

|

## 61990J0347

SENTENZA DELLA CORTE (SESTA SEZIONE) DEL 7 MAGGIO 1992. - ALDO BOZZI CONTRO CASSA NAZIONALE DI PREVIDENZA ED ASSISTENZA A FAVORE DEGLI AVVOCATI E DEI PROCURATORI LEGALI. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: PRETURA DI MILANO, SEZIONE LAVORO - ITALIA. - INTERPRETAZIONE DELL'ART. 33 DELLA SESTA DIRETTIVA IVA. - CAUSA C-347/90.

*raccolta della giurisprudenza 1992 pagina I-02947*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

### Parole chiave

++++

*Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Divieto di riscuotere altre imposte nazionali che abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari - Finalità - Nozione di "imposta sulla cifra d'affari" - Portata - Contributo quale il "contributo integrativo" italiano a favore della Cassa nazionale di previdenza per gli avvocati - Esclusione*

*(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 33)*

### Massima

*Se l'art. 33 della sesta direttiva 77/388/CEE, nell'intento di evitare che vengano istituiti imposte, diritti e tasse i quali, per il fatto di colpire la circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA, compromettano il funzionamento del sistema comune di quest'ultima, vieta di mantenere in vigore o di istituire imposte aventi le caratteristiche essenziali dell'IVA, ciò non osta al mantenimento in vigore o all'istituzione di imposte, diritti e tasse che non presentino le suddette caratteristiche.*

*Di conseguenza, la norma di cui sopra non osta all'istituzione o al mantenimento in vigore di un contributo come il contributo integrativo a favore della Cassa di previdenza, dovuto in Italia dagli avvocati o dai procuratori legali e calcolato, in via di principio, maggiorando di una determinata percentuale gli onorari che formano la loro cifra d'affari. Infatti il contributo integrativo non*

*costituisce un onere di carattere generale, non è sempre proporzionale al corrispettivo dovuto dal cliente per la prestazione professionale, è riscosso in una sola fase e non comporta meccanismi di detrazione.*

## **Parti**

*Nel procedimento C-347/90,*

*avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CEE, dalla Pretura di Milano, Sezione Lavoro, nel procedimento dinanzi ad essa pendente fra*

*Aldo Bozzi*

*e*

*Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali,*

*domanda vertente sull' interpretazione dell' art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145 del 13 giugno 1977, pag. 1),*

*LA CORTE (Sesta Sezione),*

*composta dai signori F.A. Schockweiler, presidente di sezione, G.F. Mancini, C.N. Kakouris, M. Díez de Velasco e J.L. Murray, giudici,*

*avvocato generale: F.G. Jacobs*

*cancelliere: D. Triantafyllou, amministratore*

*viste le osservazioni scritte presentate:*

*- dal signor A. Bozzi;*

*- per la Cassa di previdenza, dall' avv. P. Vozzi, direttore generale, in qualità di procuratore speciale della Cassa di previdenza, dall' avv. V. Perrone, del foro di Milano, e dall' avv. M. de Stefano, del foro di Roma;*

*- per il governo italiano, dal signor Franco Favara, avvocato dello Stato, in qualità d' agente;*

*- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori J. Foens Buehl e E. Traversa, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti;*

*vista la relazione d' udienza,*

*sentite le osservazioni orali del signor A. Bozzi, della Cassa di previdenza, rappresentata dall' avv. M. de Stefano e dall' avv. P. Adonnino, del foro di Roma, del governo italiano e della Commissione all' udienza del 13 febbraio 1992,*

*sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 19 marzo 1992,*

ha pronunciato la seguente

Sentenza

## Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 14 dicembre 1989, pervenuta in cancelleria il 28 novembre 1990, il Pretore di Milano ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell' art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all' interpretazione dell' art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune d' imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la "sesta direttiva del Consiglio 77/388").

2 Tale questione è stata sollevata nell' ambito di una controversia sorta fra il signor Aldo Bozzi, avvocato del foro di Milano, e la Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali (in prosieguo: la "Cassa di previdenza") a proposito della normativa che istituisce in Italia, a favore della Cassa di previdenza, un contributo integrativo a carico degli avvocati e dei procuratori legali.

3 Risulta dal fascicolo che tutti gli avvocati e i procuratori legali che esercitano con continuità la loro attività in Italia sono tenuti ad iscriversi alla Cassa di previdenza, istituita con la legge 8 gennaio 1952, n. 6 (GURI n. 16 del 19 gennaio 1952). Le modalità della contribuzione alla Cassa di previdenza e le prestazioni da questa erogate sono disciplinate dalla legge 20 settembre 1980, n. 576 ("Riforma del sistema previdenziale forense", GURI n. 266 del 27 settembre 1980, in prosieguo: la "legge n. 576/1980").

