

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

7 agosto 2018 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 401 – Imposte nazionali aventi il carattere di imposte sul volume d'affari – Divieto – Nozione di "imposta sul volume d'affari" – Imposta locale sulle vendite – Caratteristiche essenziali dell'IVA – Insussistenza»

Nella causa C-475/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Riigikohus (Corte suprema, Estonia), con decisione del 1° agosto 2017, pervenuta in cancelleria l'8 agosto 2017, nel procedimento

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

contro

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Rosas, presidente di sezione, C. Toader (relatore) ed E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Viking Motors AS, la TKM Beauty Eesti OÜ, la TKM King AS, la Kaubamaja AS e la Selver AS, da E. Talur e L. Naaber-Kivisoo, vandeadvokaadid;
- per la Tallinna linn, da T. Pikamäe, vandeadvokaat;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitis e K. Toomus, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la Viking Motors AS, la TKM Beauty Eesti OÜ, la TKM King AS, la Kaubamaja AS e la Selver AS e, dall'altro, la Tallinna linn (città di Tallin, Estonia) e la Maksu- ja Tolliamet (amministrazione fiscale e doganale, Estonia) (in prosieguo: l'«amministrazione fiscale») in merito al rimborso dell'imposta sulle vendite versata dalle suddette società.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Sesta direttiva

3 L'articolo 33, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991 (GU 1991, L 376, pag. 1) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), così dispone:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, le disposizioni, della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, impost[e] 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, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

Direttiva IVA

4 I considerando 4 e 7 della direttiva IVA recitano:

«(4) La realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario.

(...)

(7) Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione».

5 L'articolo 401 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Ferme restando 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 qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

Diritto estone

6 Nella sua versione applicabile al procedimento principale, la kohalike maksude seadus (legge sulle imposte locali) attribuiva agli enti territoriali il diritto di introdurre un'imposta sulle vendite quale imposta locale.

7 L'articolo 8 di tale legge prevedeva quanto segue:

«(1) Sono tenuti al versamento dell'imposta sulle vendite gli imprenditori individuali e le persone giuridiche titolari di una licenza di esercizio del commercio o di fornitura di servizi nel territorio del comune o della città. L'imposta sulle vendite è versata, in funzione della sede dell'impresa, dai commercianti ai sensi della kaubandustegevuse seadus [(legge sulle attività commerciali)] iscritti nel registro delle attività economiche e che esercitano la loro attività nel settore del commercio al dettaglio, della ristorazione o dei servizi.

(2) L'imposta sulle vendite viene riscossa sul valore, compreso nel prezzo di vendita, dei beni o dei servizi venduti dal soggetto passivo nel territorio del comune o della città. Prezzo di vendita dei beni e dei servizi ai sensi della presente legge è il valore imponibile del volume d'affari (...), previsto dalla käibemaksuseadus [(legge relativa all'imposta sul volume d'affari)], al netto dell'imposta sulle vendite.

(3) L'aliquota dell'imposta sulle vendite è fissata dal consiglio comunale o cittadino, ma non può superare l'1% del valore, contenuto nel prezzo di vendita, dei beni e dei servizi di cui al paragrafo 2.

(4) Il periodo d'imposta dell'imposta sulle vendite è il trimestre.

(5) Il soggetto passivo è tenuto a:

1) calcolare l'imposta sulle vendite sul valore della merce e dei servizi da esso venduti nel territorio del comune o della città applicando l'aliquota fissata nel regolamento tributario del consiglio comunale o della città;

2) presentare all'autorità fiscale indicata nel regolamento del consiglio comunale o della città, per ogni trimestre ed entro il 20° giorno del mese successivo, la dichiarazione relativa al volume d'affari prevista dal Ministro delle finanze ai fini dell'imposta sulle vendite;

3) versare a bilancio dell'ente locale l'imposta sulle vendite entro la scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione.

6) L'amministrazione comunale o della città può concedere agevolazioni ed esenzioni relativamente all'imposta sulle vendite, alle condizioni e con le procedure stabilite dal consiglio comunale o della città».

8 Con il regolamento n. 45, del 17 dicembre 2009, relativo all'imposta sulle vendite di Tallin (in prosieguo: il «regolamento n. 45»), il Tallinna Linnavolikogu (consiglio della città di Tallin, Estonia) ha introdotto un'imposta sulle vendite, ai sensi dell'articolo 8 della legge sulle imposte locali. Tale imposta è entrata in vigore il 1° gennaio 2010 ed è stata applicata fino al 1° gennaio 2012.

9 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, del regolamento n. 45, tale imposta veniva riscossa sui beni venduti e sui servizi forniti ad ogni persona fisica nel territorio della città di Tallin o a partire da tale territorio, nel settore del commercio al dettaglio, della ristorazione e dei servizi.

10 L'articolo 2 di tale regolamento, intitolato «Soggetto passivo», così disponeva:

«Sono soggetti passivi i commercianti ai sensi della kaubandustegevuse seadus [(legge sulle attività commerciali)] che soddisfino ciascuna delle seguenti condizioni:

- 1) il commerciante è iscritto nel registro delle attività economiche;
- 2) il luogo di stabilimento del commerciante si trova nel territorio della città di Tallinn, in base ai dati contenuti nel registro delle attività economiche;
- 3) il commerciante esercita la propria attività nel settore del commercio al dettaglio, della ristorazione o dei servizi».

11 Ai sensi dell'articolo 4 del suddetto regolamento, intitolato «Aliquota dell'imposta», l'aliquota dell'imposta sulle vendite corrispondeva all'1% del valore imponibile dei beni e dei servizi di cui all'articolo 1, paragrafo 2, dello stesso.

