

Il volume *Annali IFE 2020* prosegue l'esperienza editoriale avviata con la precedente pubblicazione degli *Annali IFE 2019*, inaugurando al contempo la nuova collana «Studi di *Ius Fiscale Europæum*». Anche in questa edizione sono raccolte e commentate in modo sistematico tutte le sentenze del 2020 della Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia tributaria. L'intento è quello di agevolare l'accesso alla lettura delle sentenze, offrendo al contempo una chiave interpretativa utile a cogliere l'evoluzione del quadro giurisprudenziale europeo, sempre più centrale nell'ambito del diritto tributario, soprattutto alla luce della recente riforma dello Statuto del contribuente.

Gli *Annali* si propongono non solo di agevolare la consultazione della giurisprudenza tributaria europea, ma anche di fornire uno strumento di analisi critica e di dialogo interdisciplinare. L'auspicio è che la pubblicazione possa costituire un punto di riferimento utile per studiosi e operatori del diritto tributario europeo. In tale prospettiva, si ritiene fondamentale promuovere un approccio che sappia integrare l'analisi teorica con le esigenze pratiche dell'applicazione normativa, valorizzando il confronto tra le diverse tradizioni giuridiche europee.

In un contesto normativo in continua evoluzione, l'interpretazione del diritto tributario richiede un aggiornamento costante e una riflessione critica approfondita, indispensabili per garantire la certezza del diritto e la tutela effettiva dei diritti del contribuente. Si tratta di una sfida che travalica i confini degli ordinamenti nazionali, proiettandosi in una dimensione europea sempre più integrata. In questo scenario, la capacità di comprendere e interpretare tali trasformazioni appare essenziale anche ai fini della formazione di giovani studiosi, chiamati a individuare e preservare i principi fondamentali della materia, in vista della possibile creazione di un sistema tributario europeo.

Ci auguriamo, pertanto, che questo primo volume della collana «Studi di *Ius Fiscale Europæum*» possa costituire un utile contributo alla riflessione sulla necessaria evoluzione del diritto tributario europeo e sul suo impatto sul diritto tributario italiano.

ISBN 979-12-5511-019-4



9 791255 110194



Studi di
Ius Fiscale Europæum

IL DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO TRA INTEGRAZIONE NEGATIVA E SOVRANITÀ NAZIONALE ANNALI 2020

IL DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO TRA INTEGRAZIONE NEGATIVA E SOVRANITÀ NAZIONALE

ANNALI 2020

a cura di

Pasquale Pistone
Maria Pia Nastri



SUOR ORSOLA
BENINCASA
UNIVERSITÀ EDITRICE

Studi di
Ius Fiscale Europæum
1.



Collana diretta da
Maria Pia Nastri

Comitato scientifico
Lucio d'Alessandro Tommaso Edoardo Frosini
Pasquale Pistone Daria Coppa
José Rozas Valdés Gaspare Fiengo



Studi di
Ius Fiscale Europæum

Collana diretta da Maria Pia Nastri



IUS
FISCALE
EUROPÆUM

www.unisob.na.it/ateneo/c012.htm?vr=1



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



Il presente volume rientra tra le attività di divulgazione dei risultati delle attività del Modulo Jean Monnet 2022-2025 dal titolo *Rule of Law and Tax Law* (ROLTAX) (Project No. 101085291), cofinanziato dal Programma Erasmus+ dell'Unione Europea nell'ambito dell'Azione Jean Monnet ERASMUS-JMO-2022-HEI-TCH-RSCH-ERASMUS-JMO-2022-MODULE, di cui è titolare la professoressa Maria Pia Nastri. I contenuti riflettono le opinioni espresse dagli autori. La Commissione e l'Agenzia EACEA non sono responsabili in alcun modo dei contenuti e delle opinioni espresse. La versione pdf del volume è disponibile sul sito web del Modulo Jean Monnet: www.roltax.eu.

This book is edited as an implementing activity of the Jean Monnet Module on "Rule of Law and Tax Law (ROLTAX) (Project No. 101085291), co-financed by the Erasmus+ Program of the European Union under the Jean Monnet Action ERASMUS-JMO-2022-HEI-TCH-RSCH - ERASMUS - JMO - 2022 - MODULE, held by Prof. Maria Pia Nastri. The contents reflect the view of the authors only. Both European Commission and EACEA Agency cannot be held responsible in any way for contents and opinions expressed. A pdf version of the volume is available on the Jean Monnet Module's website: www.roltax.eu.

