

61988J0093

SENTENZA DELLA CORTE DEL 13 LUGLIO 1989. - WISSELINK & CO BV E ABEMIJ BV E HART NIBBRIG EN GREEVE BV ED ALTRI CONTRO STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: HOGE RAAD - PAESI BASSI. - PRIMA, SECONDA E SESTA DIRETTIVA SULL'IMPOSTA SULLA CIFRA D'AFFARI - IMPOSTA SPECIALE DI CONSUMO SULLE AUTOVETTURE. - CAUSE RIUNITE 93/88 E 94/88.

raccolta della giurisprudenza 1989 pagina 02671

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 interne che abbiano natura di imposte sulla cifra d'affari - Obiettivo - Nozione di "imposte sulla cifra d'affari" - Portata - Imposta straordinaria di consumo del tipo dell'imposta olandese detta Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's - Esclusione

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

Massima

L' art . 33 della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, che lascia libertà agli Stati membri di mantenere in vigore o di istituire talune imposte indirette, sempreché non si tratti di imposte "che hanno (...) il carattere di imposte sulla cifra d'affari", intende impedire che il funzionamento del sistema comune di IVA sia compromesso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi e che colpiscano le operazioni commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l' IVA . La portata particolare che ha nell' ambito dell' art . 33 la nozione di "imposte sulla cifra d'affari" dev' essere determinata alla luce di questo obiettivo .

Un' imposta straordinaria di consumo, come la Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's, che è riscossa nei Paesi Bassi, oltre l' imposta sul valore aggiunto contemplata dalle direttive

comunitarie, sulle autovetture da turismo e sui ciclomotori, all' atto della consegna o all' atto dell' importazione, non presenta le caratteristiche di un' imposta sulla cifra d' affari ai sensi della predetta norma, dato che :

- pur costituendo un' imposta di consumo la cui base imponibile è proporzionale al prezzo delle merci, non è tuttavia un' imposta generale, poiché colpisce solo due categorie di prodotti ben determinati;

- non grava sulla circolazione dei beni e dei servizi e non colpisce i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l' IVA, poiché si applica una sola volta, al momento della consegna da parte del fabbricante o dell' importazione, e viene poi interamente ripercossa nella fase di vendita successiva, senza che vi sia nuova imposizione;

- se, dopo essere stata versata, non è detraibile a monte, fa parte integrante del costo del veicolo e non grava più sui veicoli usati, diversi da quelli importati;

- si calcola su una base imponibile costituita dal prezzo di listino dell' autoveicolo, al netto dell' IVA, che, ove sia dovuta, è calcolata con riferimento alla contropartita effettivamente percepita dal fornitore, ivi compresa l' imposta straordinaria;

- non compromette d' altro canto, il funzionamento del sistema comune di imposta sul valore aggiunto poiché è riscossa parallelamente all' IVA, non già in sostituzione totale o parziale di quest' ultima .

Parti

Nei procedimenti riuniti 93/88 e 94/88,

aventi ad oggetto domande di pronunzie pregiudiziali poste alla Corte, a norma dell' art . 177, primo e terzo comma del trattato CEE, dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi, nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Wisselink en Co BV di Amsterdam, da un lato,

e

Staatssecretaris van Financiën dei Paesi Bassi, dall' altro,

nonché

Unità fiscale Abemij BV, Hart Nibbrig en Greeve BV ed altri di Sassenheim, da un lato,

e

Staatssecretaris van Financiën dei Paesi Bassi, dall' altro,

domande vertenti sull' interpretazione della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n . 227, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari (GU 71 pag . 1301), della seconda direttiva del Consiglio dell' 11 aprile 1967, n . 228, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari (GU 71 pag . 1303) nonché della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n . 388, 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))),

LA CORTE,

composta dai signori O . Due, presidente, T . Koopmans e R . Joliet, presidenti di sezione, Sir Gordon Slynn, G.F . Mancini, C.N . Kakouris, F.A . Schöckweiler, G.C . Rodríguez Iglesias e M . Díez de Velasco, giudici,

avvocato generale : J . Mischo

cancelliere : D . Loutherman, amministratore principale

viste le osservazioni presentate :

- per le parti Wisselink e Abemij, attrici nelle cause principali, dall' avv . D.G . van Vliet del foro di Amsterdam,

- per il governo dei Paesi Bassi, dal sig . E.F . Jacobs del Ministero degli affari esteri,

- per il governo del Regno Unito, dall' avv . J.A . Gensmantel del Treasury Solicitor' s Department,

- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig . H . Etienne, consigliere giuridico principale, e dal sig . B.J . Drijber, membro del suo servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d' udienza ed in esito alla fase orale del 12 aprile 1989,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale all' udienza del 27 aprile 1989,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con due sentenze del 9 marzo 1988, giunte alla Corte il successivo 17 marzo, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha sollevato, a norma dell' art . 177 del trattato CEE, delle questioni pregiudiziali vertenti sull' interpretazione della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 n . 227, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari (GU 71, pag . 1301), della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n . 228, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari (GU 71, pag . 1303), e della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n . 388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all' imposta sulla cifra d' affari ((sistema comune di imposte sul valore aggiunto : base imponibile uniforme (GU L 145, pag . 1))), in prosieguo : "prima, seconda e sesta direttiva ".

