

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Nona Sezione ampliata)

16 maggio 2019 (*)

«Aiuti di Stato – Imposta polacca nel settore della vendita al dettaglio – Imposta progressiva sul fatturato – Decisione di avvio del procedimento d’indagine formale – Decisione finale che qualifica la misura come aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno – Nozione di “aiuto di Stato” – Requisito relativo alla selettività»

Nelle cause riunite T-836/16 e T-624/17,

Repubblica di Polonia, rappresentata da B. Majczyna, M. Rzotkiewicz e A. Kramarczyk-Szaładzińska, in qualità di agenti,
ricorrente,

sostenuta da

Ungheria, rappresentata, nella causa T-836/16, da M. Fehér, G. Koós e E. Tóth e, nella causa T-624/17, da M. Fehér e G. Koós, in qualità di agenti,
interveniante,

contro

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

avente ad oggetto domande fondate sull’articolo 263 TFUE dirette a ottenere l’annullamento, da un lato, della decisione C(2016) 5596 final della Commissione, del 19 settembre 2016, relativa all’aiuto di Stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polonia – Imposta polacca nel settore della vendita al dettaglio, di avviare il procedimento di indagine formale di cui all’articolo 108, paragrafo 2, TFUE in relazione a tale misura e, dall’altro, della decisione (UE) 2018/160 della Commissione, del 30 giugno 2017, relativa all’aiuto di stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) al quale la Polonia ha dato esecuzione in relazione all’imposta sul settore del commercio al dettaglio (GU 2018, L 29, pag. 38), che chiude il procedimento e secondo la quale la suddetta misura costituisce un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno alla quale è stata data esecuzione illegalmente,

IL TRIBUNALE (Nona Sezione ampliata),

composto da S. Gervasoni, presidente, L. Madise (relatore), R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk e C. Mac Eochaidh, giudici,

cancelliere: F. Oller, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 26 settembre 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Fatti

- 1 All’inizio del 2016 il governo polacco ha previsto una nuova imposta nel settore della vendita al dettaglio di merci. Sebbene una serie di modalità di tale imposta doveva essere oggetto di varie

consultazioni, è stato adottato il principio secondo il quale l'imposta avrebbe avuto come base imponibile il fatturato e avrebbe avuto carattere progressivo.

- 2 Informata di tale progetto, la Commissione europea ha inviato alle autorità polacche richieste di informazioni e, riferendosi alla posizione adottata nel luglio 2015 in merito a una modifica dell'imposta di ispezione della filiera alimentare in Ungheria, la quale adottava parimenti il principio della tassazione progressiva sul fatturato, essa ha dichiarato quanto segue:

«Le aliquote dell'imposta progressiva sul fatturato pagata dalle imprese sono di fatto legate alle dimensioni dell'impresa e non alla sua redditività o solvibilità. Esse danno luogo a discriminazioni tra imprese e possono provocare gravi turbative del mercato. Poiché istituiscono una disparità di trattamento tra imprese, esse sono state considerate selettive. Essendo soddisfatte tutte le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, [esse si configurano come aiuti di Stato ai sensi di tale articolo]».

- 3 Il 6 luglio 2016 la Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (Dieta della Repubblica di Polonia) ha adottato la legge sull'imposta nel settore del commercio al dettaglio, le cui caratteristiche essenziali erano essenzialmente le seguenti. Il settore interessato è quello della vendita al dettaglio di merci al consumatore persona fisica. I debitori dell'imposta sono tutti i rivenditori, indipendentemente dal loro status giuridico. La base imponibile è costituita dal fatturato mensile eccedente i 17 milioni di zloty polacchi (PLN), ossia circa 4 milioni di euro. Le aliquote d'imposta sono dello 0,8% per lo scaglione di fatturato mensile compreso tra 17 e 170 milioni di PLN e dell'1,4% per lo scaglione di fatturato mensile superiore. La legge in questione è entrata in vigore il 1° settembre 2016.
- 4 Dopo alcuni scambi di corrispondenza tra le autorità polacche e la Commissione, quest'ultima ha avviato il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, relativamente alla misura in questione, con decisione del 19 settembre 2016 relativa all'aiuto di Stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (in prosieguo: la «decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata»). Con tale decisione, la Commissione non solo ha intimato alle parti interessate di presentare le loro osservazioni, ma ha altresì ingiunto alle autorità polacche, sulla base dell'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 [TFUE] (GU 2015, L 248, pag. 9), di sospendere immediatamente l'«applicazione dell'aliquota progressiva dell'imposta fino a quando la Commissione non abbia adottato una decisione in merito alla sua compatibilità con il mercato interno».
- 5 Nel corso dell'intera procedura, le autorità polacche, che hanno effettivamente sospeso l'applicazione della misura in questione, hanno contestato la sua qualificazione come aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.
- 6 Il governo polacco, inoltre, parallelamente al proseguimento delle discussioni con la Commissione, ha chiesto al Tribunale l'annullamento della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata (causa T-836/16).
- 7 La Commissione ha chiuso il procedimento con la decisione (UE) 2018/160, del 30 giugno 2017, relativa all'aiuto di stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) al quale la Polonia ha dato esecuzione in relazione all'imposta sul settore del commercio al dettaglio (GU 2018, L 29, pag. 38) (in prosieguo: la «decisione finale, seconda decisione impugnata»). In tale decisione la Commissione ha dichiarato che la misura di cui trattasi costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e che alla stessa era stata data esecuzione illegalmente. Le autorità polacche dovevano annullare definitivamente tutti i pagamenti sospesi in forza della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata. Poiché alla misura in questione non è stata data esecuzione concretamente, la Commissione ha ritenuto che non occorresse recuperare elementi di aiuto dai beneficiari.
- 8 Il governo polacco ha chiesto altresì al Tribunale di annullare la decisione finale, seconda decisione impugnata (causa T-624/17).
- 9 In sostanza, nella decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, e nella decisione finale, seconda decisione impugnata, (in prosieguo, congiuntamente: le «decisioni impugnate»), ma con un'argomentazione completata su taluni aspetti nella decisione finale, seconda decisione impugnata, la Commissione ha sostanzialmente giustificato la qualificazione

come aiuto di Stato della misura di cui trattasi come segue, alla luce della definizione contenuta nell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

- 10 In primo luogo, per quanto riguarda l'imputabilità della misura in questione allo Stato e al suo finanziamento tramite risorse statali, la Commissione ha ritenuto che alcune delle imprese interessate, vale a dire quelle con un fatturato modesto, beneficiassero, per effetto della legge sull'imposta nel settore del commercio al dettaglio, di un trattamento fiscale favorevole rispetto ad altre imprese tenute a versare tale imposta e che la rinuncia dello Stato al gettito fiscale che avrebbe riscosso se tutte le imprese fossero state soggette alla stessa aliquota media effettiva comportasse un trasferimento di risorse statali alle imprese beneficiarie.
- 11 Per quanto riguarda l'esistenza di un vantaggio, la Commissione ha ricordato che le misure che alleviano gli oneri normalmente sostenuti dalle imprese, al pari delle prestazioni positive, conferiscono un vantaggio. Nel caso di specie, le aliquote fiscali medie pari a zero o più basse applicate alle imprese con un fatturato più modesto rispetto alle aliquote fiscali medie più elevate applicate alle imprese con un fatturato più elevato avrebbero conferito un vantaggio alle prime. Nella decisione finale, seconda decisione impugnata, la Commissione ha aggiunto che le strutture di distribuzione organizzate secondo il modello dei negozi in franchising erano avvantaggiate rispetto alle strutture di distribuzione organizzate secondo il modello della holding, poiché, mentre per le prime il fatturato era diviso corrispondentemente al numero dei rivenditori in franchising, per le seconde era considerato globalmente.
- 12 Quanto al fatto che il vantaggio individuato favorisca determinate imprese (criterio di selettività), la Commissione ha indicato che, trattandosi di un vantaggio fiscale, l'analisi doveva svolgersi in varie fasi. In primo luogo, sarebbe stato necessario individuare il sistema fiscale di riferimento, successivamente si sarebbe dovuto stabilire se la misura in questione costituiva una deroga a tale sistema, nel senso che effettuava una distinzione tra imprese che, rispetto agli obiettivi intrinseci del sistema, si trovavano in una situazione fattuale e giuridica analoga e, infine, in caso di risposta affermativa, si sarebbe dovuto stabilire se tale deroga fosse giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale di riferimento. Una risposta negativa alla seconda fase o, se del caso, una risposta affermativa alla terza avrebbero consentito di escludere l'esistenza di un vantaggio selettivo a favore di talune imprese, mentre una risposta positiva alla seconda fase e una risposta negativa alla terza, al contrario, avrebbero consentito di concludere per la sua esistenza.
- 13 Nel caso di specie, la Commissione, anzitutto, ha ritenuto che il sistema di riferimento fosse l'imposta sul fatturato nel settore del commercio al dettaglio, anche con riferimento alle imprese con un fatturato inferiore a 17 milioni di PLN, ma senza ricomprendere la struttura progressiva della tassazione (le aliquote dello 0% – corrispondente allo scaglione di fatturato non imponibile – dello 0,8% e dell'1,4% e gli scaglioni di fatturato associati).
- 14 In tal senso, la Commissione ha poi ritenuto che la struttura progressiva della tassazione, poiché comportava l'applicazione alle imprese non solo di aliquote d'imposta marginali ma anche di aliquote d'imposta medie differenti, costituisse una deroga al sistema di riferimento che si considera sia applicato con un'aliquota d'imposta unica. Nella decisione finale, seconda decisione impugnata, la Commissione ha fornito un esempio concreto della tassazione di tre imprese di vendita al dettaglio, la prima con un fatturato mensile di 10 milioni di PLN, la seconda di 100 milioni di PLN e la terza di 750 milioni di PLN. L'aliquota media della prima risulta essere pari a zero, quella della seconda a 0,664% e quella della terza a 1,246%.
- 15 Infine, la Commissione ha ritenuto che la deroga al sistema di riferimento costituito dalla struttura progressiva della tassazione non fosse giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema. Nella decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, la Commissione ha dichiarato che taluni obiettivi di politica settoriale, come quelli di politica regionale, ambientale o industriale, non potevano essere presi in considerazione a tale riguardo. Dal momento che le autorità polacche hanno posto l'accento sull'obiettivo di redistribuzione cui mirava la struttura progressiva dell'imposta, motivato dal fatto che le imprese con livelli di fatturato elevati potevano trarre vantaggio dalle economie di scala, da migliori condizioni di fornitura o da strategie fiscali inaccessibili alle imprese che realizzano fatturati più modesti, la Commissione ha precisato che un siffatto obiettivo di redistribuzione non era coerente con un'imposta sul fatturato che graverebbe sulle imprese soltanto in funzione del loro volume di attività, ma non in funzione dei loro costi, della loro redditività, della loro capacità contributiva o delle agevolazioni di cui, secondo le autorità polacche, soltanto le grandi imprese potrebbero beneficiare. Per la Commissione, un'imposta progressiva sul fatturato potrebbe essere giustificata per compensare o per prevenire la comparsa