4 Il contributo integrativo è previsto dall' art. 11 della legge n. 576/1980, ai sensi del quale: a) tutti gli iscritti agli albi degli avvocati e procuratori legali nonché i praticanti procuratori iscritti alla Cassa di previdenza devono applicare una determinata maggiorazione percentuale su tutti i corrispettivi rientranti nel volume annuale d' affari ai fini dell' IVA e versarne alla Cassa l' ammontare indipendentemente dall' effettivo pagamento che ne abbia eseguito il debitore. La maggiorazione è ripetibile nei confronti di quest' ultimo; b) le associazioni o società di professionisti devono applicare la maggiorazione per la quota di competenza di ogni associato iscritto agli albi degli avvocati e procuratori. L' ammontare complessivo annuo delle maggiorazioni obbligatorie dovute alla Cassa dal singolo professionista è calcolato su una percentuale del volume d' affari dell' associazione o società pari alla percentuale degli utili spettanti al professionista stesso; c) gli iscritti alla Cassa sono annualmente tenuti a versare, a titolo di contributo integrativo, un importo minimo risultante dall' applicazione della percentuale ad un volume d' affari pari a quindici volte il contributo minimo di cui all' art. 10, secondo comma, dovuto per l' anno stesso; d) la maggiorazione percentuale è stabilita nella misura del 2%; e) il contributo integrativo non è soggetto all' IRPEF né all' IVA e non concorre alla formazione del reddito professionale.

5 Il signor Bozzi, ritenendo illegittima, perché contrastante con l' art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 77/388, l' istituzione del detto contributo integrativo, ha adito il Pretore di Milano per ottenere la restituzione delle somme versate a titolo di tale contributo. Il Pretore ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"Se l' art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE, del 17 maggio 1977, vada interpretato nel senso che fa sì che debba disapplicarsi la disciplina di uno Stato membro che istituisce, a carico degli avvocati e procuratori legali, un 'contributo integrativo' a favore della Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza per gli Avvocati e Procuratori legali, il cui imponibile è costituito dal corrispettivo dovuto dal cliente per la prestazione professionale, corrispettivo già assoggettato all'

*imposta sul valore aggiunto (IVA); 'contributo integrativo' , inoltre, da esporre in occasione dell' emissione di ciascuna fattura unitamente ed in aggiunta all' IVA da porre a carico del cliente; 'contributo integrativo' , infine, avente una funzione previdenziale soltanto attraverso il principio solidaristico e in favore della generalità degli avvocati e procuratori contribuenti, ma non nei confronti diretti del singolo contribuente, non essendo computabile ai fini pensionistici né ripetibile da chi l' ha versato in caso di mancata maturazione del diritto a pensione".*

*6 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale e in particolare delle disposizioni concernenti la Cassa di previdenza, dello svolgimento del procedimento e delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d' udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.*

*7 Con la sua questione pregiudiziale il giudice nazionale mira, in sostanza, a fare accertare se l' art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 77/388 osti all' istituzione o al mantenimento in vigore di un contributo avente le caratteristiche del contributo integrativo, istituito in Italia a favore della Cassa di previdenza ed a carico degli avvocati e dei procuratori legali.*

*8 Ai fini della soluzione della questione si deve anzitutto ricordare che l' art. 33 della sesta direttiva dispone che, "fatte salve le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere d' imposta sulla cifra d' affari".*

*9 Va poi rilevato che, secondo la costante giurisprudenza della Corte (v., da ultimo, sentenza 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkavit, Racc. pag. I-2217, punto 11 della motivazione), lo scopo del citato art. 33 consiste nell' evitare che vengano istituiti imposte, diritti e tasse i quali, per il fatto di colpire la circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo a quello che caratterizza l' IVA, compromettano il funzionamento del sistema comune dell' IVA. Devono in ogni caso essere considerati colpire la circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo a quello tipico dell' IVA le imposte, i diritti e le tasse che posseggono le caratteristiche essenziali dell' IVA.*

*10 Ne consegue che il citato art. 33 non osta al mantenimento in vigore o all' istituzione di tipi di imposte, diritti e tasse non aventi le caratteristiche essenziali dell' IVA.*

*11 Per stabilire se il divieto sancito dal citato art. 33 si applichi ad un contributo come il contributo integrativo di cui trattasi nella fattispecie occorre pertanto accertare se il detto onere possieda le caratteristiche essenziali dell' IVA e, quindi, se esso vada considerato imposta sulla cifra d' affari nel senso in cui tale espressione viene impiegata nell' art. 33.*