IL DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO TRA INTEGRAZIONE NEGATIVA E SOVRANITÀ NAZIONALE

ANNALI 2020

a cura di

Pasquale Pistone

Maria Pia Nastri



SUOR ORSOLA
BENINCASA
UNIVERSITÀ EDITRICE

Redazione ed editing
Luciana Trama

Progetto grafico, impaginazione e copertina
Flavia Soprani

Realizzazione e stampa
Carmine Marra

Il libro è concesso in licenza in base alla licenza internazionale
Creative Common Attribution 4.0 cc-by-nc-nd.
Tutti i dettagli sulla licenza sono disponibili su: creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0.
Accesso gratuito del libro all'indirizzo: universitypress.unisob.na.it.
La proprietà intellettuale dei singoli contributi resta degli autori.

© Università degli Studi Suor Orsola Benincasa, Napoli 2025
Tutti i diritti sono riservati

ISBN 979-12-5511-019-4

SOMMARIO

- 11 **Introduzione**
- 13 *BREVI RIFLESSIONI E TENDENZE INTERPRETATIVE*
- 15 Alberto Comelli
La giurisprudenza della Corte di giustizia nell'anno 2020, in materia di IVA, con particolare riferimento alle sentenze Vodafone Portugal e KrakVet
- 19 Giuseppe Corasaniti
Il sistema dell'imposta sul valore aggiunto alla prova delle nuove tecnologie: la sentenza Blackrock del 2 luglio 2020
- 23 Antonio Merone
La chiave, la luce e l'ubriaco
- 29 Maria Pia Nastri
L'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia in sede procedimentale e la tutela giurisdizionale effettiva del contribuente
- 35 Pasquale Pistone, João Félix Pinto Nogueira
Gli sviluppi dell'interpretazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia di tassazione del fatturato
- 41 José-Andrés Rozas
“La costruzione” del diritto tributario secondo l'orientamento della Corte di Giustizia europea
- 45 Lorenzo Bianchi
L'armonizzazione della disciplina dell'IVA attraverso l'opera interpretativa della Corte di Giustizia: i requisiti d'esenzione delle prestazioni sanitarie secondo la sentenza Idealmed III del 5 marzo 2020

- 51 Adriano Fazio
Il principio europeo di proporzionalità quale criterio “universale” nella determinazione delle sanzioni amministrative tributarie nazionali: la sentenza Google Ireland del 3 marzo 2020
- 57 Viviana Salerno
L’orientamento della Corte di Giustizia dell’Unione europea in tema di selettività e prassi amministrative discrezionali
- 61 **NOTE REDAZIONALI 2020 I TRIMESTRE**
- 63 C-274/14, 21 gennaio 2020 – Banco de Santander
65 C-613/18, 21 gennaio 2020 – Estado do Canadá
69 C-725/18, 30 gennaio 2020 – Anton van Zantbeek
73 C-513/18, 30 gennaio 2020 – Autoservizi Giordano società cooperativa
77 C-156/17, 30 gennaio 2020 – Köln-Aktienfonds Deka contro Staatssecretaris van Financiën
- 81 C-468/19, 13 febbraio 2020 – Regione Veneto contro HD
83 C-630/19, 26 febbraio 2020 – PAGE International Lda
85 C-788/18, 26 febbraio 2020 – Stanleyparma Sas di Cantarelli Pietro & C. e Stanleybet Malta Ltd
- 89 C-405/18, 27 febbraio 2020 – AURES Holdings a.s.
93 C-482/18, 3 marzo 2020 – Google Ireland
95 C-323/18, 3 marzo 2020 – Tesco-Global Áruházak Zrt. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
- 97 C-75/18, 3 marzo 2020 – Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
- 99 C-48/19, 5 marzo 2020 – X GmbH contro Finanzamt Z
101 C-211/18, 5 marzo 2020 – Idealmed III Serviços de Saúde SA contro Autoridade Tributária e Aduaneira
- 103 C-94/19, 11 marzo 2020 – San Domenico Vetraria SpA contro Agenzia delle Entrate
- 105 C-160/18, 11 marzo 2020 – X BV contro Staatssecretaris van Financiën
- 107 **NOTE REDAZIONALI 2020 II TRIMESTRE**
- 109 C-458/18, 2 aprile 2020 – “GVC Services (Bulgaria)” EOOD contro Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia
111 C-401/18, 23 aprile 2020 – Herst s.r.o. contro Odvolací finanční ředitelství
113 C-13/18 e C-126/18, 23 aprile 2020 – Sole-Mizo Zrt. e Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
115 C-756/19, 29 aprile 2020 – Ramada Storax, SA contra Autoridade Tributária e Aduaneira
117 C-661/18, 30 aprile 2020 – CTT – Correios de Portugal contro Autoridade Tributária e Aduaneira