di taluni effetti negativi che possono essere generati dall'attività interessata (esternalità negative) tanto più importanti quanto più elevato è il fatturato, ma ciò non è stato in alcun modo dimostrato nel caso di specie.

- 16 Inoltre, la Commissione ha osservato che la misura in questione non falsava o minacciava di falsare la concorrenza e incideva sugli scambi tra Stati membri. A tal riguardo, essa ha osservato, segnatamente, che il settore del commercio al dettaglio polacco era aperto alla concorrenza, che vi partecipavano imprese originarie di altri Stati membri e che le imprese che beneficiano delle aliquote d'imposta più basse beneficiavano quindi di un aiuto al funzionamento. Avendo le autorità polacche affermato che la struttura progressiva della tassazione consentiva di mantenere il piccolo commercio di fronte alla grande distribuzione, la Commissione ha ritenuto che ciò provasse il fatto che esse miravano ad influenzare la struttura della concorrenza sul mercato.

Procedimento e conclusioni delle parti

- 17 La Repubblica di Polonia ha presentato la domanda di annullamento della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, il 30 novembre 2016 (causa T-836/16).
- 18 La Commissione ha depositato il controricorso il 21 febbraio 2017.
- 19 Il 17 marzo 2017 l'Ungheria ha chiesto di intervenire a sostegno della Repubblica di Polonia. Tale domanda è stata accolta con decisione del presidente della Nona Sezione del Tribunale del 27 aprile 2017.
- 20 La Repubblica di Polonia, l'Ungheria e la Commissione hanno depositato, rispettivamente, una replica, una memoria di intervento e una controreplica l'11 maggio, il 19 giugno e il 2 agosto 2017.
- 21 La Repubblica di Polonia ha presentato la domanda di annullamento della decisione finale, seconda decisione impugnata, il 13 settembre 2017 (causa T-624/17).
- 22 La Repubblica di Polonia e la Commissione hanno depositato ciascuna osservazioni sulla memoria di intervento dell'Ungheria nella causa T-836/16 il 20 ottobre 2017.
- 23 Con lettera del 21 novembre 2017, la Repubblica di Polonia ha chiesto motivatamente che si tenesse un'udienza nella causa T-836/16.
- 24 La Commissione ha depositato il suo controricorso nella causa T-624/17 il 29 novembre 2017.
- 25 Il 30 novembre 2017 la Commissione ha chiesto la riunione delle cause T-836/16 e T-624/17 ai fini della fase orale del procedimento.
- 26 Il 15 dicembre 2017 l'Ungheria ha chiesto di intervenire a sostegno della Repubblica di Polonia nella causa T-624/17. Tale domanda è stata accolta con decisione del presidente della Nona Sezione del Tribunale del 12 gennaio 2018.
- 27 Il 20 febbraio 2018 l'Ungheria ha depositato la memoria di intervento nella causa T-624/17. La Repubblica di Polonia nonché la Commissione hanno depositato le loro osservazioni al riguardo rispettivamente il 9 e il 19 aprile 2018.
- 28 Con lettera del 15 maggio 2018, la Repubblica di Polonia ha chiesto motivatamente che si tenesse un'udienza nella causa T-624/17.
- 29 Su relazione del giudice relatore, il Tribunale ha deciso di avviare la fase orale del procedimento nelle cause T-836/16 e T-624/17. Il Tribunale ha parimenti deciso di porre un quesito alle parti invitandole a dare risposta nel corso di tale fase.
- 30 Su proposta della Nona Sezione, il Tribunale ha deciso, in applicazione dell'articolo 28 del regolamento di procedura del Tribunale, di rimettere la causa dinanzi a un collegio giudicante ampliato.

- 31 Con decisione del Tribunale del 4 luglio 2018, le cause T-836/16 e T-624/17 sono state riunite ai fini della fase orale del procedimento, conformemente all'articolo 68, paragrafo 2, del regolamento di procedura.
- 32 Le difese orali delle parti e le loro risposte ai quesiti del Tribunale sono state sentite all'udienza del 26 settembre 2018. In tale occasione, sentite le parti, il presidente della Nona Sezione ampliata del Tribunale ha deciso che le cause T-836/16 e T-624/17 sarebbero state riunite anche ai fini della decisione che poneva fine al procedimento.
- 33 Nella causa T-836/16, la Repubblica di Polonia chiede che il Tribunale voglia:
- annullare la decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata;
 - condannare la Commissione alle spese.
- 34 Nella causa T-624/17, la Repubblica di Polonia chiede che il Tribunale voglia:
- annullare la decisione finale, seconda decisione impugnata;
 - condannare la Commissione alle spese.
- 35 Nelle cause T-836/16 e T-624/17, la Commissione chiede che il Tribunale voglia:
- respingere i ricorsi;
 - condannare la Repubblica di Polonia alle spese.
- 36 Nelle cause T-836/16 e T-624/17, l'Ungheria chiede che il Tribunale voglia accogliere i ricorsi.
- 37 Nella causa T-836/16, l'Ungheria chiede inoltre la condanna della Commissione alle spese sostenute dal governo ungherese.

In diritto

- 38 Nella causa T-836/16, il governo polacco deduce quattro motivi avverso la decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata: anzitutto, quello vertente sull'esistenza di un errore di qualificazione giuridica della misura in questione come aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE; successivamente, quelli vertenti sulla violazione dell'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589 e del principio di proporzionalità a causa dell'ingiunzione di sospensione immediata dell'«applicazione di aliquote progressive dell'imposta fino a quando la Commissione non abbia adottato una decisione in merito alla sua compatibilità con il mercato interno»; infine, quello vertente su una motivazione erronea e insufficiente.
- 39 Nella causa T-624/17, il governo polacco deduce due motivi avverso la decisione finale, seconda decisione impugnata: da un lato, quello vertente sull'esistenza di un errore di qualificazione giuridica della misura in questione come aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE; dall'altro, quello vertente su una motivazione erronea e insufficiente.
- 40 Nel caso di specie, il Tribunale ritiene opportuno esaminare dapprima i motivi vertenti sull'esistenza, nelle decisioni impuginate, di un errore di qualificazione giuridica della misura di cui trattasi come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.
- 41 Il governo polacco sostiene che la Commissione ha erroneamente ritenuto che l'imposta sul settore del commercio al dettaglio costituisse una misura selettiva a favore di talune imprese a causa del carattere progressivo delle sue aliquote applicate alla base imponibile del fatturato. Si tratterebbe piuttosto di una misura generale, non selettiva, o che potrebbe eventualmente essere considerata prima facie selettiva, ma che, essendo giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema fiscale in esame, in definitiva, non sarebbe selettiva.

