

|

61996J0130

Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 17 settembre 1997. - Fazenda Pública contro Solisnor-Estaleiros Navais SA, con l'intervento di Ministério Público. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Supremo Tribunal Administrativo - Portogallo. - IVA - Art. 33 della sesta direttiva IVA - Mantenimento di imposte di registro - Imposta di bollo sul valore di contratti aventi ad oggetto la costruzione di una petroliera. - Causa C-130/96.

raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-05053

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Divieto di riscossione di altre imposte nazionali che abbiano il carattere di imposte sulla cifra d'affari - Scopo - Nozione di «imposte sulla cifra d'affari» - Portata - Imposta di bollo gravante solo su una parte delle operazioni economiche - Esclusione

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

Massima

Dato che l'art. 33 della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, si propone di impedire che il funzionamento del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto sia leso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscono i negozi commerciali in modo analogo all'imposta sul valore aggiunto, questa disposizione non osta al mantenimento di un'imposta nazionale la quale, presentando le caratteristiche di un'imposta di bollo riscossa su contratti di appalto e di fornitura di materiali o di qualsiasi bene di consumo, ma non applicandosi invece ad una parte importante delle operazioni economiche nello Stato membro interessato, non costituisce un'imposta generale poiché non è destinata a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato e non presenta quindi una caratteristica essenziale dell'imposta sul valore aggiunto.

Parti

Nel procedimento C-130/96,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Portogallo) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Fazenda Pública

e

Solisnor-Estaleiros Navais SA,

con l'intervento del Ministério Público,

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, pag. 1), nonché dell'art. 378 dell'Atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Spagna e della Repubblica portoghese e agli adattamenti dei Trattati (GU 1985, L 302, pag. 23),

LA CORTE

(Prima Sezione),

composta dai signori L. Sevón, presidente di sezione, P. Jann e M. Wathelet (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Léger

cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Fazenda Pública, dalla signora Maria Aldina Moreira, del foro di Lisbona;

- per la Solisnor-Estaleiros Navais SA, dall'avv. Manuel Rodrigues, del foro di Almada;

- per il governo portoghese, dai signori Luís Fernandes, direttore del servizio giuridico della direzione generale delle Comunità europee del ministero degli Affari esteri, e Rui Barreira, consigliere presso il centro studi giuridici della presidenza del Consiglio dei ministri, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori António Caeiro, consigliere giuridico, ed Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Solisnor-Estaleiros Navais SA, con l'avv. Manuel Rodrigues, del governo portoghese, rappresentato dal signor Luís Fernandes e dalla signora Ana César Machado, assistente presso la facoltà di giurisprudenza di Lisbona, in qualità d'agente, e della Commissione, rappresentata dal signor António Caeiro, all'udienza del 29 gennaio 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 marzo 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 28 febbraio 1996, pervenuta in cancelleria il 24 aprile seguente, il Supremo Tribunal Administrativo ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, 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»), nonché dell'art. 378 dell'Atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Spagna e della Repubblica portoghese e agli adattamenti dei Trattati (GU 1985, L 302, pag. 23; in prosieguo: l'«Atto di adesione»).

2 Tale questione è sorta nell'ambito di una controversia tra la Solisnor-Estaleiros Navais SA (in prosieguo: la «Solisnor») e la Fazenda Pública (erario) in merito alla liquidazione di un'imposta istituita, sotto forma di imposta di bollo, dall'art. 91 della Tabela Geral do Imposto do Selo (tariffa generale dell'imposta di bollo; in prosieguo: la «TGIS»).

3 Il 4 giugno 1992 la Solisnor versava un'imposta di bollo, per un importo pari a 43 586 400 scudi portoghesi (ESC), relativa ad un contratto d'appalto concluso, il 28 dicembre 1989, con la Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA, per la costruzione di una petroliera destinata al trasporto di petrolio greggio.

4 La Solisnor chiedeva poi l'annullamento di detta imposta dinanzi al Tribunal Tributário de Primeira Instância di Setúbal, il quale, con sentenza 21 marzo 1994, accoglieva la sua istanza, giudicando il tributo contrario all'art. 33 della sesta direttiva.