- 119 C-565/18, 30 aprile 2020 – Société Générale SA contro Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso
- 121 C-258/19, 30 aprile 2020 – EUROVIA Ipari contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
- 123 C-184/19, 30 aprile 2020 – Hecta Viticol SRL contro Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)
- 125 C-168/19, 30 aprile 2020 – HB e IC contro Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)
- 129 C-415/19, 6 maggio 2020 – Blumar SpA e Roberto Abate SpA contro Agenzia delle Entrate
- 131 C-547/18, 7 maggio 2020 – Dong Yang Electronics Sp. z o.o. contro Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu
- 133 C-446/18, 14 maggio 2020 – Agrobet CZ, s.r.o. contro Finanční úřad pro Středočeský kraj
- 137 C-276/19, 14 maggio 2020 – Commissione europea contro Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord
- 139 C-749/18, 14 maggio 2020 – B e a. contro Administration des contributions directes
- 141 C-803/19, 28 maggio 2020 – TN contro WWK Lebensversicherung auf Gegenseitigkeit e VP
- 143 C-684/18, 28 maggio 2020 – World Comm Trading Gfz SRL contro Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)
- 147 C-430/19, 4 giugno 2020 – SC C.F. SRL contro A.J.F.P.M. e D.G.R.F.P.C
- 149 C-456/18 P, 4 giugno 2020 – Ungheria contro Commissione europea
- 151 C-242/19, 11 giugno 2020 – CHEP Equipment Pooling NV
- 153 C-146/19, 11 giugno 2020 – SCT, d.d. contro Repubblica di Slovenia
- 157 C-43/19, 11 giugno 2020 – Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, SA contro Autoridade Tributária e Aduaneira
- 159 C-19/19, 11 giugno 2020 – Stato belga contro Pantochim SA
- 161 C-276/18, 18 giugno 2020 – KrakVet Marek Batko sp. K. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

165 **NOTE REDAZIONALI 2020 III TRIMESTRE**

- 167 C-231/19, 2 luglio 2020 – Blackrock Investment Management (UK) Limited contro Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
- 171 C-215/19, 2 luglio 2020 – Causa promossa dal Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö
- 173 C-835/18, 2 luglio 2020 – SC Terracult SRL contro Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara
- 175 C-76/19, 9 luglio 2020 – Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya «Mitnitsi»
- 177 C-716/18, 9 luglio 2020 – CT contro Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin

- 179 C-391/19, 9 luglio 2020 – «Unipack» AD contro Direktor na Teritorialna direktsia «Dunavska» kam Agentsia «Mitnitsi»
- 181 C-374/19, 9 luglio 2020 – HF contro Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler
- 183 C-778/16, 15 luglio 2020 – Irlanda e a. contro Commissione europea
- 185 C-97/19, 16 luglio 2020 – Pfeifer & Langen GmbH & Co. KG
contro Hauptzollamt Köln
- 189 C-424/19, 16 luglio 2020 – Cabinet de avocat UR contro Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice
- 191 C-611/19, 3 settembre 2020 – Crewprint Kft. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
- 193 C-610/19, 3 settembre 2020 – Vikingo Fővállalkozó Kft. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
- 195 C-509/19, 10 settembre 2020 – BMW Bayerische Motorenwerke AG
contro Hauptzollamt München
- 197 C-312/19, 16 settembre 2020 – XT contro Valstybinė mokesčių inspekcija
- 199 C-528/19, 16 settembre 2020 – Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG
contro Finanzamt Y
- 203 C-791/18, 17 settembre 2020 – Stichting Schoonzicht
contro Staatssecretaris van Financiën
- 205 C-515/13 RENV T-719/13 RENV, 23 settembre 2020 – Regno di Spagna
contro Commissione europea e Lico Leasing e Pequeños e Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión

209 **NOTE REDAZIONALI 2020 IV TRIMESTRE**

- 211 C-330/19, 8 ottobre 2020 – Staatssecretaris van Financiën contro Exter BV
- 213 C-245/19 e C-246/19, 6 ottobre 2020 – État luxembourgeois
contro B e État luxembourgeois contro B e a.
- 215 C-235/19, 8 ottobre 2020 – United Biscuits (Pensions Trustees) Limited
e United Biscuits Pension Investments Limited
contro Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
- 217 C-77/19, 18 novembre 2020 – Kaplan International colleges UK Ltd
contro The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
- 221 C-42/19, 12 novembre 2020 – Sonaecom SGPS SA contro Autoridade Tributária e Aduaneira
- 225 C-734/19, 12 novembre 2020 – ITH Comercial Timișoara SRL
contro Agenția Națională de Administrare Fiscală –
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București e altri
- 227 C-677/19, 14 ottobre 2020 – SC Valoris SRL contro Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice Craiova – Administrația Județeană
a Finanțelor Publice Vâlcea e Administrația Fondului pentru Mediu
- 229 C-657/19, 8 ottobre 2020 – Finanzamt D contro E
- 231 C-558/19, 8 ottobre 2020 – Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj
contro Agenția Națională de Administrare Fiscală

Sommario

- 233 C-443/19, 6 ottobre 2020 – Vodafone España SAU contro Diputación Foral de Guipúzcoa
- 235 C-405/19, 1 ottobre 2020 – Vos Aannemingen BVBA contro Belgische Staat
- 237 C-371/19, 18 novembre 2020 – Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne
- 241 C-335/19, 15 ottobre 2020 – E. Sp. z o.o. Sp. k. contro Minister Finansów
- 243 C-775/19, 19 novembre 2020 – 5th AVENUE Products Trading GmbH contro Hauptzollamt Singen
- 245 C-787/18, 26 novembre 2020 – Skatteverket contro Sögård Fastigheter AB
- 247 C-44/19, 3 dicembre 2020 – Repsol Petróleo, SA contro Administración General del Estado
- 251 C-488/18, 10 dicembre 2020 – Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen contro Golfclub Schloss Igling e.V.
- 253 C-656/19, 17 dicembre 2020 – BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

PASQUALE PISTONE
JOÃO FÉLIX PINTO NOGUEIRA

**Gli sviluppi dell'interpretazione della Corte di Giustizia
dell'Unione Europea in materia di tassazione del fatturato**

Il tema dell'imposizione del fatturato ha ricevuto una crescente attenzione da parte della Corte di Giustizia Europea nel corso degli ultimi anni¹. Certamente, il 2020 ha rappresentato un momento di particolare importanza nell'evoluzione dell'interpretazione giudiziale del diritto europeo in relazione a questa tipologia di imposte. Ciò è largamente dovuto alle scelte legislative operate dall'Ungheria. In particolare, nel 2020 la Corte di Giustizia Europea ha pubblicato tre sentenze che le erano state rimesse in via pregiudiziale da giudici nazionali ungheresi². Queste cause riguardavano tre diverse tipologie di imposizione settoriale sul fatturato, che hanno sollevato problemi di compatibilità con le libertà fondamentali, il divieto di aiuti di Stato e con la Direttiva IVA. La presente analisi non si propone di fornire un commento a queste sentenze, che sono state già oggetto di approfonditi studi, anche all'interno delle attività del Centro Studi *Ius Fiscale Europaeum*. Invece, si propone di cogliere le ripercussioni di questa evoluzione giurisprudenziale sulla interpretazione del diritto dell'Unione Europea e sulla sovranità tributaria degli Stati membri.

Nel corso dei decenni la tassazione del reddito complessivo si è affermata nel mondo, sostituendo forme di imposizione cedolare anche non immediatamente connesse al concetto di reddito. Prima di quel momento l'imposizione sul fatturato serviva nella maggioranza dei Paesi del mondo come una ragionevole approssimazione della tassazione del reddito. Tuttavia, l'imposizione sul fatturato presenta limiti strutturali insuperabili dal punto di vista

¹ CGUE, 5 febbraio 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi [C-385/12] ECLI:EU:C:2014:47, CGUE, 11 giugno 2015, Berlington Hungary and others [C-98/14] ECLI:EU:C:2015:386 e CGUE, 26 aprile 2018, ANGED [C-233/16] ECLI:EU:C:2018:280.

