

|

## 61996J0318

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 19 febbraio 1998. - SPAR Österreichische Warenhandels AG contro Finanzlandesdirektion für Salzburg. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Verwaltungsgerichtshof - Austria. - Articolo 33 della Sesta direttiva - Imposte sulla cifra d'affari - Imposta camerale ("Kammerumlage"). - Causa C-318/96.

*raccolta della giurisprudenza 1998 pagina I-00785*

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 aventi il carattere d'imposte sulla cifra d'affari - Obiettivo - Nozione di «imposte sulla cifra d'affari» - Portata - Riscossione di un contributo destinato al finanziamento delle Camere di commercio - Esclusione*

*(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, artt. 17, n. 2, e 33)*

### Massima

*La sesta direttiva del Consiglio 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, e, in particolare, gli artt. 17, n. 2, e 33 della medesima, non osta a un contributo destinato al finanziamento delle Camere di commercio, dovuto dai membri di queste ultime la cui cifra d'affari supera un determinato importo, calcolato, in linea di principio, in base all'imposta sul valore aggiunto compresa nel prezzo dei beni e dei servizi loro forniti, e che non è deducibile dall'imposta sul valore aggiunto dovuta dagli stessi per le operazioni commerciali da essi effettuate.*

*Infatti, un contributo del genere non grava sulla circolazione dei beni e dei servizi né sui negozi commerciali in modo paragonabile a quello tipico dell'imposta sul valore aggiunto. Da un lato, esso non è calcolato in funzione delle forniture di beni, prestazioni di servizi e importazioni effettuate dal soggetto passivo, bensì al contrario in funzione di quelle compiute per conto del medesimo dai suoi fornitori, e la sua base imponibile non è costituita, di conseguenza, dall'importo riscosso o da riscuotere quale contropartita delle operazioni economiche da esso effettuate, e, dall'altro, esso non si applica a tutte le fasi della produzione e della distribuzione e, in particolare, non incide sulla*

*fase finale della vendita al consumatore.*

## **Parti**

*Nel procedimento C-318/96,*

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

*SPAR Österreichische Warenhandels AG*

*e*

*Finanzlandesdirektion für Salzburg,*

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

**LA CORTE**

*(Quinta Sezione),*

*composta dai signori C. Gulmann, presidente di sezione, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet (relatore), P. Jann e L. Sevón, giudici,*

*avvocato generale: S. Alber*

*cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore*

*viste le osservazioni scritte presentate:*

*- per il governo austriaco, dal signor Wolf Okresek, Ministerialrat presso la Cancelleria, in qualità di agente;*

*- per il governo tedesco, dal signor Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente;*

*- per il governo italiano, dal professor Umberto Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor Gianni de Bellis, avvocato dello Stato;*

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

*vista la relazione d'udienza,*

*sentite le osservazioni orali della Finanzlandesdirektion für Salzburg, rappresentata dai signori Helmut Huber, Abteilungsleiter presso la Finanzlandesdirektion für Salzburg, e Peter Quantschnigg, Abteilungsleiter presso il Ministero federale delle Finanze, in qualità di agenti, del governo austriaco, rappresentato dal signor Wolf Okresek, assistito dal professore Hans-Georg Ruppe, del governo italiano, rappresentato dal signor Gianni de Bellis, e della Commissione, rappresentata dal signor Jürgen Grunwald, all'udienza del 9 ottobre 1997,*

*sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 novembre 1997,*

*ha pronunciato la seguente*

*Sentenza*

## **Motivazione della sentenza**

*1 Con ordinanza 18 settembre 1996, pervenuta alla Corte il 30 settembre seguente, il Verwaltungsgerichtshof ha proposto, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 17 e 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 di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).*

*2 Tali questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra la SPAR Österreichische Warenhandels AG (in prosieguo: la «SPAR») e la Finanzlandesdirektion für Salzburg in merito all'assoggettamento della detta società alla «Kammerumlage» (imposta camerale) di cui all'art. 57, nn. 1-6, dello Handelskammergesetz (legge austriaca in materia di Camere di commercio, BGBl n. 182/1946; in prosieguo; lo «HKG»), comunemente denominata «Kammerumlage 1» (in prosieguo: la «KU 1»).*