- 42 Come rilevato dal governo polacco in una prima serie di argomenti, l'imposta nel settore del commercio al dettaglio non può essere considerata a priori selettiva, in quanto la sua struttura, che sarebbe la causa della sua selettività secondo la Commissione, non costituirebbe una deroga al sistema di riferimento nel quale si inserisce tale imposta, dal momento che essa sarebbe una componente di tale sistema. Il governo polacco adduce più precisamente quanto segue.
- 43 La natura progressiva delle aliquote d'imposta nel settore del commercio al dettaglio, che la Commissione considera come la manifestazione di un vantaggio selettivo a favore di talune imprese, farebbe al contrario parte integrante del sistema di riferimento, costituito dalla suddetta imposta con le sue caratteristiche in materia di base imponibile, soggetti passivi, fatto generatore e struttura delle aliquote d'imposta. Non si può ritenere dunque che la natura progressiva delle aliquote determini una deroga al sistema di riferimento. La Commissione avrebbe erroneamente limitato il sistema di riferimento all'imposta in questione senza la sua struttura di aliquote, determinando la strana situazione in cui il sistema fiscale di riferimento da essa individuato non comporterebbe un'aliquota di imposta «normale» rispetto alla quale avrebbe potuto essere valutata l'esistenza di un vantaggio selettivo, come risulterebbe dai punti 26 e 51 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, nonché dai punti 47 e 49 della decisione finale, seconda decisione impugnata. La Commissione si limiterebbe a ritenere che dovrebbe esserci una sola aliquota d'imposta, che potrebbe, se del caso, essere fissata dalle autorità polacche all'aliquota marginale massima dell'1,4% o all'aliquota media effettiva più elevata accertata per i soggetti passivi.
- 44 Orbene, le aliquote d'imposta, anche nel caso di un regime progressivo, farebbero necessariamente parte di ogni imposta, come peraltro rilevato dalla Commissione al punto 134 della sua comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, [TFUE] (GU 2016, C 262, pag. 1; in prosieguo: la «comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato»). Volendo imporre un'aliquota di imposta unica, la Commissione interferirebbe inoltre nella competenza fiscale degli Stati membri.
- 45 Il governo polacco sottolinea che, nel caso di specie, il regime progressivo di cui trattasi è leggibile e chiaro e che le aliquote di imposta sono fissate a livelli relativamente bassi e in modo lineare, l'aliquota più elevata pari all'1,4% essendo soltanto 1,75 volte superiore alla prima aliquota pari all'0,8%. Non si avrebbe un effetto soglia in quanto, a prescindere dal fatturato delle imprese interessate, a tutte le imprese interessate verrebbe applicata un'esenzione fiscale per il fatturato mensile fino a 17 milioni di PLN, un'aliquota dello 0,8% per la quota di fatturato mensile compresa tra 17 e 170 milioni di PLN e un'aliquota dell'1,4% per la quota di fatturato mensile superiore a 170 milioni di PLN. Il sistema non sarebbe né discriminatorio né discrezionale; esso non conterrebbe aspetti derogatori. Il governo polacco sostiene anche che la struttura dell'imposta nel settore del commercio al dettaglio non può essere assimilata all'esenzione completa di cui beneficiavano le società «offshore» a Gibilterra, esaminata nella sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), che era contraria all'obiettivo delle imposte interessate consistente nell'assoggettare tutte le imprese a un sistema generale di tassazione, ma che tale struttura presenta analogie con i meccanismi di fissazione di massimali di tali imposte, per tutte le imprese, al 15% degli utili, che sono stati dichiarati nella medesima sentenza come non comportanti vantaggi selettivi.
- 46 Il governo polacco aggiunge che l'imposta nel settore del commercio al dettaglio, così come è stata pensata, risponde al duplice obiettivo di procurare allo Stato entrate fiscali dividendo al contempo equamente l'onere fiscale tra i contribuenti in base alla loro capacità contributiva, in una logica redistributiva, aspetto questo che avrebbe, di per sé, lo scopo di garantire l'afflusso del gettito fiscale. Contrariamente a quanto affermerebbe la Commissione al punto 29 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, e al punto 49 della decisione finale, seconda decisione impugnata, l'obiettivo di tale imposta non si limiterebbe a ottenere entrate fiscali o addirittura a «tassare il fatturato di tutte le imprese del settore del commercio al dettaglio». Ciò confermerebbe che le aliquote d'imposta e le soglie fiscali connesse fanno parte del sistema di riferimento. Inoltre, se le scelte di organizzazione delle filiere di distribuzione avrebbero potuto effettivamente influenzare il livello dell'imposta che le stesse avrebbero dovuto pagare, ciascuna era libera di adottare la modalità organizzativa più favorevole a tale riguardo, anche attraverso il franchising. In particolare, il gruppo Carrefour, al pari di altri grandi distributori di provenienza estera, vi avrebbe fatto ampiamente ricorso, mentre taluni grandi contribuenti organizzati secondo il modello della holding sarebbero società di capitali polacche.

- 47 A tali argomenti, la Commissione risponde in primo luogo mediante osservazioni preliminari. Essa ricorda di aver ritenuto che tutte le imprese di vendita al dettaglio fossero in una situazione fattuale e giuridica analoga alla luce dell'obiettivo dell'imposta in questione e che la struttura progressiva delle sue aliquote comportasse una discriminazione tra tali imprese in funzione delle loro dimensioni, la quale non era giustificata né dalla ratio né dalla natura di detta imposta, dal momento che le imprese con un livello di fatturato più basso beneficiavano di un'aliquota media effettiva pari a zero o più bassa rispetto a quella delle imprese con un fatturato più elevato. Così, quasi tutti i piccoli e medi dettaglianti indipendenti sarebbero stati in pratica esentati o tassati sul loro fatturato totale con un'aliquota media effettiva inferiore allo 0,8%, mentre i dettaglianti di maggiori dimensioni, come ad esempio le filiere integrate di ipermercati, sarebbero stati soggetti a un'aliquota media effettiva più vicina all'aliquota massima dell'1,4%, che inciderebbe su una parte significativa dei loro utili. Le imprese di vendita al dettaglio a capitale polacco sarebbero in generale tra i beneficiari del sistema mentre quelle a capitale straniero sarebbero invece tassate con un'aliquota media più elevata. La Commissione sottolinea a tal riguardo che, stando a varie informazioni pubbliche, per circa 200 000 negozi o imprese di vendita al dettaglio, solo un centinaio sarebbero stati tenuti al pagamento dell'imposta nel settembre 2016, le entrate previste dalla tassazione erano pari a 114 milioni di PLN, di cui circa 80 milioni sarebbero stati versati dalle dieci imprese maggiori. Soltanto dodici società avrebbero raggiunto lo scaglione d'imposta pari all'1,4%. Varie dichiarazioni politiche in Polonia avrebbero peraltro chiaramente indicato che l'imposta era intesa a riequilibrare le condizioni di concorrenza tra i piccoli commercianti e le filiere di distribuzione internazionali. Inoltre, una filiera di distribuzione organizzata sul modello del franchising sarebbe poco tassata, o non lo sarebbe affatto, mentre una filiera di distribuzione integrata con lo stesso fatturato sarebbe soggetta a una tassazione molto più elevata. La Commissione fornisce a tal riguardo l'esempio del gruppo Carrefour, il quale sarebbe organizzato in parte sulla base di un modello integrato e che sarebbe soggetto, per tale parte, a un'aliquota media dell'1,2%, mentre la filiera polacca di dettaglianti Lewiatan, che opera in franchising ed è suddivisa a sua volta in sedici società, con un fatturato totale superiore a quello del gruppo Carrefour, sarebbe soggetta a un'aliquota media d'imposta quasi pari a zero. A tal riguardo, sebbene anche filiere di origine straniera, come il gruppo Carrefour, abbiano fatto ricorso al franchising, gli affiliati sarebbero proprio imprese di prossimità polacche, che traggono vantaggio dal meccanismo fiscale in questione. La Commissione ha tuttavia rilevato, in udienza, che le decisioni impugnate non erano fondate, per quanto attiene alla dimostrazione della selettività dei vantaggi indotti dal carattere progressivo della struttura delle aliquote fiscali nel settore del commercio al dettaglio, sull'individuazione di una discriminazione in base all'origine nazionale dei soggetti passivi.
- 48 La Commissione aggiunge, riferendosi alla sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), che, per stabilire se una misura fiscale è selettiva a favore di determinate imprese, non è sufficiente esaminare se vi sia una deroga alle regole del sistema di riferimento quali definite dallo Stato membro interessato, ma che occorre anche verificare se i limiti o la struttura del sistema di riferimento siano stati definiti in modo coerente o, al contrario, in modo palesemente arbitrario o distorto al fine di favorire tali imprese, come avviene nel caso di specie. La Commissione afferma che, in tale sentenza, la Corte ha dichiarato che il vantaggio selettivo di cui beneficiavano talune società derivava dalla concessione stessa dell'imposta in questione. La sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981), confermerebbe tale approccio.
- 49 La Commissione sostiene inoltre, dal momento che il governo polacco giustifica il regime fiscale di cui trattasi con la necessità di tenere conto della capacità contributiva delle imprese, che una base imponibile corrispondente al fatturato non è rilevante a tale riguardo, poiché un fatturato elevato potrebbe essere associato a una situazione di perdita, e viceversa. Il fatto che un'impresa sia grande non significherebbe che essa ha una capacità contributiva considerevole. Neppure l'intento di lottare contro l'evasione e l'elusione fiscali, anch'esso invocato dal governo polacco, sarebbe pertinente, poiché il rischio di evasione della base imponibile si renderebbe concreto soltanto nell'ambito delle imposte sugli utili.
- 50 La Commissione precisa che la sua analisi non mette in discussione l'autonomia fiscale degli Stati membri. La Repubblica di Polonia resterebbe sovrana in materia, purché siano rispettate le norme del Trattato FUE relative agli aiuti di Stato.
- 51 Per quanto riguarda, più in particolare, la discussione sulla determinazione del sistema di riferimento, la Commissione afferma che, al fine di dimostrare la selettività di una misura fiscale vantaggiosa, occorre individuare tale sistema, composto da un insieme coerente di norme che generalmente si applicano, sulla base di criteri oggettivi, a tutte le imprese che rientrano

nell'ambito di applicazione definito dal suo obiettivo, e dimostrare poi che la misura in questione costituisce una deroga a tale sistema in quanto distingue tra imprese che, in relazione a detto obiettivo, si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga. Nel caso di specie, poiché l'oggetto dell'imposta di cui trattasi è il fatturato delle vendite al dettaglio ed essendo i soggetti passivi i dettaglianti, alla luce dell'obiettivo di tale imposta, tutti i dettaglianti, indipendentemente dalle loro dimensioni, si troverebbero in una situazione fattuale e giuridica analoga. Il sistema di riferimento sarebbe quindi la tassazione del fatturato generato dalle vendite al dettaglio.