² CGUE, 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország [C-75/18] ECLI:EU:C:2020:139, CGUE, 3 marzo 2020, Tesco-Global Áruházak [C-323/18] ECLI:EU:C:2020:140 e CGUE, 3 marzo 2020, Google Ireland [C-482/18] ECLI:EU:C:2020:141.

dell'equità e della capacità contributiva. Questo si verifica in modo evidente nel caso dei contribuenti che hanno un fatturato, ma non una forza economica, come nel caso di situazioni personali, delle perdite o dell'avviamento dell'impresa. L'imposizione del reddito è riuscita a superare questi limiti, realizzando una maggiore aderenza del prelievo fiscale alla capacità contributiva effettiva e quindi rispettando maggiormente il quadro costituzionale. Tassare il reddito è quindi, da un punto di vista costituzionale, una scelta qualitativa migliore rispetto a quella di tassare il fatturato.

Pur migliorando la coerenza con il quadro costituzionale, la deducibilità di costi e perdite ha però introdotto un elemento di debolezza strutturale per l'imposta sul reddito, che il contribuente ha usato per ridurre il carico fiscale tra le imprese. Infatti, permette lo spostamento della materia imponibile tra vari contribuenti e quindi esclude la tassazione del reddito anche per quelle imprese che hanno un fatturato elevato. Sul piano internazionale questa debolezza è poi stata accentuata dalla pianificazione fiscale internazionale anche grazie alla possibilità di spostare materia imponibile verso Paesi con una minore pressione fiscale effettiva. Questo è avvenuto con l'impiego di diversi meccanismi, fra cui quello dei prezzi di trasferimento e la deducibilità degli interessi.

La globalizzazione e la digitalizzazione dell'economia hanno poi esacerbato gli effetti di questa debolezza, erodendo le entrate tributarie fino al punto di compromettere la sostenibilità delle finanze pubbliche di alcuni Stati. Questo fenomeno è stato percepito specialmente dopo la crisi finanziaria globale di poco più di dieci anni fa. A seguito di una notevole pressione da parte di molti Stati e su richiesta del G20, l'OCSE ha così intrapreso una battaglia contro il cosiddetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)³. Nell'Unione Europea l'attuazione del progetto BEPS ha trovato limiti nella necessità di garantire il rispetto del diritto primario unionale, evitando che il legittimo contrasto al BEPS risultasse in forme protezionistiche incompatibili o discriminatorie. A livello interpretativo, la Corte di Giustizia Europea ha così affermato che le misure antielusione sono legittime solo quando si limitano a contrastare le costruzioni di puro artificio⁴. A livello normativo, si è intervenuti con la direttiva antielusione, anche nota dal suo acronimo ATAD⁵, che ovviamente opera entro i confini stabiliti dal diritto primario.

³ L'acronimo BEPS ("Base Erosion and Profit Shifting") indica il progetto dell'OCSE di contrasto all'erosione della base imponibile, presentato in ottobre 2015 e successivamente attuato a livello globale. V. <https://www.oecd.org/tax/beps> (consultato il 1° luglio 2022).

⁴ CGUE, 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, in Raccolta 2006 p. I-7995) ECLI:EU:C:2006:544, para. 51, 57 e 63.

⁵ Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno ("ATAD I")

Le esigenze di gettito tributario hanno però portato alcuni Stati membri a introdurre parziali deviazioni al sistema di imposizione diretta del reddito complessivo, riscoprendo altre forme di imposizione in grado di procurare effettive risorse tributarie alla finanza pubblica statale. In questa prospettiva, se il problema del BEPS è l'erosione della base imponibile e questa è causata dalla deduzione di costi e perdite inerenti all'attività di impresa, allora alcuni Stati hanno pensato di ritornare al passato, eliminando questa possibilità. Così, in aggiunta all'imposta sul reddito, sono state introdotti prelievi fiscali sui proventi derivanti dall'attività produttiva⁶, sul fatturato di determinati settori – quali le telecomunicazioni⁷, la pubblicità⁸ e la grande distribuzione⁹ – e sui servizi digitali, indipendentemente dal loro settore di attività¹⁰.