2 Dette questioni sono insorte nell' ambito di due liti, la società Wisselink en Co . BV (causa 93/88) e l' unità fiscale Abemij BV e a . (causa 94/88) contro Staatsecretaris van Financiën (segretario

di Stato alle finanze) dei Paesi Bassi, circa l' applicazione di un' imposta straordinaria, gravante sulla fornitura e sull' importazione di autovetture da turismo, da parte dello Stato olandese .

3 Emerge dal fascicolo che fino al 1° gennaio 1969, data di instaurazione del sistema di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo : l' "IVA "), l' imposta sull' entrata era riscossa nei Paesi Bassi secondo il sistema dell' imposta cumulativa a cascata con aliquote differenziate, la più alta delle quali era del 25%, applicata in particolare alla fornitura e all' importazione di autoveicoli (Wet op de Omzetbelasting del 1954). Questo sistema è stato sostituito da un regime che comprende, oltre l' imposta sul valore aggiunto contemplata dalle direttive comunitarie, un' imposta straordinaria di consumo sulle autovetture da turismo riscossa o all' atto della fornitura o all' atto dell' importazione (Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto' s; in prosieguo : la "BVB" o l' "imposta straordinaria "). Questa imposta è disciplinata dall' art . 50 della legge sull' imposta sulla cifra d' affari del 28 giugno 1968 (Wet op de Omzetbelasting, in prosieguo : "WOB ") e dell' art . 25 del decreto d' applicazione di detta legge del 1968 (Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting).

4 Poiché le attrici nella causa principale hanno sostenuto l' incompatibilità dell' imposta straordinaria con il diritto comunitario, il giudice nazionale adito ha deciso di sottoporre alla Corte due questioni pregiudiziali in ciascuna causa .

La prima, identica nelle due cause, è così formulata :

"Se la prima, la seconda e la sesta direttiva ostino alla riscossione di un' imposta speciale di consumo sulle autovetture come quella descritta nella domanda pregiudiziale ".

La seconda questione nella causa 93/88 è così formulata :

"In caso di soluzione affermativa della prima questione, se ne consegua che il soggetto passivo può, in base all' art . 17 della sesta direttiva, detrarre dall' imposta da lui dovuta l' imposta speciale di consumo sulle autovetture, addebitatagli nel modo descritto nella domanda, anche qualora la normativa nazionale non contempli detta detrazione ".

La seconda questione, nella causa 94/88, è del seguente tenore :

"In caso di soluzione affermativa della prima questione, se ne consegua che un' imposta speciale di consumo sulle autovetture come quella dovuta dall' interessato in forza della normativa olandese, per l' importazione di autovetture nel periodo al quale si riferisce la causa, non può affatto essere riscossa oppure dev' essere riscossa in relazione ad un diverso imponibile ".

5 Per una più ampia esposizione del contesto giuridico e degli antefatti della causa principale nonché delle osservazioni scritte sottoposte alla Corte si fa rinvio alla relazione d' udienza . Questi aspetti del fascicolo sono riportati in prosieguo solo nei limiti necessari per il ragionamento della Corte .

Sulla prima questione

6 Con la prima questione il giudice nazionale vuole sapere se le norme contenute nella prima, seconda e sesta direttiva ostino alla riscossione di un' imposta straordinaria di consumo sulle autovetture da turismo del genere della BVB .

7 Si deve ricordare a questo proposito, in via preliminare, che la prima e la seconda direttiva del Consiglio in data 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull' entrata, hanno obbligato gli Stati membri ad adottare un sistema di imposta sul valore aggiunto .

8 Agli Stati membri è stato quindi vietato di conservare in vigore in tutto o in parte e di restituire, in tutto o in parte, le imposte sull' entrata secondo il sistema dell' imposta cumulativa a cascata . Se

fosse stato consentito agli Stati membri di aggiungere all' IVA altre forme di imposta sull' entrata, sarebbero compromessi gli scopi che stanno all' origine del regime comune dell' imposta sul valore aggiunto .