- 52 Tuttavia, come nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), il sistema di riferimento, come illustrato dal governo polacco, sarebbe esso stesso volutamente concepito per essere selettivo, senza che ciò possa essere giustificato dall'obiettivo dell'imposta che sarebbe quello di generare gettito fiscale per lo Stato. La Commissione non avrebbe ignorato che le stesse aliquote e gli stessi scaglioni si applicano a tutte le imprese di vendita al dettaglio, ma, nonostante ciò, i dettaglianti locali potrebbero beneficiare di un'aliquota media effettiva nulla o di molto inferiore rispetto a quella dei dettaglianti con un fatturato elevato. La Commissione presenta a tal riguardo i dati numerici contenuti nella decisione finale, seconda decisione impugnata, cui è fatto riferimento supra al punto 14. La ratio per determinare gli scaglioni, in assenza di una valida giustificazione delle autorità polacche, potrebbe essere soltanto quella di favorire i piccoli dettaglianti e far pagare le maggiori imprese del settore.
- 53 L'argomento del governo polacco secondo il quale la natura progressiva dell'imposta nel settore del commercio al dettaglio sarebbe giustificata dal duplice obiettivo di procurare gettito fiscale allo Stato, ripartendo al contempo equamente l'onere fiscale tra i contribuenti in base alla loro capacità contributiva, non rientrerebbe nella fase volta a determinare il sistema fiscale di riferimento, ma eventualmente in una giustificazione da fornire dopo l'individuazione di una deroga a tale sistema. In ogni caso, l'obiettivo intrinseco dell'imposta da prendere in considerazione non sarebbe quello di generare entrate fiscali, che costituirebbe l'obiettivo di qualsiasi imposta, bensì quello di tassare il fatturato del commercio al dettaglio, così come l'obiettivo dell'imposta sugli utili è quello di tassare gli utili. Come è stato indicato supra al punto 49, l'obiettivo non potrebbe neppure essere quello di tenere conto della capacità contributiva delle varie imprese che operano nella vendita al dettaglio.
- 54 Di conseguenza, nelle decisioni impugnate il sistema di riferimento sarebbe stato correttamente determinato come tassazione del fatturato generato dalle vendite al dettaglio, senza regime progressivo, tuttavia non è stata adottata alcuna particolare aliquota forfettaria, contrariamente a quanto sostiene il governo ungherese.
- 55 È opportuno esaminare gli argomenti precedentemente esposti.
- 56 L'articolo 107, paragrafo 1, TFUE prevede che, salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.
- 57 Da una giurisprudenza costante risulta che gli aiuti di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, non si limitano alle sovvenzioni, dato che esse comprendono non soltanto prestazioni positive, come le sovvenzioni stesse, ma anche interventi di Stato i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti (v., in tal senso, sentenze del 23 febbraio 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità*, 30/59, EU:C:1961:2, pagina 39; del 2 luglio 1974, *Italia/Commissione*, 173/73, EU:C:1974:71, punto 33; del 15 marzo 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, punto 13 e del 15 novembre 2011, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito*, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 71).
- 58 In materia tributaria, ne consegue che una misura mediante la quale le autorità pubbliche accordino a determinate imprese un trattamento fiscale vantaggioso, il quale, pur non comportando un trasferimento di risorse statali, ponga i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti, costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (v., in tal senso, sentenze del 15 marzo 1994, *Banco Exterior de España*,

C-387/92, EU:C:1994:100, punto 14; del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 72, e del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 56).

- 59 La dimostrazione dell'esistenza di un trattamento fiscale vantaggioso riservato a determinate imprese, ossia la caratterizzazione della selettività della misura di cui trattasi, impone di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, tale misura sia tale da favorire talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime (v., in tal senso e per analogia, sentenze del 2 luglio 1974, Italia/Commissione, 173/73, EU:C:1974:71, punto 33; v. altresì sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punto 75 e giurisprudenza ivi citata).
- 60 In particolare, secondo il metodo di analisi sancito dalla giurisprudenza, la qualificazione di una misura fiscale vantaggiosa come «selettiva» presuppone in un primo momento la previa individuazione e il previo esame del regime fiscale comune o «normale» applicabile [v., in tal senso, sentenze del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 57, e del 28 giugno 2018, Andres (fallimento Heitkamp BauHolding)/Commissione, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punto 88 e giurisprudenza ivi citata].
- 61 È in rapporto a tale regime fiscale che si deve, in un secondo momento, valutare e, se del caso, accertare l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata, dimostrando che quest'ultima deroga al suddetto regime «normale», in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario comune o «normale» applicabile, in una situazione fattuale e giuridica analoga (v., in tal senso, sentenze dell'8 settembre 2011, Paint Graphos e a., da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punto 49, e del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 57). Per contro, ove risulti che il vantaggio fiscale (ossia la differenziazione) sia giustificato dalla natura e dalla struttura del regime nel quale si inserisce, esso non può costituire un vantaggio selettivo (v., in tal senso, sentenze dell'8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, punto 42; del 15 dicembre 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punti 51 e 52; del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione, C-88/03, EU:C:2006:511, punto 52; del 22 dicembre 2008, British Aggregates/Commissione, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punto 83, e del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 58 e 60).
- 62 Risulta dalla giurisprudenza che, quando è menzionata la natura del regime «normale», è l'obiettivo assegnato a quest'ultimo che è preso in considerazione, mentre, quando è menzionata la struttura del regime «normale» sono le sue norme per la tassazione ad essere prese in considerazione (v., in tal senso, sentenze del 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione, C-88/03, EU:C:2006:511, punto 81, e del 7 marzo 2012, British Aggregates/Commissione, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punto 84). Va sottolineato che la nozione di obiettivo o di natura del regime fiscale «normale» di cui sopra si riferisce ai principi informativi o basilari del regime fiscale e non si riferisce né alle politiche che possono, se del caso, essere finanziate con le risorse che esso procura (come, nel caso di specie, il finanziamento di misure in materia di politica familiare), né agli obiettivi che potrebbero essere perseguiti mediante l'introduzione di deroghe a tale regime fiscale.
- 63 Nel caso di specie, occorre esaminare, in primo luogo, la questione della determinazione del regime fiscale «normale» rispetto al quale deve essere ricercata, in linea di principio, l'esistenza o meno di un vantaggio selettivo.
- 64 Occorre sottolineare, dal momento che la Commissione si riferisce in particolare, nelle decisioni impugnate, alla sentenza del 15 novembre 2011, Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), che le tre imposte oggetto delle cause che hanno dato luogo a tale sentenza costituivano congiuntamente il regime generale di tassazione di tutte le società stabilite a Gibilterra, mentre, nel caso di specie, la misura qualificata come aiuto di Stato dalla Commissione si inserisce nell'ambito di una specifica imposta settoriale sul commercio di vendita al dettaglio di merci a privati. L'applicazione del regime fiscale «normale» non può quindi in ogni caso essere estesa aldilà di tale settore (v., in tal senso e per analogia, sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti da 54 a 63).