Pertanto, anche se le sentenze del 2020 sulle cause ungheresi di imposizione del fatturato si riferiscono alla seconda tipologia di prelievi fiscali in precedenza indicati, hanno una grande importanza nel delineare l'evoluzione della interpretazione giurisprudenziale da parte della Corte di Giustizia in merito a tutte e tre le categorie di prelievi testé indicate. In questo senso si condivide l'opinione dell'Avvocato Generale Kokott secondo cui “[n]ella causa in esame, la Corte è chiamata a pronunciarsi su questioni in materia tributaria e di aiuti, questioni che rivestono al contempo un'importanza particolare per l'imposta sui servizi digitali basata sul fatturato attualmente proposta dalla Commissione europea”¹¹.

Nell'ottica della compatibilità con il diritto dell'Unione Europea, la imposizione del fatturato solleva varie problematiche complesse, che richiedo-

e Direttiva (UE) 2017/952 Del Consiglio del 29 maggio 2017, recante modifica della direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi (“ATAD II”).

⁶ Come l'imposta Regionale sulle Attività Produttive italiana, la tedesca *Gewerbesteuer* o la francese *taxe professionnelle*.

⁷ Legge ungherese XCIV del 2010 relativa all'imposta straordinaria su determinati settori – Cfr. *Vodafone*, supra n. 4, para. 4.

⁸ *Ibidem*.

⁹ In questo senso anche la legge spagnola esaminata in CGUE, 26 aprile 2018, ANGED (C-233/16) ECLI:EU:C:2018:280.

¹⁰ Le imposte sui servizi digitali sono state proposte o introdotte in vari Stati membri (come in Spagna con la legge 4/2020, del 15 ottobre sull'imposta su alcuni servizi digitali) e nel marzo 2018 la Commissione Europea è giunta a proporre la loro introduzione anche a livello europeo (Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali, COM(2018) 148 def. del 22 marzo 2018). Questa proposta è in attesa di definizione fino al momento in cui l'OCSE non avrà raggiunto una soluzione definitiva in merito al pacchetto fiscale della fase 2.0 del progetto BEPS sulla economia digitale. V. Dichiarazione dei membri del Consiglio europeo, 25 marzo 2021, SN 18/21.

¹¹ Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott presentate il 13 giugno 2019, Causa C-75/18, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, para. 1.

no alcune considerazioni all'interno di questo scritto. In primo luogo, occorre analizzare il problema della compatibilità con le libertà fondamentali europee con particolare riferimento all'esistenza di una discriminazione indiretta e alla rilevanza del principio di capacità contributiva.

Il tema della discriminazione indiretta non è nuovo per la giurisprudenza della Corte di Giustizia che lo ha affrontato in ambito fiscale sia alcuni decenni fa – a partire dal contesto dell'imposizione differenziata tra birra e cassis¹² – sia più di recente in relazione allo stesso tipo di imposta settoriale ungherese¹³, su cui la Corte è poi ritornata prima nel 2020 e poi nelle procedure di infrazione esaminate in seguito¹⁴.

I giudici nazionali ungheresi hanno sollevato dubbi in merito alla possibile rinvenibilità di una discriminazione indiretta scaturente dalla struttura stesse di queste imposte. Con la loro forte progressività per scaglioni (combinata con una tassazione ad aliquota zero al primo)¹⁵, queste imposte fanno ricadere il loro carico fiscale quasi (o) esclusivamente sulle società straniere.

La Corte di Giustizia ha negato che le scelte del legislatore ungherese potessero determinare una forma di discriminazione indiretta. La Corte ha riconosciuto 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”¹⁶. Ciononostante, “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”¹⁷. Pertanto, 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

¹² CGUE, 20 febbraio 1979, Rewe / Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (120/78, in Raccolta 1979, p. 649) [EL1979:/00321 PT1979/00327 SVIV/00377 FIIV/00403 ES1979/00351] ECLI:EU:C:1979:42.

¹³ CGUE, 11 giugno 2015, Berlington Hungary and others (C-98/14) ECLI:EU:C:2015:386 e CGUE, 5 febbraio 2014, Hervis Sportés Divatkereskedelmi (C-385/12) ECLI:EU:C:2014:47.

¹⁴ CGUE, 16 marzo 2021, Commissione / Polonia (C-562/19 P) ECLI:EU:C:2021:201.

¹⁵ La gran parte delle imprese nazionali ungheresi dei tre settori in questione rientrava in tale scaglione ai fini dell'applicazione di tali imposte sul fatturato.

¹⁶ Vodafone, supra n. 4, para. 47.

¹⁷ Vodafone, supra n. 4, para. 50.

per sé stessa, una discriminazione. (...) [u]na 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"¹⁸.