*3 La KU 1 costituisce uno dei contributi destinati al finanziamento delle Camere di commercio e della Camera di commercio federale.*

*4 Essa grava sui membri delle Camere di commercio, vale a dire su tutte le persone fisiche o giuridiche nonché su tutte le società in nome collettivo o a scopo di lucro le quali svolgono, in maniera autonoma, attività imprenditoriali di natura artigianale, industriale, commerciale, nonché nei settori della finanza, del credito, delle assicurazioni, del trasporto o del turismo, e il cui fatturato è superiore a 2 milioni di scellini austriaci (ÖS).*

*5 A norma dell'art. 57, n. 1, dello HKG, la KU 1 è calcolata in funzione dell'utilizzazione dei servizi delle Camere di commercio da parte delle imprese membri nonché del rapporto tra l'ammontare del contributo e la differenza tra i prezzi d'acquisto e di vendita dell'impresa.*

*6 La sua base imponibile è costituita, in linea di principio, dagli importi «dovuti a titolo di imposta sul valore aggiunto [in prosieguo: l'IVA] sulle forniture o sulle altre prestazioni fornite al membro della Camera di commercio per la sua impresa da terzi imprenditori, ad eccezione di quelli dovuti, a tale titolo, sulle cessioni d'impresa» e dagli importi «dovuti dal membro della Camera di commercio a titolo di IVA sulle importazioni o gli acquisti intracomunitari di beni per la sua impresa». Una base imponibile particolare è tuttavia prevista per gli istituti di credito e le società di assicurazione.*

7 L'aliquota del contributo, che non può superare il 4,3% della base imponibile, è fissata dalla Camera di commercio federale. Per il periodo di cui trattasi nella causa a qua, l'aliquota della KU 1 era pari al 3,9%.

8 La riscossione della KU 1 viene effettuata dagli uffici delle imposte secondo le modalità previste per la riscossione dell'IVA.

9 La SPAR ha adito il Verwaltungsgerichtshof chiedendo l'annullamento della decisione con la quale essa è stata assoggettata alla detta imposta. Essa afferma, in particolare, che la KU 1 è contraria all'art. 33 della sesta direttiva, ai sensi 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».

10 Il Verwaltungsgerichtshof chiede anzitutto se la KU 1 sia compatibile con l'art. 17 della sesta direttiva, il cui n. 2 prevede in sostanza che il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta per i beni e servizi impiegati ai fini di sue operazioni soggette all'imposta. Ebbene, il giudice a quo rileva a tal proposito che la KU 1 è basata sull'IVA dovuta o assolta per i beni o i servizi forniti all'imprenditore, che non è deducibile dall'IVA esigibile da quest'ultimo e che può, sotto questo aspetto, essere considerata come un aumento dell'IVA versata a monte, non deducibile dall'IVA dovuta dal suddetto imprenditore. Esso osserva inoltre che questa impossibilità di operare una deduzione si ripropone in tutte le fasi del processo di produzione e di distribuzione, poiché la KU 1 è esigibile da tutti gli imprenditori che partecipano al detto processo.

11 Il Verwaltungsgerichtshof si interroga poi sulla compatibilità della KU 1 con l'art. 33 della sesta direttiva. A sua parere, la KU 1 non è analoga all'IVA, poiché non è basata sul valore aggiunto dell'attività dell'imprenditore. Tuttavia, la KU 1 gli sembra atta a perturbare il sistema comune dell'IVA in quanto limita le possibilità di deduzione introdotte da quest'ultimo e accresce così, in linea generale, l'importo dell'IVA.

12 In considerazione dei dubbi da esso nutriti, il giudice a quo ha deciso di proporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 17 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 di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, vieti ad uno Stato membro di riscuotere un tributo che, secondo un'aliquota fissa, si calcola in base ai seguenti parametri:

a) l'imposta sulla cifra d'affari dovuta per le forniture o per altre prestazioni effettuate da terze imprese al soggetto passivo per la sua impresa, eccezion fatta per le ipotesi fondate sulle cessioni dell'impresa, e

b) l'imposta sulla cifra d'affari dovuta dal soggetto passivo per l'importazione di oggetti destinati alla sua impresa o per gli acquisti effettuati per la sua impresa all'interno della Comunità.