- 65 Orbene, il governo polacco sostiene correttamente che le aliquote d'imposta non possono essere escluse dal contenuto di un regime fiscale, come ha fatto la Commissione (v. punti 22 e 29 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, e punti 46 e 49 della decisione finale, seconda decisione impugnata). Che la tassazione sia ad aliquota unica o progressiva, il livello del prelievo fa parte, così come la base imponibile, il fatto generatore e i soggetti passivi, delle caratteristiche fondamentali del regime giuridico di un prelievo fiscale. Come rilevato dal governo polacco, la Commissione stessa rileva, al punto 134 della comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato, che «[n]el caso delle imposte, il sistema di riferimento si basa su elementi quali la base imponibile, i soggetti passivi, l'evento imponibile e le aliquote fiscali». In assenza del livello di prelievo che consenta di determinare quale sia la struttura del regime «normale», è peraltro impossibile verificare se vi sia una deroga vantaggiosa a favore di talune imprese (v., in tal senso, sentenze del 6 settembre 2006, *Portogallo/Commissione*, C-88/03, EU:C:2006:511, punto 56, e del 7 marzo 2012, *British Aggregates/Commissione*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punto 52). Pertanto, eventualmente, qualora, nell'ambito della medesima imposta, talune imprese sono soggette ad aliquote d'imposta diverse rispetto a quelle delle altre, ivi comprese esenzioni diverse rispetto a quelle delle altre, è necessario stabilire quale sia la situazione «normale» in materia, che fa parte del regime «normale», senza la cui individuazione non può trovare applicazione il metodo di cui ai precedenti paragrafi 60 e 61.
- 66 Risulta del resto dalle decisioni impugnate e dagli argomenti addotti a difesa dalla Commissione che quest'ultima ha cercato di individuare un regime «normale» con una struttura di tassazione cui fare riferimento. Emerge in particolare dai punti 26 e 32 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, e dai punti 47, 49 e 54 della decisione finale, seconda decisione impugnata, che, per la Commissione, tale regime dovrebbe essere un regime in cui il fatturato dei dettaglianti è soggetto a un'aliquota unica al primo PLN (forfettaria). La Commissione rileva inoltre di aver deplorato il fatto che le autorità polacche non le abbiano indicato un valore per tale aliquota unica (punto 26 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, e punto 47 della decisione finale, seconda decisione impugnata) e ha anche suggerito l'adozione dell'aliquota massima dell'1,4% o l'aliquota media effettiva più elevata constatata per i soggetti passivi (punto 51 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata). Si deve tuttavia osservare che il regime «normale» ad aliquota unica a cui la Commissione ha fatto riferimento, in taluni passaggi delle decisioni impugnate, è un regime ipotetico che non poteva essere adottato. Infatti, l'analisi della selettività o meno di un vantaggio fiscale, che costituisce la seconda fase del metodo di cui ai precedenti paragrafi 60 e 61, deve essere condotto alla luce delle caratteristiche effettive del regime fiscale «normale» in cui essa figura, individuate nel corso della prima fase di tale metodo, e non alla luce di ipotesi che non ha accolto l'autorità competente.
- 67 Di conseguenza, la Commissione ha individuato, nelle decisioni impugnate, un regime «normale» o incompleto, senza aliquota d'imposta, oppure ipotetico, con un'aliquota unica, il che integra un errore di diritto.
- 68 Data la natura settoriale dell'imposta di cui trattasi e la mancanza di scale di aliquote differenziate per determinate imprese, l'unico regime «normale» che avrebbe potuto essere adottato nel caso di specie era, come sostenuto dal governo polacco, l'imposta nel settore del commercio al dettaglio in sé e per sé, con la sua struttura comprensiva della sua scala di aliquote progressive e dei suoi scaglioni, ivi compresa tuttavia, contrariamente a quanto sostenuto da tale governo, la riduzione della base imponibile prevista per lo scaglione di fatturato da 0 a 17 milioni di PLN, poiché tale riduzione fa parte de facto della struttura di tassazione e, pur essendo esente da imposta, l'attività corrispondente rientra nel suo ambito di applicazione settoriale.
- 69 Tuttavia, anche se la Commissione avesse commesso un errore concernente l'individuazione del regime fiscale «normale» di riferimento, occorre verificare se la conclusione alla quale essa è giunta non sia giustificata da altri motivi indicati nelle decisioni impugnate che consentirebbero di individuare l'esistenza di un vantaggio selettivo a favore di talune imprese.
- 70 Infatti, la Commissione non si è limitata a considerare che la struttura progressiva dell'imposta in questione derogava a un regime «normale», nel caso di specie individuato in modo incompleto o ipotetico, ma ha altresì motivato, in sostanza, l'esistenza di un vantaggio selettivo a favore delle imprese con un fatturato poco elevato sulla base della sentenza del 15 novembre 2011, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito* (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), che riguardava un regime fiscale di per sé discriminatorio alla luce dell'obiettivo che intendeva perseguire, ossia in considerazione della sua natura. Nel caso di specie, la Commissione ha ritenuto che la struttura dell'imposta nel settore del commercio al dettaglio, con

aliquote progressive e scaglioni, fosse contraria all'obiettivo perseguito da tale imposta e avesse a tale riguardo effetti discriminatori tra le imprese di tale settore. È pertanto necessario accertare se tale valutazione sia fondata.

- 71 Infatti, al punto 23 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, e al punto 46 della decisione finale, seconda decisione impugnata, la Commissione ha dichiarato che «[era] anche necessario valutare se i confini di tale sistema fossero stati definiti dallo Stato membro coerentemente o, invece, in modo palesemente arbitrario o distorto al fine di favorire talune imprese rispetto ad altre». Al punto 47 della decisione finale, seconda decisione impugnata, essa ha fatto presente «l'assoggettamento delle imprese con un fatturato più modesto a un'aliquota media effettiva più bassa rispetto a quella applicata alle imprese con un fatturato più elevato (...) anche se entrambe le tipologie di impresa esercita[va]no la stessa attività». Ai punti 28 e 29 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, essa ha dichiarato che «l'obiettivo dichiarato dell'imposta [era] quello di raccogliere entrate per il bilancio generale», che, «[a]lla luce di tale obiettivo, la Commissione [riteneva] che tutti i dettaglianti [fossero] in una situazione fattuale e giuridica analoga indipendentemente (...) dal loro fatturato» e che «[risultava], pertanto, che la Polonia [avesse] deliberatamente concepito l'imposta in modo tale da favorire arbitrariamente talune imprese» e che «[i]l sistema [fosse] intenzionalmente selettivo in un modo non giustificato dall'obiettivo dell'imposta». Il punto 49 della decisione finale, seconda decisione impugnata, contiene valutazioni simili con tuttavia l'affermazione, come al punto 44 della medesima decisione, questa volta, che l'obiettivo dell'imposta sarebbe quello di «tassare il fatturato di tutti gli operatori al dettaglio».
- 72 Tuttavia, in primo luogo, l'obiettivo indicato nella decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, punti 28 e 29, vale a dire alimentare il bilancio generale, come la stessa Commissione ha affermato nel suo controricorso, è comune a tutte le imposte senza vincolo di destinazione che costituiscono la maggior parte dei sistemi fiscali e che esso non è sufficiente, da solo, a determinare la natura delle varie imposte, ad esempio a seconda del tipo di soggetti passivi che interessa, generali o settoriali, o a seconda dell'eventuale obiettivo specifico che persegue, ad esempio per quanto riguarda le tasse per ridurre taluni danni ambientali (ecotasse). Inoltre, la struttura progressiva delle aliquote di un'imposta non può, in quanto tale, essere in contrasto con l'obiettivo di raccogliere le entrate di bilancio.
- 73 In secondo luogo, neppure l'obiettivo indicato nella decisione finale, seconda decisione impugnata, punti 44 e 49, cioè quello di tassare il fatturato di tutte le imprese del settore interessato, poteva essere adottato. Nessun elemento risultante dagli atti consente di ritenere che il legislatore polacco avesse tale intenzione. Al contrario, tanto dalla relazione esplicativa della legge relativa all'imposta nel settore del commercio al dettaglio (v., in proposito, la sezione intitolata «l'obbligo fiscale e le aliquote d'imposta»), quanto dalle osservazioni delle autorità polacche nel corso del procedimento amministrativo che ha preceduto l'adozione della decisione finale, seconda decisione impugnata (v., a tal riguardo, il punto 27 di detta decisione), emerge che l'obiettivo era quello di introdurre un'imposta settoriale nel rispetto del principio di redistribuzione fiscale.
- 74 Più specificamente, risulta dagli atti di causa che la legge sull'imposta nel settore del commercio al dettaglio ha introdotto un'imposta sul fatturato dei dettaglianti, indipendentemente dal loro status giuridico, per le loro vendite di merci ai privati, associata a una logica redistributiva. L'imposta in questione, anche se è stata presentata come volta a finanziare misure di politica familiare, doveva confluire nel bilancio generale. Non è stata adottata nessun'altra particolare finalità, diretta ad esempio a compensare o a prevenire il verificarsi di effetti negativi che possono essere causati dall'attività in questione.
- 75 Inoltre, contrariamente a quanto sostiene la Commissione, la struttura dell'imposta in questione, caratterizzata da una struttura di imposta progressiva, era a priori coerente con tale obiettivo, anche se l'imposta in questione era un'imposta sul fatturato. Infatti, è ragionevole presumere che l'impresa che realizza un fatturato elevato, grazie alle diverse economie di scala, possa avere costi proporzionalmente inferiori rispetto a quella che realizza un fatturato più modesto, in quanto i costi unitari fissi (edifici, imposta sugli immobili, apparecchiature, costi relativi al personale, per esempio) e i costi unitari variabili (approvvigionamenti di materie prime, ad esempio) diminuiscono con il volume di attività – e che essa può quindi disporre in proporzione di un reddito disponibile maggiore che la rende in grado di pagare un importo in proporzione maggiore a titolo di imposta sul fatturato.