*12 A questo proposito va rilevato che, come la Corte ha già più volte precisato (v., in particolare, sentenze 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi, Racc. pag. 1343, punto 15 della motivazione; 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, Wisselink, Racc. pag. 2671, punto 18 della motivazione; 19 marzo 1991, causa C-109/90, Giant, Racc. pag. I-1385, punti 11 e 12 della motivazione; 31 marzo 1992, Dansk Denkavit, citata, punto 11 della motivazione), le caratteristiche essenziali dell' IVA sono le seguenti: l' IVA si applica in maniera generale ai negozi aventi ad oggetto beni o servizi; essa è proporzionale al prezzo di tali beni o servizi; essa è riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione; infine, essa colpisce il valore aggiunto dei beni e dei servizi giacché l' imposta dovuta in occasione di un negozio viene calcolata previa detrazione di quella pagata in occasione del negozio precedente.*

*13 Orbene, si deve constatare che un contributo come quello cui si riferisce il giudice di rinvio non possiede le summenzionate caratteristiche essenziali dell' IVA.*

14 In primo luogo, il contributo integrativo non costituisce un onere di carattere generale. Infatti, da un lato la legge n. 576/1980 riguarda solo gli avvocati e i procuratori legali e, dall' altro, la maggiorazione da essa prevista nell' art. 11 non si applica agli onorari corrispondenti a tutti i servizi forniti dagli avvocati e dai procuratori legali poiché, com' è stato precisato all' udienza, si applica solo all' attività forense. Inoltre, anche se, come risulta dal fascicolo, altri liberi professionisti sono assoggettati ad una normativa analoga, ciò non vale per tutte le categorie di liberi professionisti né per tutti coloro che forniscono servizi dietro corrispettivo.

15 In secondo luogo, il contributo integrativo non è sempre proporzionale al corrispettivo dovuto dal cliente per la prestazione professionale. Infatti, l' art. 11 della legge n. 576/1980, pur disponendo in via di principio che l' importo del contributo integrativo corrisponde ad una percentuale dei corrispettivi rientranti nel volume annuale di affari ai fini dell' IVA, prevede però due eccezioni di rilievo. La prima riguarda le associazioni e società di professionisti, per le quali il contributo integrativo è costituito da una percentuale degli utili spettanti al professionista interessato. E' evidente che in tal caso la base imponibile del contributo integrativo è determinata in base a parametri diversi dal prezzo del servizio pagato dal cliente. La seconda eccezione riguarda gli iscritti alla Cassa di previdenza il cui volume d' affari è inferiore ad un determinato importo e che devono pertanto versare un contributo minimo calcolato forfettariamente. Anche nel caso di tale categoria, che, come risulta dalle discussioni svoltesi dinanzi alla Corte, rappresenta il 25% degli avvocati e dei procuratori legali iscritti alla Cassa di previdenza, il contributo integrativo non è basato sul prezzo pagato per la prestazione del servizio.

16 In terzo luogo, il contributo integrativo, diversamente dall' IVA, è un onere riscosso in una sola fase. Esso, infatti, è dovuto solo al momento in cui l' avvocato o il procuratore legale emette la fattura a carico del cliente. Inoltre, esso non comporta meccanismi di detrazione poiché l' avvocato o il procuratore legale, che è tenuto a versare alla Cassa di previdenza il contributo integrativo fatturato al cliente, non ha il diritto di effettuare detrazioni connesse in qualsivoglia maniera al costo dei beni e dei servizi utilizzati nell' esercizio delle sue attività. Analogamente, ma inversamente, il cliente, se è soggetto all' IVA, può detrarre dall' imposta da lui dovuta l' IVA pagata in precedenza all' avvocato, ma non il contributo integrativo.

17 La questione del giudice a quo va pertanto risolta come segue: l' art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 77/388 dev' essere interpretato nel senso che esso non osta all' istituzione o al mantenimento in vigore di un contributo avente le caratteristiche del contributo integrativo a favore della Cassa di previdenza, istituito in Italia a carico degli avvocati e dei procuratori legali.

## **Decisione relativa alle spese**

### *Sulle spese*

18 Le spese sostenute dal governo italiano e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

*LA CORTE (Sesta Sezione),*

*pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Pretore di Milano con ordinanza 14 dicembre 1989, dichiara:*

*L' art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev' essere interpretato nel senso che esso non osta all' istituzione o al mantenimento in vigore di un contributo avente le caratteristiche del contributo integrativo a favore della Cassa di previdenza, istituito in Italia a carico degli avvocati e dei procuratori legali.*