15 milioni di EUR circa).

47 Orbene, dalle cifre fornite dalle autorità ungheresi per gli esercizi fiscali di cui trattasi nel caso di specie, come comunicate dalla Commissione e dall'Ungheria, risulta che, per il periodo di cui trattasi nel procedimento principale, per quanto riguarda l'attività di telecomunicazioni, i soggetti passivi rientranti nel solo scaglione di base erano tutti soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche ungheresi, che quelli rientranti nello scaglione intermedio erano per metà soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche ungheresi e per metà soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri e che quelli rientranti nello scaglione superiore erano in maggioranza soggetti passivi appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri.

48 Inoltre, dalle osservazioni del governo ungherese risulta che, durante tale periodo, la maggior parte dell'imposta straordinaria è stata assolta da soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri. Secondo la Vodafone e la Commissione, l'onere fiscale gravante su questi ultimi è stato quindi proporzionalmente superiore rispetto a quello gravante sui soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche ungheresi alla luce della loro base imponibile, essendo questi ultimi, di fatto, esenti dall'imposta straordinaria o assoggettati alla stessa solo in misura marginale e ad un'aliquota effettiva sostanzialmente inferiore rispetto ai soggetti passivi aventi un volume d'affari più elevato.

49 Occorre tuttavia ricordare 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 (v., in tal senso, sentenze del 22 giugno 1976, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, punto 9, e del 6 dicembre 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, punti 51 e 53).

50 In tale contesto, e contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, un'imposizione progressiva può essere basata sul volume d'affari, in quanto, per un verso, l'importo del volume d'affari rappresenta un criterio distintivo neutro e, per altro verso, esso rappresenta un indicatore pertinente della capacità contributiva dei soggetti passivi.

51 Nel caso di specie, dagli elementi di cui dispone la Corte, in particolare dal passaggio del preambolo della legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori, riportato al punto 4 della presente sentenza, risulta che, mediante l'applicazione di un regime progressivo basato sul volume d'affari, tale legge ha inteso tassare i soggetti passivi che dispongono di una capacità contributiva «superiore agli obblighi tributari generali».

52 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 non può essere tale da costituire, di per sé stessa, una discriminazione. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale, segnatamente, ai paragrafi 66, 69 e 82 delle sue conclusioni, una simile circostanza si spiega con il fatto che il mercato ungherese delle telecomunicazioni è dominato da siffatti soggetti passivi, che vi realizzano i volumi d'affari più consistenti. Essa rappresenta quindi un indicatore contingente, se non addirittura aleatorio, che può risultare soddisfatto, peraltro anche nell'ambito di un sistema impositivo proporzionale, ogni qualvolta il mercato interessato sia dominato da imprese di altri Stati membri o di Stati terzi o da imprese nazionali detenute da persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri o di Stati terzi.

53 Si deve rilevare, peraltro, che lo scaglione di base tassato allo 0% non riguarda esclusivamente i soggetti passivi detenuti da persone fisiche o giuridiche ungheresi, atteso che, come in ogni sistema impositivo progressivo, ogni impresa operante sul mercato interessato beneficia dell'abbattimento per la parte del suo volume d'affari che non supera la soglia corrispondente a tale scaglione.

54 Da tali elementi risulta che le aliquote progressive dell'imposta straordinaria 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.

55 Occorre inoltre sottolineare che la presente causa si distingue da quella sfociata nella sentenza del 5 febbraio 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Infatti, come risulta dai punti da 34 a 36 di tale sentenza, quest'ultima causa riguardava l'applicazione combinata di aliquote fortemente progressive di imposta sul fatturato e di una regola di consolidamento dei fatturati di imprese collegate, con la conseguenza che i soggetti passivi appartenenti a un gruppo di società erano tassati sulla base di un fatturato «fittizio». A questo proposito la Corte ha in sostanza dichiarato, ai punti da 39 a 41 di tale sentenza, che, ove si accertasse che, sul mercato della vendita al dettaglio in negozio nello Stato membro interessato, i soggetti passivi appartenenti a un gruppo di società e ricompresi nello scaglione più elevato dell'imposta straordinaria sono, nella maggior parte dei casi, «collegati», ai sensi della normativa nazionale, a società con sede in altri Stati membri, «l'applicazione del sistema di aliquote fortemente progressive dell'imposta straordinaria ad una base imponibile di fatturato consolidato» rischierebbe di operare, in particolare, a detrimento dei contribuenti «collegati» a siffatte società e costituirebbe quindi una discriminazione indiretta basata sulla sede delle società, ai sensi degli articoli 49 e 54 TFUE.