- 76 Occorre pertanto confermare quanto sostiene in sostanza il governo polacco, ossia che l'obiettivo di tale imposta era inteso a istituire una tassazione settoriale nel rispetto di una logica redistributiva sul fatturato dei dettaglianti.
- 77 La Commissione è pertanto incorsa nuovamente in errore assumendo come obiettivo dell'imposta sul commercio al dettaglio un obiettivo diverso da quello indicato dalle autorità polacche.
- 78 Detto secondo errore è peraltro legato al primo errore nel quale è incorsa la Commissione, poiché l'obiettivo di tassare il fatturato di «tutte le imprese» del settore interessato da essa assunto si traduceva in realtà, nella sua ratio, nell'assenza di riduzione e nell'esistenza di un'aliquota uniforme di tassazione, il che corrisponde al regime fiscale ipotetico che essa ha cercato di individuare, come risulta dalle ultime frasi, identiche, del punto 32 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, e del punto 54 della decisione finale, seconda decisione impugnata, riportate qui di seguito:
- «[I] sistema di riferimento (...) consiste nell'applicazione di un'aliquota unica (forfettaria) [a] tutte le imprese attive nel commercio al dettaglio in Polonia».
- 79 In questa fase dell'analisi, la questione è se la Commissione abbia potuto ancora, nonostante i due errori precedentemente indicati per quanto riguarda la definizione del regime di riferimento e del suo obiettivo, individuare correttamente gli elementi che dimostrino l'esistenza di vantaggi selettivi nell'imposta nel settore del commercio al dettaglio in considerazione del regime di riferimento e dell'obiettivo di quest'ultimo menzionati supra ai punti 68 e 76, quali risultano dalla legislazione polacca. La questione è, più in particolare, se abbia dimostrato che la struttura di tassazione scelta dalle autorità polacche fosse in contrasto con l'obiettivo di detto regime.
- 80 Si deve ricordare che il giudice dell'Unione ha ripetutamente statuito sull'esistenza, o meno, di vantaggi selettivi nell'ambito di regimi fiscali o, più in generale, di regimi contributivi obbligatori, caratterizzati dalla presenza di norme sulla modulazione di tali contributi a seconda della situazione dei contribuenti. A tale riguardo, il fatto che un'imposta sia caratterizzata da una struttura d'imposta progressiva, da riduzioni della base imponibile, da massimali o da altri dispositivi di modulazione e che ne derivino diversi livelli di tassazione effettivi in funzione dell'entità della base imponibile dei soggetti passivi o in funzione dei parametri dei dispositivi di modulazione menzionati, non comporta necessariamente, come risulta dalla giurisprudenza citata supra ai punti da 58 a 62, l'esistenza di un vantaggio selettivo a favore di talune imprese.
- 81 Tale affermazione è dimostrata in modo particolare da vari esempi concreti collegati alla questione formulata supra al punto 79, che consentono di definire in quali circostanze possano essere identificate, o meno, l'esistenza di una deroga all'applicazione del regime «normale», in quanto una misura di modulazione dell'imposta di cui trattasi non tiene conto della natura di detto regime, vale a dire del suo obiettivo.
- 82 Pertanto, per quanto riguarda i casi in cui una tale deroga è stata identificata, nelle sentenze dell'8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punti da 49 a 55); del 22 dicembre 2008, *British Aggregates/Commissione* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punti 86 e 87); del 26 aprile 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); del 15 novembre 2011, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito* (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti da 85 a 108) e del 21 dicembre 2016, *Commissione/World Duty Free Group e a.* (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti da 58 a 94, letti congiuntamente con il punto 123), relative, rispettivamente, alla fissazione di un massimale nella prima di tali sentenze, ad esenzioni nelle tre sentenze successive e alla riduzione della base imponibile nell'ultima sentenza, la Corte ha dichiarato, alla luce degli obiettivi delle imposte interessate, finalizzati a contrastare le esternalità negative, segnatamente ambientali, per quanto attiene alle prime tre di tali sentenze, all'introduzione di un regime generale di tassazione di tutte le imprese per quanto attiene alla sentenza successiva e all'ammortamento, ai fini dell'imposta sulle società, dell'avviamento finanziario risultante da acquisizione di attività di imprese in determinate circostanze per quanto attiene all'ultima di tali sentenze, che i vantaggi che erano riservati a talune imprese tra altre che si trovavano in una situazione analoga rispetto a tali obiettivi erano pertanto selettivi.
- 83 Da queste sentenze si evince che, a prescindere dal fatto che l'obiettivo dell'imposta includa, o meno, una finalità legata all'impatto dell'attività delle imprese soggette ad imposta, che il vantaggio riguardi un settore economico specifico rispetto alle altre imprese soggette ad imposta

oppure una particolare forma di gestione delle imprese, o ancora che il vantaggio sia potenzialmente accessibile a qualsiasi impresa soggetta ad imposta, se detto vantaggio comporta differenze di trattamento che sono in contrasto con l'obiettivo dell'imposta, esso ha natura selettiva. Tuttavia, l'obiettivo di un'imposta può di per sé includere una modulazione volta a ripartire lo sforzo fiscale o a limitarne l'impatto. Circostanze particolari che caratterizzano taluni soggetti passivi rispetto ad altri possono inoltre essere prese in considerazione senza che l'obiettivo dell'imposta sia trascurato.

- 84 A tale riguardo, nella sentenza dell'8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punti da 33 a 36), citata supra al punto 82, la Corte ha dichiarato che il rimborso parziale di imposte sull'energia consumata dalle imprese, applicabile quando tali imposte superavano una determinata soglia del valore netto prodotto da tali imprese, non costituiva un aiuto di Stato se avessero potuto fruirne tutte le imprese soggette a tali imposte a prescindere dall'oggetto della loro attività, sebbene avrebbe potuto condurre a livelli di tassazione diversi tra imprese che consumavano la stessa quantità di energia.
- 85 Del pari, nella sentenza del 15 novembre 2011, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito* (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti da 77 a 83), citata supra al punto 82, la Corte ha dichiarato che i vantaggi che potevano derivare da una limitazione generalizzata di due imposte sulle imprese, la cui base imponibile non era l'utile, al 15% degli utili, con la conseguenza che imprese con la stessa base imponibile possano pagare un'imposta diversa, erano stabiliti sulla base di criteri oggettivi indipendenti dalla scelta delle imprese interessate e non erano pertanto selettivi.
- 86 Nella sentenza dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos e a.* (da C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, punti da 48 a 62), la Corte ha dichiarato che, nell'ambito dell'imposta sugli utili delle società, che costituiva il regime «normale» in tale causa, l'esenzione totale di cui godevano le società cooperative non costituisse un vantaggio selettivo a motivo del fatto che non si trovavano in una situazione fattuale e giuridica analoga a quella delle società commerciali, purché sia stato verificato che esse operavano effettivamente in condizioni inerenti alla logica cooperativa, la quale implicava tra l'altro un margine di profitto nettamente inferiore a quello delle società di capitali.
- 87 Nella sentenza del 29 marzo 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punti da 37 a 44), la Corte ha ritenuto, tenuto anche conto della situazione specifica di determinate imprese, che un meccanismo di definizione forfettaria di controversie tributarie passate, accessibile alle imprese che soddisfano determinati criteri oggettivi che non le pongono in una situazione fattuale e giuridica analoga a quella delle altre imprese, non comportava un vantaggio selettivo, anche se da ciò poteva scaturire che i beneficiari di tale meccanismo pagassero meno imposte, a parità di altre condizioni, rispetto ad altre imprese.
- 88 Analogamente, nella sentenza del 26 aprile 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), menzionata supra al punto 82, la Corte ha dichiarato che, nell'ambito dell'imposta sugli stabilimenti commerciali, la cui base imponibile era costituita essenzialmente dalla superficie di vendita e che era intesa a correggere e compensare le esternalità negative in materia di ambiente e di pianificazione territoriale, la riduzione del 60% della base imponibile o l'esenzione totale di cui beneficiavano gli stabilimenti che effettuavano talune attività nonché quelli la cui superficie di vendita era inferiore a una determinata soglia non costituivano aiuti di Stato se fosse stato accertato che tali diversi stabilimenti erano effettivamente in una situazione diversa rispetto a quella degli altri stabilimenti soggetti ad imposta, in considerazione degli impatti che l'imposta di cui trattasi era volta a correggere e compensare, vale a dire alla luce degli obiettivi di tale imposta.
- 89 Questi esempi confermano che vi sono imposte la cui natura non impedisce che a esse siano associati dispositivi di modulazione che possono comprendere anche le esenzioni, senza tuttavia che tali dispositivi apportino vantaggi selettivi. In sintesi, non vi è selettività se tali differenze di tassazione e i vantaggi che possono derivarne, anche giustificati dalla semplice logica alla base della ripartizione dell'imposta tra i contribuenti, risultano dall'applicazione pura e semplice, senza alcuna eccezione, del regime «normale», se situazioni analoghe sono trattate in modo analogo e se tali dispositivi di modulazione non sono in contrasto con l'obiettivo dell'imposta in questione. Analogamente, le disposizioni particolari previste per talune imprese a motivo delle situazioni ad esse specifiche che consentono loro di beneficiare di una modulazione, o di un'esenzione, fiscale, non devono intendersi come costitutive di un vantaggio selettivo qualora tali disposizioni non siano in contrasto con l'obiettivo dell'imposta in questione. A tal riguardo, la circostanza che solo i contribuenti che soddisfano le condizioni di applicazione di una misura possano beneficiare della

stessa non poteva, di per sé, conferire a detta misura carattere selettivo (v. sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, punto 59 e giurisprudenza ivi citata). Dispositivi del genere soddisfano il requisito della conformità alla natura e alla struttura del sistema di cui fanno parte, menzionato supra al punto 61.