9 Le attrici nella causa principale hanno sostenuto che la BVB costituiva una forma dissimulata della vecchia imposta olandese sull' entrata riscossa secondo il sistema cumulativo a cascata, incompatibile quindi con il sistema comune dell' IVA . A sostegno di questa tesi hanno svolto argomenti tratti dal contesto nel quale si colloca questa imposta rispetto al sistema fiscale olandese e ai lavori parlamentari preparatori dell' art . 50 della WOB .

10 E' però opportuno sottolineare che i motivi e le circostanze dell' adozione di un' imposta nazionale nell' ordinamento interno non possono avere incidenza sulla sua natura nei confronti del diritto comunitario . La compatibilità di un' imposta nazionale con il diritto comunitario non dipende infatti né dalla sua denominazione né dai provvedimenti legislativi interni coi quali essa è stata introdotta nell' ordinamento nazionale, bensì dalle sue caratteristiche oggettive .

11 A questo proposito è d' uopo constatare che l' imposta straordinaria in questione non viene riscossa in modo analogo a quello della vecchia imposta cumulativa a cascata . Infatti essa viene riscossa una sola volta, al momento della fornitura o dell' importazione . Non si può perciò considerare come parziale conservazione in vigore del vecchio sistema delle imposte cumulative a cascata .

12 E' opportuno sottolineare però che un' imposta nazionale, anche se non fosse riscossa secondo questo vecchio sistema, potrebbe risultare incompatibile con il diritto comunitario se ostacolasse la piena efficacia del sistema comune dell' IVA, istituito dalla prima e dalla seconda direttiva dell' 11 aprile 1967 e completato in particolare dalla sesta direttiva del 17 maggio 1977, la quale, pur sostituendo la seconda direttiva, ha ulteriormente precisato e rafforzato la struttura e le modalità d' applicazione del sistema comune di IVA .

13 Il diritto comunitario non comporta però, nel suo stato attuale, alcuna disposizione specifica mirante ad escludere o a limitare la facoltà degli Stati membri di istituire imposte diverse da quelle sull' entrata . Questa facoltà è espressamente confermata dall' art . 33 della sesta direttiva, a norma del quale "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 ".

14 Come la Corte ha precisato nella sentenza 8 luglio 1986 (Kerrutt / Finanzamt Moenchengladbach-Mitte, causa 73/85, Racc . pag . 2219), emerge da questa disposizione che il diritto comunitario ammette l' esistenza di regimi fiscali in concorrenza con l' IVA . Gli Stati membri possono quindi istituire imposte che non abbiano la natura di imposta sull' entrata anche allorché, come nella causa principale, la loro riscossione si risolve in un cumulo con l' IVA per la stessa operazione .

15 Per la soluzione del primo quesito occorre dunque accertare se l' imposta straordinaria in questione, come definita nell' ordinanza di rinvio, vada considerata un' imposta sull' entrata ai sensi dell' art . 33 della stessa direttiva .

16 Si deve ricordare a questo proposito che, secondo la sentenza 27 novembre 1985 (Rousseau Wilmot, causa 295/84, Racc . pag . 3759) la nozione di "imposta sulla cifra d' affari" ha portata particolare nell' ambito dell' art . 33 della stessa direttiva . La Corte ha dichiarato che, per risolvere la questione ad essa sottoposta, la portata dell' art . 33 andava determinata alla luce della funzione di questa disposizione nell' ambito del sistema armonizzato dell' imposta sull' entrata sotto forma di sistema comune d' imposta sul valore aggiunto .

17 Dalla stessa sentenza emerge che l' art . 33 della sesta direttiva, che lascia libertà agli Stati membri di mantenere in vigore o di istituire talune imposte indirette, sempreché non si tratti di imposte "che hanno (...) il carattere di imposte sulla cifra d' affari", ha lo scopo di impedire che il funzionamento del sistema comune di IVA sia compromesso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi e che colpiscano le operazioni commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l' IVA .

18 Come la Corte ha dichiarato, specie nelle sentenze 27 novembre 1985 e 3 marzo 1988 (Rousseau Wilmot, causa 295/84, già ricordata, e Bergandi, causa 252/86, Racc . pag . 1343), il principio del sistema comune dell' IVA consiste, in forza dell' art . 2 della prima direttiva, nell' applicare ai beni e ai servizi, fino alla fase della vendita al minuto, un' imposta generale di consumo esattamente proporzionale ai prezzi dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero di passaggi effettuati nelle fasi di produzione e di distribuzione precedenti la fase gravata da imposta . Tuttavia, a ciascun passaggio l' imposta sul valore aggiunto si può esigere solo previa detrazione dell' IVA che ha gravato direttamente sul costo dei vari fattori che compongono il prezzo; il sistema delle detrazioni è disciplinato dall' art . 17, n . 2, della sesta direttiva, in modo che i soggetti passivi siano autorizzati a detrarre dall' IVA da essi dovuta gli importi dell' IVA che già hanno gravato sui beni a monte .