56 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano alla normativa di uno Stato membro che istituisce un'imposta progressiva sul volume d'affari, il cui onere effettivo è principalmente sostenuto da imprese controllate direttamente o indirettamente da cittadini di altri Stati membri o da società aventi sede in un altro Stato membro, in ragione del fatto che tali imprese realizzano i volumi d'affari più consistenti sul mercato di cui trattasi.

### ***Sulla terza questione***

57 Con la sua terza questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 401 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta all'introduzione dell'imposta istituita dalla legge relativa all'imposta straordinaria su determinati settori.

58 A tale riguardo va ricordato che, ai sensi dell'articolo 401 della direttiva IVA, le disposizioni della stessa non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e 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.

59 Per valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sul volume d'affari, ai sensi dell'articolo 401 della direttiva IVA, occorre in particolare verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le operazioni commerciali in modo analogo all'IVA (v., per analogia, sentenza dell'11 ottobre 2007, *KÖGÁZ e a.*,

C?283/06 e C?312/06, EU:C:2007:598, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

60 A tale proposito, la Corte ha precisato che in ogni caso devono essere considerati gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi allo stesso modo dell'IVA le imposte, i diritti e le tasse che presentano le caratteristiche essenziali dell'IVA, anche se non sono in tutto identici ad essa (sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

61 Per contro l'articolo 401 della direttiva IVA non osta, al pari dell'articolo 33 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), al mantenimento o all'introduzione di un'imposta che non presenti una delle caratteristiche essenziali dell'IVA (v., per analogia, sentenza del 7 agosto 2018, Viking Motors e a., C?475/17, EU:C:2018:636, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

62 Risulta dalla giurisprudenza che tali caratteristiche 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 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 (sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punto 28).

63 Nel caso di specie, va necessariamente rilevato che l'imposta straordinaria non presenta la terza e la quarta caratteristica essenziale dell'IVA, ossia la 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.

64 Invero, a differenza dell'IVA, questa imposta, che ha come base imponibile il volume d'affari netto del soggetto passivo interessato, non viene riscossa in ciascuna fase del processo citato, non implica un meccanismo analogo a quello del diritto a detrazione dell'IVA e non si basa unicamente sul valore aggiunto nelle diverse fasi del processo stesso.

65 Orbene, tale circostanza è sufficiente per concludere che l'imposta straordinaria non presenta tutte le caratteristiche essenziali dell'IVA e non è quindi interessata dal divieto previsto all'articolo 401 della direttiva IVA (v., per analogia, sentenza del 7 agosto 2018, Viking Motors e a., C?475/17, EU:C:2018:636, punto 43).

66 Si deve di conseguenza rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 401 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non osta all'introduzione di un'imposta che abbia come base imponibile il volume d'affari globale del soggetto passivo e che sia riscossa periodicamente, e non in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, senza che sussista un diritto a detrazione dell'imposta versata in occasione della precedente fase del processo stesso.

### **Sulle spese**

67 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a

rifusione.

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

**1) Gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano alla normativa di uno Stato membro che istituisce un'imposta progressiva sul volume d'affari, il cui onere effettivo è principalmente sostenuto da imprese controllate direttamente o indirettamente da cittadini di altri Stati membri o da società aventi sede in un altro Stato membro, in ragione del fatto che tali imprese realizzano i volumi d'affari più consistenti sul mercato di cui trattasi.**

**2) L'articolo 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso non osta all'introduzione di un'imposta che abbia come base imponibile il volume d'affari globale del soggetto passivo e che sia riscossa periodicamente, e non in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, senza che sussista un diritto a detrazione dell'imposta versata in occasione della precedente fase del processo stesso.**

Firme

\* Lingua processuale: l'ungherese.