5 Ai sensi di quest'ultima disposizione, «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 di imposta sulla cifra d'affari».

6 La Fazenda Pública ha interposto appello avverso la pronuncia del Tribunal Tributário de Primeira Instância di Setúbal dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo, allegando che l'imposta di bollo non è un'imposta sulla cifra d'affari, di modo che essa non sarebbe contraria all'art. 33 della sesta direttiva.

7 Per parte sua la Solisnor ha affermato che l'imposta di bollo, alla luce delle sue caratteristiche di imposta generale sul consumo, proporzionale al prezzo dei servizi, è un'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi della citata disposizione, la qual cosa la renderebbe incompatibile con il sistema comune dell'IVA.

8 Emerge dagli atti che, ai sensi dell'art. 1 del regolamento sull'imposta di bollo, approvato con decreto 20 novembre 1926, n. 12700, il detto tributo si applica, in modo generale, a «tutti i documenti, libri, atti e contratti elencati nella TGIS». In particolare, conformemente all'art. 91 della TGIS, esso grava sui «contratti di appalto e fornitura di materiali o di qualsiasi bene di consumo». L'importo dell'imposta di bollo è calcolato in funzione di un'aliquota, che varia a seconda dell'oggetto del contratto, applicata al valore dell'atto.

9 L'art. 91 della TGIS è stato abrogato dall'art. 3 del decreto legge 18 giugno 1991, n. 223/91, il cui preambolo giustifica la soppressione degli articoli relativi ai contratti di appalto - tra i quali l'art. 91 - con la loro «incompatibilità con la funzione di imposizione generale sul consumo, affidata all'imposta sul valore aggiunto».

10 Nell'ordinanza di rinvio il Supremo Tribunal Administrativo rileva che il 28 dicembre 1989, data del fatto generatore d'imposta, l'art. 91 della TGIS era ancora in vigore, mentre la Repubblica portoghese era obbligata, sin dal 1^o gennaio 1989, conformemente all'art. 395 e all'allegato XXXVI, punto II, dell'Atto di adesione, ad adottare le misure necessarie per conformarsi alla sesta direttiva. Esso si chiede tuttavia se il mantenimento di un'imposta del genere non fosse autorizzato dall'art. 378 e dall'allegato XXXII dell'Atto di adesione, i quali permettono alla Repubblica portoghese di accordare una franchigia dall'imposta e di procedere a varie esenzioni.

11 Di conseguenza, esso ha ritenuto opportuno sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se un'imposta di bollo, avente le caratteristiche innanzi ricordate, debba essere qualificata come imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della citata sesta direttiva, fatto salvo eventualmente quanto disposto dall'art. 378 dell'Atto di adesione o da qualunque altra disposizione di diritto comunitario».

12 Con il suo quesito il giudice nazionale desidera sostanzialmente sapere se l'art. 33 della sesta direttiva osti al mantenimento di un'imposta nazionale che presenti le caratteristiche di un'imposta di bollo riscossa su contratti di appalto e di fornitura di materiali o di qualsiasi bene di consumo e avente come base imponibile il valore del contratto. In caso di soluzione affermativa, esso domanda se il mantenimento di un'imposta del genere sia autorizzato dall'art. 378 e dall'allegato XXXII dell'Atto di adesione o da una qualsiasi altra disposizione di diritto comunitario.

13 Secondo una giurisprudenza costante (v., in particolare, sentenze 27 novembre 1985, causa 295/84, *Rousseau Wilmot*, Racc. pag. 3759, punto 16; 7 maggio 1992, causa C-347/90, *Bozzi*, Racc. pag. I-2947, punto 9, e 16 dicembre 1992, causa C-208/91, *Beaulande*, Racc. pag. I-6709, punto 12), l'art. 33 della sesta direttiva lasciando liberi gli Stati membri di mantenere in vigore o di istituire determinati tributi, come le imposte indirette, a condizione che non si tratti di tributi aventi «il carattere di imposta sulla cifra d'affari», si propone di impedire che il funzionamento del sistema comune dell'IVA sia leso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscono i negozi commerciali in modo analogo all'IVA.