- 90 Per contro, se alle imprese che si trovano in una situazione analoga per quanto riguarda l'obiettivo dell'imposta o la ratio di una modulazione di quest'ultima non è applicato un trattamento uguale a questo riguardo, tale discriminazione comporta un vantaggio selettivo idoneo a costituire un aiuto di Stato se sono soddisfatte le altre condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.
- 91 Così, in particolare, le strutture fiscali progressive, ivi comprese con elevate riduzioni della base imponibile che non hanno carattere di eccezionalità nel regime fiscale degli Stati membri non implicano di per sé l'esistenza di elementi di un aiuto di Stato. Nella comunicazione sulla nozione di aiuto di Stato, la Commissione afferma, a tale proposito, al punto 139, che la natura progressiva di un'imposta sul reddito può essere giustificata dalla logica ridistributiva che accompagna una tale imposta. Tuttavia, non vi è motivo di limitare, come fa la Commissione ai punti 58 e 59 della decisione finale, seconda decisione impugnata, una tale valutazione alle imposte sul reddito e di escluderla per imposte riguardanti l'attività delle imprese, e non il loro reddito netto o i loro utili. Infatti, non risulta dalla giurisprudenza citata supra ai punti da 58 a 62 che, per escludere la qualificazione di una misura di modulazione di un'imposta come vantaggio selettivo, uno Stato membro potrebbe avvalersi soltanto di criteri di modulazione limitati a determinate finalità, come la redistribuzione della ricchezza o la compensazione e la dissuasione di taluni effetti negativi che possono essere causati dall'attività in questione. È necessario a tal fine che l'auspicata modulazione non sia arbitraria, contrariamente alla fattispecie di cui alla causa che ha dato luogo alla sentenza del 22 dicembre 2008, British Aggregates/Commissione (C-487/06 P, EU:C:2008:757), menzionata supra al punto 82, che essa sia applicata in modo non discriminatorio e sia conforme all'obiettivo dell'imposta di cui trattasi. Ad esempio, i dispositivi di modulazione di cui supra ai punti 84, 85 e 87, che non sono stati considerati selettivi da parte della Corte, non rispondevano a una logica di tassazione proporzionale alle esternalità negative, né tantomeno a una logica ridistributiva, bensì ad altre finalità. Inoltre, come è già stato dichiarato supra al punto 75, non è escluso che una logica ridistributiva possa altresì giustificare la progressività di un'imposta sul fatturato, come giustamente sostiene, nel caso di specie, il governo polacco. Una logica ridistributiva può persino giustificare un'esenzione totale per determinate imprese come dimostra la causa menzionata supra al punto 86.
- 92 Di conseguenza, nel caso di un'imposta sul fatturato, 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.
- 93 Risulta quindi dai precedenti punti da 79 a 92 che la Commissione non poteva correttamente dedurre l'esistenza di vantaggi selettivi che accompagnavano l'imposta nel settore del commercio al dettaglio soltanto dalla struttura progressiva di tale nuova imposta.
- 94 Tuttavia, sebbene sia stato dimostrato dalla Commissione nelle decisioni impugnate che la struttura progressiva di tassazione concretamente scelta sia stata adottata in un modo che svuota ampiamente del suo contenuto l'obiettivo dell'imposta in questione, si potrebbe ritenere che il vantaggio che possono trarne le imprese con una tassazione bassa o pari a zero rispetto ad altre imprese sia selettivo.
- 95 È pertanto necessario verificare se la Commissione, nelle decisioni impugnate, abbia fornito tale dimostrazione.
- 96 Orbene, è giocoforza constatare che, nelle decisioni impugnate, la Commissione si è limitata a dichiarare che è il principio stesso di una tassazione progressiva che comporterebbe un vantaggio selettivo (punti 32 e 37 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, punti 47, 49 e 54 della decisione finale, seconda decisione impugnata), il che, alla luce di quanto rilevato supra al punto 92, costituisce un errore di diritto.
- 97 Soltanto al considerando 51 della decisione finale, seconda decisione impugnata, la Commissione ha addotto elementi che potrebbero deporre nel senso di una dimostrazione del fatto che la struttura progressiva applicata nel caso di specie per l'imposta nel settore del commercio al

dettaglio non era compatibile con il suo obiettivo, come precisato supra al punto 76. In tale decisione, la Commissione ha infatti dichiarato di avere dedotto in sostanza da diversi dati pubblicamente accessibili che, nel settembre 2016, solo 109 soggetti passivi su 200 000 imprese operanti nel settore della vendita al dettaglio avrebbero varcato la soglia di fatturato mensile di 17 milioni di PLN, pari a circa 4 milioni di euro, a partire dalla quale il fatturato era soggetto ad imposta.

- 98 Tuttavia, tale elemento di fatto isolato, che, come confermato dalle parti in udienza, non è stato discusso con le autorità polacche nel corso della fase amministrativa del procedimento, non è stato associato a un ragionamento diverso da quello riguardante il principio stesso di una tassazione progressiva e, pertanto, è in ogni caso insufficiente a costituire una motivazione idonea a dimostrare che la struttura progressiva applicata nel caso di specie per l'imposta nel settore del commercio al dettaglio non fosse compatibile con il suo obiettivo.
- 99 Peraltro, è vero che la Commissione ha indicato, nelle decisioni impugnate, che la struttura di tassazione progressiva dell'imposta nel settore del commercio al dettaglio portava a riservare un trattamento diverso a imprese che si trovavano in un'analoga situazione fattuale e giuridica, vale a dire che essa creava un trattamento discriminatorio. Tuttavia, essa ha indicato principalmente a tale riguardo, fornendo però esempi concreti, soltanto che l'aliquota media effettiva e l'aliquota marginale dell'imposta dovevano variare in funzione del loro fatturato (punti 24, 25, 27, 28, 32 e 37 della decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, e punti 47, 49, 53 e 54 della decisione finale, seconda decisione impugnata). Orbene, tale variazione dell'aliquota media effettiva e dell'aliquota marginale in funzione del valore della base imponibile è inerente a qualsiasi sistema di tassazione progressiva, e un siffatto sistema non è, come è stato rilevato supra al punto 92, in quanto tale e per ciò solo, idoneo a dar luogo a vantaggi selettivi. Inoltre, nel caso in cui la struttura di tassazione progressiva di un'imposta rispecchi l'obiettivo perseguito da detta imposta, non si può ritenere che due imprese con una diversa base imponibile si trovino in una situazione fattuale analoga alla luce di tale obiettivo.
- 100 La Commissione, nelle decisioni impugnate, ha inoltre fatto riferimento alle circostanze che, de facto, l'imposta nel settore del commercio al dettaglio graverebbe maggiormente sulle imprese di origine straniera che su quelle di origine polacca e graverebbe maggiormente sulle reti di distribuzione organizzate secondo il modello della holding che sulle reti di distribuzione che si avvalgono ampiamente del sistema di franchising.
- 101 Per quanto riguarda la prima di tali condizioni, contestata dal governo polacco, è sufficiente constatare, come ricordato supra al punto 47, che la stessa Commissione ha sottolineato in udienza che, per quanto riguarda la dimostrazione della selettività dei vantaggi generati dalla struttura delle aliquote di tale imposta, le decisioni impugnate non erano basate sull'individuazione di una discriminazione in base all'origine nazionale dei soggetti passivi. Inoltre, si deve sottolineare che, quand'anche fossero dimostrate, se le circostanze evocate supra al punto 100 sono soltanto la conseguenza dell'applicazione di una struttura di tassazione progressiva corrispondente all'obiettivo e alla sistematica dell'imposta in questione e se le varie imprese che possono rientrare nell'ambito d'applicazione dell'imposta sono libere di adottare la loro forma organizzativa, tali circostanze non possono anche portare a considerare che situazioni giuridiche e fattuali analoghe sono trattate in maniera diversa, o viceversa. Peraltro, come osservato dal governo polacco nei suoi atti introduttivi del ricorso, senza essere contraddetto sul punto dalla Commissione, il ricorso al franchising è praticato in Polonia sia da filiere di distribuzione di origine straniera sia da filiere di distribuzione di origine polacca. Inoltre, la situazione di un negozio in franchising è diversa da quella di un negozio che opera secondo il modello della holding. Il primo è infatti, in linea di principio, giuridicamente e finanziariamente autonomo dal suo affiliante, contrariamente a quanto avviene nel caso di un negozio che opera secondo il modello della holding nei confronti dell'impresa che lo controlla, sia esso una filiale o una succursale all'interno di una rete di distribuzione.
- 102 Di conseguenza, la Commissione non è riuscita a dimostrare nelle decisioni impugnate l'esistenza di un vantaggio selettivo che introduce una differenziazione tra operatori che si trovano, in relazione all'obiettivo assegnato dal legislatore polacco all'imposta nel settore del commercio al dettaglio, in una situazione fattuale e giuridica analoga. Gli errori nei quali essa è incorsa riguardo alla definizione del regime fiscale «normale», riguardo all'obiettivo di quest'ultimo e all'esistenza per sua natura, a suo avviso, di vantaggi selettivi nell'ambito di una struttura di tassazione progressiva sul fatturato non gli hanno consentito di verificare se la struttura progressiva in concreto adottata portasse, alla luce dell'obiettivo dell'imposta di cui trattasi, a un trattamento differenziato delle imprese che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga, ad esempio

di verificare in modo adeguato se la tassazione settoriale in questione non gravasse in realtà su una parte alquanto insufficiente dell'attività che avrebbe dovuto comprendere, determinando in tal modo un vantaggio selettivo per le imprese che non rientrano in tale parte, sebbene abbiano un'attività importante in questo settore.