19 Si deve perciò stabilire se la riscossione della BVB comprometta il funzionamento del sistema comune di IVA nella fase attuale del processo di armonizzazione fiscale comunitaria in quanto grava sulle autovetture da turismo in modo analogo a quello che caratterizza l' IVA .

20 A questo proposito si deve constatare, da un lato, che la BVB, pur costituendo una tassa di consumo la cui base imponibile è proporzionale al prezzo delle autovetture da turismo, non costituisce tuttavia un' imposta generale, poiché colpisce solo due categorie di prodotti ben determinati, cioè le autovetture da turismo e le motociclette . D' altra parte essa non grava sulla circolazione dei beni e dei servizi e non colpisce i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l' IVA, poiché si applica una sola volta, al momento della fornitura da parte del fabbricante o dell' importazione e viene poi interamente ripercossa nella fase di vendita successiva, senza che vi sia nuova imposizione . Inoltre, se la BVB versata non è detraibile a monte, fa parte integrante del costo del veicolo, e i veicoli usati, diversi da quelli importati, non sono più soggetti alla BVB . D' altro canto, la BVB non compromette il funzionamento del sistema comune di IVA, poiché è riscossa parallelamente all' IVA, non già in sostituzione totale o parziale di questa . Infine, la base imponibile della BVB è il prezzo di listino dell' autoveicolo, al netto da IVA, e allorché questa è dovuta, l' IVA si calcola sulla contropartita effettivamente percepita dal fornitore, ivi compresa la BVB .

21 Queste considerazioni mettono in luce che un' imposta come quella cui si richiama il giudice nazionale non possiede le caratteristiche di un' imposta sull' entrata ai sensi dell' art . 33 della sesta direttiva .

22 D' altra parte è d' uopo sottolineare che i problemi sollevati dalle presenti liti sono molto diversi da quelli che hanno originato le sentenze della Corte 10 aprile 1984 (Commissione / Regno del Belgio causa 324/82, Racc . pag . 1861) e 4 febbraio 1988 (Commissione / Regno del Belgio 391/85, Racc . pag . 579). Infatti, nella sentenza 10 aprile 1984 la Corte ha dichiarato che la sesta direttiva ostava al mantenimento del prezzo di listino degli autoveicoli come base imponibile per il

calcolo dell' IVA . Nella sentenza 4 febbraio 1988 la Corte ha deciso che l' obbligo di dar esecuzione alla prima sentenza impediva l' adozione di una tassa d' immatricolazione sulle autovetture nuove e sui veicoli misti nuovi, il cui valore imponibile era costituito dal prezzo di listino e per la quale si concedeva l' esenzione per l' importo assunto come base imponibile per il calcolo dell' IVA alla fornitura o all' importazione dell' autoveicolo, dato che questa normativa presupponeva, di fatto, la conservazione del prezzo di listino come base imponibile delle autovetture nuove e degli autoveicoli misti nuovi . La BVB costituisce invece un' imposta indipendente dall' IVA e fa sempre parte della base imponibile di questa .

23 Le attrici nella causa principale hanno infine del pari ricordato la riserva enunciata nell' art . 33 "fatte salve le altre disposizioni comunitarie", sostenendo che la riscossione della BVB era incompatibile con l' art . 95 del trattato .

24 A questo proposito si deve osservare che emerge dalle considerazioni esposte dai giudici proponenti che quest' imposta, che grava in modo uguale sulle autovetture importate e su quelle di origine nazionale, non implica alcun effetto discriminatorio o protettivo . Quest' imposta non è dunque incompatibile con l' art . 95 del trattato .

25 Di conseguenza si deve risolvere la prima questione sollevata nelle due cause dallo Hoge Raad dichiarando che "le norme contenute nella prima, seconda e sesta direttiva non ostano alla riscossione di un' imposta straordinaria di consumo sulle autovetture da turismo quale la BVB ".

Sulla seconda questione

26 Data la soluzione fornita alla prima questione, la seconda questione in entrambe le cause è priva di effetto .

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

27 Le spese sostenute dal governo dei Paesi Bassi, dal governo del Regno Unito e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non sono ripetibili . Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice di merito, al quale spetta quindi statuire sulle spese .

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni ad essa sottoposte dallo Hoge Raad dei paesi Bassi, con sentenza 9 maggio 1988, dichiara :

Le norme contenute nella prima, seconda e sesta direttiva non ostano alla riscossione di un' imposta straordinaria di consumo sulle autovetture da turismo quale la Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto' s .