14 Devono in ogni caso essere considerati come provvedimenti del genere le imposte, i diritti e le tasse aventi le caratteristiche essenziali dell'IVA, pur se non identici a quest'ultima sotto tutti gli aspetti. Come la Corte ha già rilevato in più occasioni, tali caratteristiche sono le seguenti: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale a detti beni e servizi, a prescindere dal numero di operazioni effettuate; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione; infine, si applica sul valore aggiunto dei beni e dei servizi, in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione (v., in particolare, sentenze 3 marzo 1988, causa 252/86, *Bergandi*, Racc. pag. 1343, punto 15; 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, *Wisselink e a.*, Racc. pag. 2671, punto 18; 19 marzo 1991, causa C-

109/90, *Giant*, Racc. pag. I-1385, punti 11 e 12; 31 marzo 1992, causa C-200/90, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*, Racc. pag. I-2217, punto 11; *Bozzi*, già citata, punto 12, e *Beaulande*, già citata, punti 12 e 14).

15 Da quanto esposto discende che l'art. 33 della sesta direttiva non osta al mantenimento o all'introduzione di imposte di registro o di altri tipi di imposte, diritti e tasse, purché non presentino le caratteristiche essenziali dell'IVA.

16 Occorre quindi esaminare se un tributo del tipo di quello esaminato dal giudice a quo presenti siffatte caratteristiche.

17 A tal riguardo basti osservare che un'imposta di bollo, come quella descritta dal giudice a quo, non costituisce un'imposta generale poiché non è destinata a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato (v., in tal senso, sentenza *Beaulande*, già citata, punto 16). Infatti, secondo l'art. 1 del regolamento sull'imposta di bollo detta imposta si applica unicamente ai «documenti, libri, atti e contratti elencati nella TGIS» e, in particolare, ai sensi dell'art. 91 della TGIS, ai «contratti di appalto e fornitura di materiali o di qualsiasi bene di consumo», ad esclusione di una parte rilevante delle operazioni economiche nello Stato membro interessato, quali i contratti di prestazioni di servizi o i contratti di vendita di beni mobili, oggetto rispettivamente dei vecchi artt. 141 e 50, n. 1, lett. a), della TGIS, oggi abrogati.

18 Certo, si evince dagli atti che, all'origine, l'art. 91 della TGIS faceva parte di un sistema tributario destinato a gravare la generalità dei negozi relativi ai beni e ai servizi. Tuttavia, varie categorie di operazioni economiche sono state progressivamente escluse dalla sfera di applicazione di quest'ultimo mediante abrogazione di diversi articoli della TGIS, quali i già citati artt. 50, n. 1, lett. a), o 141, al momento dell'entrata in vigore del codice sull'IVA nell'ordinamento giuridico portoghese [v. art. 2, n. 2, lett. d), del decreto legge 26 dicembre 1984, n. 394-B/84, D.R., serie I, n. 297, quale modificato dalla legge 7 febbraio 1986, n. 3/86, D.R., serie I, n. 32].

19 Alla luce di tali circostanze e senza che occorra esaminare le altre sue caratteristiche, si deve dichiarare che un'imposta del tipo di quella esaminata dal giudice a quo non presenta una caratteristica essenziale dell'IVA.

20 Di conseguenza, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che l'art. 33 della sesta direttiva va interpretato nel senso che non osta al mantenimento di un'imposta nazionale la quale presenti le caratteristiche di un'imposta di bollo riscossa su contratti di appalto e di fornitura di materiali o di qualsiasi bene di consumo, ad esclusione di una parte importante delle operazioni economiche nello Stato membro interessato.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

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

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE

(Prima Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Supremo Tribunal Administrativo con ordinanza 28 febbraio 1996, 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso che non osta al mantenimento di un'imposta nazionale la quale presenti le caratteristiche di un'imposta di bollo riscossa su contratti di appalto e di fornitura di materiali o di qualsiasi bene di consumo, ad esclusione di una parte importante delle operazioni economiche nello Stato membro interessato.