2) Se l'art. 33 della direttiva 77/388/CEE vieti la riscossione di un tributo quale quello definito sub 1».

Sulle questioni pregiudiziali

13 Con le sue due questioni, che è opportuno esaminare contestualmente, il giudice a quo chiede in sostanza se la sesta direttiva e, in particolare, gli artt. 17, n. 2, e 33 della medesima, osti a un contributo avente le caratteristiche della KU 1, dovuto dai membri delle Camere di commercio la cui cifra d'affari supera un determinato importo, calcolato, in linea di principio, in base all'IVA compresa nel prezzo dei beni e dei servizi loro forniti, e che non è deducibile dall'IVA dovuta dagli stessi per le operazioni commerciali da essi effettuate.

14 La Finanzlandesdirektion für Salzburg e i governi austriaco, tedesco e italiano ritengono che la sesta direttiva non osti a un contributo siffatto. Essi affermano che un contributo di questo tipo non è un'imposta sulle cifre d'affari, vietata dall'art. 33 della sesta direttiva, poiché non è paragonabile all'IVA e non altera il sistema di deduzioni previsto dall'art. 17 della sesta direttiva.

15 La Commissione ritiene viceversa che la sesta direttiva osti a un contributo siffatto, che deve essere considerato come un'imposta sulla cifra d'affari, proibita dall'art. 33 della sesta direttiva, e che altera il sistema di deduzioni previsto dall'art. 17 della medesima.

16 A tal proposito, occorre ricordare gli scopi perseguiti mediante l'istituzione di un sistema comune dell'IVA.

17 Dai `considerando' della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301; in prosieguo: la «prima direttiva»), si ricava che l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul fatturato deve consentire di instaurare un mercato comune che implichi una concorrenza non alterata ed abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno eliminando differenze di oneri fiscali che possono alterare la concorrenza ed ostacolare gli scambi.

18 L'istituzione di un sistema comune di IVA è stata realizzata con la seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 71, pag. 1303; in prosieguo: la «seconda direttiva») e con la sesta direttiva. Questo sistema doveva contribuire allo scopo così definito introducendo, su basi comuni a tutti gli Stati membri, un'imposta generale sui consumi gravante sulle cessioni di beni, sulle prestazioni di servizi e sulle importazioni di beni in proporzione al loro prezzo, indipendentemente dal numero dei passaggi fino al consumatore finale, giacché l'imposta colpisce ogni volta solo il valore aggiunto e va, in definitiva, a carico del consumatore finale.

19 Per conseguire lo scopo dell'uguaglianza di tassazione dello stesso negozio, indipendentemente dallo Stato membro nel quale viene effettuato, il sistema comune di IVA doveva sostituire, secondo la motivazione della seconda direttiva, le imposte sull'entrata in vigore nei vari Stati membri.

20 In quest'ordine di idee l'art. 33 della sesta direttiva consente il mantenimento o l'istituzione da parte di uno Stato membro di imposte, diritti e tasse gravanti sulle forniture di beni, sulle prestazioni di servizi o sulle importazioni solo se non hanno la natura di imposte sulla cifra d'affari (v. sentenza 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi, Racc. pag. 1343, punto 10).

21 Viceversa, il diritto comunitario non contiene nello stato attuale alcuna disposizione specifica diretta ad escludere o limitare il potere degli Stati membri di istituire imposte, diritti o tasse diversi dalle imposte sulla cifra d'affari (sentenza 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, *Wisselink e a.*, Racc. pag. 2671, punto 13). Dall'art. 33 della sesta direttiva si può persino evincere che il diritto comunitario ammette l'esistenza di regimi fiscali in concorrenza con l'IVA (v. sentenze 8 luglio 1986, causa 73/85, *Kerrutt*, Racc. pag. 2219, punto 22; *Wisselink e a.*, citata, punto 14, e 19 marzo 1991, causa C-109/90, *Giant*, Racc. pag. I-1385, punto 9).