- 103 Occorre dunque, senza che sia necessario esaminare gli altri motivi e argomenti del governo polacco, annullare la decisione finale, seconda decisione impugnata, per effetto del motivo vertente sull'esistenza di un errore di qualificazione giuridica della misura di cui trattasi come aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.
- 104 In relazione al medesimo motivo, per quanto riguarda la decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, occorre ricordare che è stato statuito in una costante giurisprudenza che, la Commissione, quando esamina misure di aiuto sotto il profilo dell'articolo 107 TFUE per valutare la loro compatibilità con il mercato interno, è tenuta ad avviare il procedimento ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, se l'esame preliminare non le ha consentito di superare tutte le difficoltà che impediscono di concludere per la compatibilità di queste misure con il mercato interno. Gli stessi principi valgono quando la Commissione nutre dubbi sulla qualificazione stessa di aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, della misura esaminata. Non si può dunque in linea di principio rimproverare alla Commissione di avviare detto procedimento sulla base, in particolare, di dubbi sul carattere di aiuti, nel senso sopra indicato, delle misure che ne sono oggetto (v., in tal senso, sentenza del 10 maggio 2005, Italia/Commissione, C-400/99, EU:C:2005:275, punto 47).
- 105 Tuttavia, tenuto conto delle conseguenze dell'avvio del procedimento previsto all'articolo 108, paragrafo 2, TFUE nei confronti di misure reputate aiuti nuovi soggetti all'autorizzazione preventiva della Commissione ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE (in prosieguo: i «nuovi aiuti»), se lo Stato membro interessato asserisce nella fase dell'esame preliminare che tali misure non costituiscono aiuti, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, la Commissione deve procedere, prima di avviare tale procedimento, a un esame adeguato della questione sulla base delle informazioni ricevute in tale fase, anche se tale esame conduce ad un giudizio non definitivo (v., in tal senso, sentenza del 10 maggio 2005, Italia/Commissione, C-400/99, EU:C:2005:275, punto 48). Tale avvio del procedimento ha infatti quale normale conseguenza la sospensione delle misure esaminate, in particolare quando quest'ultima, come nel caso di specie, è ordinata dalla Commissione allo Stato membro interessato sulla base dell'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589.
- 106 A tal riguardo, sebbene la qualificazione provvisoria come aiuto nuovo da parte della Commissione sia il risultato di incertezze in punto di fatto o di ordine economico sulla natura, sul contenuto e sugli effetti della misura in questione e sul suo contesto e pur risultando, in ultima analisi, che tale qualificazione era inesatta alla luce degli elementi nuovi forniti successivamente, la decisione di avvio del procedimento resta giustificata alla luce dei dubbi di per sé legittimi che nutriva la Commissione al momento dell'adozione di detta decisione (v., in tal senso, sentenza del 10 maggio 2005, Italia/Commissione, C-400/99, EU:C:2005:275, punti 48 e 49). A tal proposito, è stato dichiarato che il sindacato di legittimità svolto dal Tribunale sulla decisione di avviare il procedimento di indagine formale doveva necessariamente essere limitato e che, quando le parti ricorrenti contestavano la valutazione della Commissione sulla qualificazione della misura controversa come aiuto di Stato, il sindacato giurisdizionale del giudice dell'Unione era limitato a verificare se la Commissione avesse commesso manifesti errori di valutazione ritenendo di non poter superare tutte le difficoltà su questo punto nel corso del primo esame della misura interessata (sentenze del 21 luglio 2011, Alcoa Trasformazioni/Commissione, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punto 61, e del 9 settembre 2014, Hansestadt Lübeck/Commissione, T-461/12, EU:T:2014:758, punto 42).
- 107 Pertanto, se, tenuto conto degli elementi già in possesso della Commissione al momento dell'avvio del procedimento, risultava che la qualificazione come nuovo aiuto della misura in questione doveva essere manifestamente respinta in questa fase, la decisione di avvio del procedimento nei confronti di tale misura deve essere annullata (v., in tal senso, sentenza del 10 maggio 2005, Italia/Commissione, C-400/99, EU:C:2005:275, punto 48).
- 108 Lo stesso vale nel caso di specie, in cui la Commissione ha essenzialmente basato la sua qualificazione provvisoria come nuovo aiuto su un'analisi degli elementi in suo possesso che risulta manifestamente errata. Infatti, la decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, non è stata fondata, in relazione alla questione dell'esistenza di un nuovo aiuto, su dubbi legittimi

in considerazione dello stato degli atti, ma su una presa di posizione sostenuta da un ragionamento giuridico che non consente legalmente di giustificare detta decisione, come risulta dai precedenti punti da 63 a 102. Il carattere di principio della posizione adottata dalla Commissione, secondo la quale, in particolare, una tassazione progressiva applicata a un'imposta sul fatturato comporta di per sé vantaggi selettivi, è confermata anche dal fatto che il suo ragionamento non presenta differenze significative in tale decisione e nella decisione finale, seconda decisione impugnata.

- 109 La decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata, deve quindi essere parimenti annullata, ivi compresa l'ingiunzione di sospensione dell'«applicazione dell'aliquota progressiva dell'imposta» in essa contenuta, dal momento che una siffatta ingiunzione presuppone che la misura di Stato oggetto della stessa sia stata correttamente qualificata come nuovo aiuto illegale sulla base di un'analisi provvisoria nelle circostanze descritte supra ai punti da 104 a 108, come risulta dall'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589, ai sensi del quale «[d]opo aver dato allo Stato membro interessato l'opportunità di presentare le proprie osservazioni, la Commissione può adottare una decisione, con la quale ordina a detto Stato membro di sospendere l'erogazione di ogni aiuto concesso illegalmente, fino a che non abbia deciso in merito alla compatibilità dell'aiuto con il mercato interno». Infatti, tale disposizione riguarda soltanto gli aiuti nuovi illegali ai sensi dell'articolo 1, lettera f), del medesimo regolamento, ossia misure che devono in particolare poter rispondere, nel quadro dell'analisi provvisoria di cui sopra, alla definizione di un aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, (v., in tal senso, sentenza del 25 aprile 2018, Ungheria/Commissione, T-554/15 e T-555/15, oggetto di impugnazione, EU:T:2018:220, punti 30, 153 e 154). Pertanto, nel caso di specie, il destino dell'ingiunzione di sospensione non è separabile dal destino della decisione di avvio del procedimento e dev'essere annullata senza che sia necessario esaminare se, considerato separatamente, il motivo dedotto dal governo polacco vertente sulla violazione dell'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento 2015/1589 sia o meno fondato alla luce degli argomenti adottati a sostegno dello stesso.
- 110 Alla luce di quanto precede, non è neppure necessario esaminare gli altri motivi e argomenti dedotti dal governo polacco avverso la decisione di avvio del procedimento, prima decisione impugnata.
- 111 Dall'insieme delle considerazioni sin qui esposte risulta che i due ricorsi di annullamento della Repubblica di Polonia devono essere accolti.

Sulle spese

- 112 Ai sensi dell'articolo 134, paragrafo 1, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione è risultata soccombente, dev'essere condannata a sopportare le spese sostenute dalla Repubblica di Polonia, conformemente alla domanda di quest'ultima.
- 113 Conformemente all'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura, le spese sostenute dagli Stati membri intervenuti nella causa restano a loro carico. L'Ungheria sopporterà quindi le proprie spese.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Nona Sezione ampliata)

dichiara e statuisce:

- 1) La decisione C(2016) 5596 final della Commissione, del 19 settembre 2016, relativa all'aiuto di Stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polonia – Imposta polacca nel settore della vendita al dettaglio, è annullata.**
- 2) La decisione (UE) 2018/160 della Commissione, del 30 giugno 2017, relativa all'aiuto di stato SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) al quale la Polonia ha dato esecuzione in relazione all'imposta sul settore del commercio al dettaglio, è annullata.**

- 3) La Commissione europea sopporterà le proprie spese nonché quelle sostenute dalla Repubblica di Polonia nelle cause T-836/16 e T-624/17.**
- 4) L'Ungheria sopporterà le proprie spese nelle cause T-836/16 e T-624/17.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 maggio 2019.

Firme