Questa linea interpretativa rappresenta il punto di arrivo del percorso argomentativo che legittima l'imposizione del fatturato. In questo senso, gli Stati possono utilizzare questo tipo di imposta per arginare il fenomeno dell'erosione della propria materia imponibile, che le iniziative dell'OCSE e dell'Unione Europea non hanno finora completamente risolto. Non sorprenderebbe quindi se nel futuro gli Stati potessero utilizzare questo tipo di imposte anche per finalità più marcatamente protezionistiche, istituendo imposte settoriali sul fatturato in ambiti dominati dagli stranieri, anche disegnandole in modo da escludere i produttori nazionali (specialmente nel caso di PMI) dal carico fiscale relativo a tali imposte. Pertanto, di fronte all'incertezza – attualmente sussistente – in merito alle sorti delle proposte OCSE sul primo e secondo pilastro del progetto BEPS 2.0, non sarebbe azzardato ipotizzare che la tendenza interpretativa della Corte testé descritta possa spingersi fino a legittimare l'applicazione di imposte sul fatturato dei servizi digitali.

La *ratio* legislativa dell'imposizione sul fatturato in Ungheria, come rinvenibile nella relazione di accompagnamento¹⁹, si ricollega alla particolare intensità della forza economica delle società che operano in questi settori rispetto a quelli di tutti gli altri contribuenti ungheresi.

La Corte ha riconosciuto che il fatturato "rappresenta un indicatore pertinente della capacità contributiva dei soggetti passivi"²⁰. Questo però non significa necessariamente che gli Stati membri possano applicare questo tipo di imposizione a loro piacimento. Infatti, la mancanza di una discriminazione indiretta non implica di per sé che l'imposta sul fatturato sia compatibile con i postulati costituzionali della capacità contributiva. Diversamente dalle imposte sul reddito, quelle sul fatturato possono determinare situazioni di iniquità nel prelievo fiscale, come nei casi in precedenza descritti. Inoltre, nella misura in cui viene mantenuto un sistema di imposizione sul reddito, il carico fiscale combinato delle due imposte può determinare situazioni di sovraimposizione in grado di avere effetti molto dannosi. Certamente, bisognerà vedere a questo riguardo quale sarà la posizione delle Corti costituzionali nazionali. Queste potrebbero per un verso negare la compatibilità di queste imposte con il principio costituzionale di capacità contributiva e, per altro verso, tutelare l'interesse fiscale nazionale a scapito degli obiettivi di integrazione europea.

¹⁸ Vodafone, supra n. 4, para. 51.

¹⁹ Vodafone, supra n. 4, para. 4.

²⁰ Vodafone, supra n. 4, para. 50.

Il secondo problema fondamentale delle cause ungheresi concerne il divieto di aiuti di stato. A tale riguardo, la scelta legislativa di gravare le imprese straniere in concorrenza con quelle nazionali potrebbe determinare effetti di protezionismo, che facilmente sarebbero in grado di violare i postulati dell'art. 107 TFUE. I precedenti giurisprudenziali attualmente disponibili in materia fiscale non sono sufficienti per tracciare una linea netta di demarcazione tra le situazioni in cui la Corte ha riconosciuto la legittimità dell'operato della Commissione e i restanti casi.

Infine, il terzo problema sollevato dalle sentenze del 2020 della Corte di Giustizia sulle cause ungheresi riguarda la *vexata quaestio* dell'ammissibilità di imposte sulla cifra d'affari diverse rispetto al sistema comune di imposizione sul valore aggiunto. L'elemento rilevante per una soluzione di tali problematiche sta nella precisa identificazione degli obiettivi perseguiti dal legislatore nazionale. Se infatti questi usa il fatturato come elemento per rilevare il valore aggiunto da immettere in consumo, non si determina alcuna sovrapposizione con quel tipo di imposte che la Corte di Giustizia ha analizzato nelle cause ungheresi nel 2020. Quest'affermazione non esclude però l'esistenza di potenziali sovrapposizioni tra imposizione sul fatturato e sul valore aggiunto in altre ipotesi specifiche.

I profili fin qui delineati confermano l'importanza delle pronunce della Corte di Giustizia Europea in tema di imposte settoriali sul fatturato e consegnano il testimone a quelle sui procedimenti di infrazione contro la Polonia e l'Ungheria, che la Corte stessa risolverà poi nel 2021 senza innovare rispetto ai risultati già raggiunti nel 2020.