22 Per valutare se un tributo, un diritto o una tassa abbia la natura di imposta sul fatturato, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, occorre in particolare verificare se esso abbia l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune di IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA (v. sentenze 27 novembre 1985, causa 295/84, *Rousseau Wilmot*, Racc. pag. 3759; *Bergandi*, citata, punto 14; *Giant*, citata, punto 11; 17 settembre 1997, causa C-347/95, *UCAL*, Racc. pag. I-4911, punto 33; causa C-28/96, *Fricarnes*, Racc. pag. I-4939, punto 37, e causa C-130/96, *Solisnor-Estaleiros Navais*, Racc. pag. I-5053, punto 13). La Corte ha precisato a questo proposito che in ogni caso devono essere considerati gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi allo stesso modo dell'IVA le imposte, i diritti e le tasse che presentano le caratteristiche essenziali dell'IVA (sentenze 31 marzo 1992, causa C-200/90, *Dansk Denkvit e Poulsen Trading*, Racc. pag. I-2217, punto 11; *UCAL*, punto 33; *Fricarnes*, punto 37, e *Solisnor-Estaleiros Navais*, punto 14, citate).

23 Secondo la costante giurisprudenza della Corte (v., in particolare, le citate sentenze *Rousseau Wilmot*, punto 15, *Bergandi*, punto 15, *Wisselink e a.*, punto 18, e *Giant*, punto 12), il principio del sistema comune dell'IVA consiste, ai sensi 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 di imposta. Tuttavia, a ciascun passaggio, l'IVA 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 d'IVA che hanno già gravato sui beni o sui servizi a monte.

24 Ebbene, un contributo del tipo della KU 1 non grava sulla circolazione dei beni e dei servizi né sui negozi commerciali in modo paragonabile a quello tipico dell'IVA.

25 In primo luogo, il contributo nazionale di cui trattasi nella causa principale non è calcolato in funzione delle forniture di beni, prestazioni di servizi e importazioni effettuate dal soggetto passivo, bensì al contrario in funzione di quelle compiute per conto del medesimo dai suoi fornitori. La KU 1 è determinata infatti in base all'importo dovuto e dal soggetto passivo in relazione ai beni e ai servizi acquistati ai fini di sue operazioni economiche.

26 In secondo luogo, la base imponibile di un contributo avente le caratteristiche della KU 1 non è costituita, di conseguenza, dall'importo riscosso o da riscuotere quale contropartita delle operazioni economiche effettuate dal soggetto passivo. Il contributo non è nemmeno proporzionale al prezzo dei beni e servizi offerti dal soggetto passivo, come rilevato dall'avvocato generale nei paragrafi 43 e 44 delle sue conclusioni.

27 In ultimo, un contributo come la KU 1 non si applica a tutte le fasi della produzione e della distribuzione. In particolare, esso non incide sulla fase finale della vendita al consumatore, come rilevato dall'avvocato generale, nei paragrafi 52 e 53 delle sue conclusioni.

*28 Occorre inoltre osservare che, poiché la KU 1 non presenta le caratteristiche essenziali dell'IVA, l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva non impone che il soggetto passivo possa dedurla dall'imposta da lui dovuta.*

*29 Alla luce di quanto esposto, occorre risolvere le questioni proposte dichiarando che la sesta direttiva e, in particolare, gli artt. 17, n. 2, e 33 della medesima, non osta a un contributo avente le caratteristiche della KU 1, dovuto dai membri delle Camere di commercio la cui cifra d'affari supera un determinato importo, calcolato, in linea di principio, in base all'IVA compresa nel prezzo dei beni e dei servizi loro forniti, e che non è deducibile dall'IVA dovuta dagli stessi per le operazioni commerciali da essi effettuate.*

## **Decisione relativa alle spese**

*Sulle spese*

*30 Le spese sostenute dai governi austriaco, tedesco e italiano, nonché 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**

*(Quinta Sezione),*

*pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Verwaltungsgerichtshof, con ordinanza 18 settembre 1996, dichiara:*

*La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, e, in particolare, gli artt. 17, n. 2, e 33 della medesima, non osta a un contributo avente le caratteristiche della Kammerumlage, disciplinata dall'art. 57, nn. 1-6, dello Handelskammergesetz, dovuto dai membri delle Camere di commercio la cui cifra d'affari supera un determinato importo, calcolato, in linea di principio, in base all'IVA compresa nel prezzo dei beni e dei servizi loro forniti, e che non è deducibile dall'IVA dovuta dagli stessi per le operazioni commerciali da essi effettuate.*