12 L'articolo 41 del medesimo regolamento, rubricato «Momento in cui sorge l'obbligo di pagare l'imposta», così recitava:

«(1) L'obbligo di pagare l'imposta sorge nel momento in cui viene effettuata la prima delle seguenti operazioni:

- 1) spedizione o messa a disposizione del bene o prestazione del servizio all'acquirente;
- 2) ricevimento del pagamento totale o parziale per il bene o per il servizio.

(2) In caso di prestazione di servizi nell'ambito di un rapporto contrattuale permanente, l'obbligo di pagare l'imposta sorge nel corso del periodo d'imposta durante il quale termina il periodo in cui sia stata emessa una fattura o sia stato concordato un pagamento per la prestazione di servizi, in funzione dell'operazione effettuata per prima.

(3) Affinché sorga l'obbligo di pagare l'imposta, gli imprenditori individuali che utilizzano un regime di contabilità per cassa possono fare riferimento al momento del ricevimento del pagamento per il bene o per il servizio».

13 L'articolo 42, paragrafo 1, del regolamento n. 45 prevedeva quanto segue:

«Il valore imponibile di un bene o di un servizio da assoggettare all'imposta sulle vendite è il prezzo di vendita del bene o del servizio o qualsiasi altro corrispettivo (al netto dell'IVA), ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, che il cedente del bene o il prestatore del servizio abbia ricevuto o riceva dall'acquirente del bene o dal destinatario del servizio o da un terzo per il bene o per il servizio».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

14 Le ricorrenti nel procedimento principale, ritenendo di aver indebitamente versato l'imposta sulle vendite introdotta dal regolamento n. 45, hanno trasmesso alla Tallinna Ettevõtlusamet (Agenzia di Tallinn per l'imprenditoria, Estonia) dichiarazioni di rettifica relative agli ultimi tre trimestri dell'anno 2010 e ai quattro trimestri dell'anno 2011, nonché richieste di rimborso degli importi già versati a titolo di tale imposta.

15 In risposta, l'Agenzia di Tallin per l'imprenditoria ha ritenuto che le ricorrenti nel procedimento principale dovessero essere assoggettate alla suddetta imposta sulle vendite ed ha fissato, con avvisi di accertamento, l'importo di tale imposta dovuto da ciascuna di esse, accogliendo solo parzialmente le loro richieste di rimborso.

16 Le ricorrenti nel procedimento principale si sono dunque rivolte all'amministrazione fiscale, la quale ha tuttavia confermato, in sostanza, che queste ultime erano debtrici dell'imposta sulle vendite.

17 Considerando, in particolare, che l'imposta sulle vendite fosse contraria all'articolo 401 della direttiva IVA, la Viking Motors, la TKM Beauty Eesti e la TKM King, da un lato, e la Kaubamaja e la Selver, dall'altro, hanno presentato ricorsi dinanzi al Tallinna Halduskohus (Tribunale amministrativo di Tallin, Estonia), sostanzialmente diretti a ottenere l'annullamento degli avvisi di accertamento e delle decisioni dell'amministrazione fiscale emessi nei loro confronti, nonché la condanna di quest'ultima al rimborso dell'imposta sulle vendite e al pagamento di interessi.

18 Con sentenza del 31 marzo 2015, il Tallinna Halduskohus (Tribunale amministrativo di Tallin) ha respinto i ricorsi della Viking Motors, della TKM Beauty Eesti e della TKM King. Per quanto riguarda i ricorsi della Kaubamaja e della Selver, con sentenza del 24 luglio 2015 il summenzionato giudice li ha accolti, ma solo nei limiti in cui l'imposta sulle vendite era stata applicata alle vendite di prodotti soggetti ad accisa.

19 Le ricorrenti nel procedimento principale hanno interposto appello avverso tali sentenze dinanzi alla Tallinna Ringkonnakohus (Corte d'appello di Tallin, Estonia).

20 Con sentenze del 9 maggio 2016 e del 30 giugno 2016, detto giudice ha respinto gli appelli, accogliendo le motivazioni del giudice di primo grado e sottolineando, inoltre, che la giurisprudenza della Corte non è priva di chiarezza riguardo al fatto che l'imposta applicabile in uno Stato membro è contraria all'articolo 401 della direttiva IVA solo ove presenti ciascuna delle quattro caratteristiche essenziali dell'IVA elaborate dalla Corte.

21 Le ricorrenti nel procedimento principale hanno proposto ricorsi per cassazione dinanzi al giudice del rinvio, il quale, con decisione del 10 maggio 2017, ha disposto la riunione dei due procedimenti.

22 La Riigikohus (Corte suprema, Estonia) ritiene che, sebbene da un punto di vista formale l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale non presenti la terza e la quarta caratteristica dell'IVA ai sensi della giurisprudenza della Corte, in quanto essa non è riscossa in

ogni fase del processo di produzione e di distribuzione e non conferisce il diritto a detrazione dell'imposta versata in una fase precedente, l'applicazione di tale imposta sulle vendite realizza, in sostanza, il medesimo obiettivo che si raggiungerebbe in presenza della terza e della quarta caratteristica. Pertanto, l'onere fiscale della suddetta imposta sulle vendite grava, in definitiva, sul consumatore.

23 Secondo il giudice del rinvio, l'applicazione dell'imposta sulle vendite può anche recare pregiudizio al funzionamento del sistema comune dell'IVA, portando a una situazione in cui, a livello nazionale, su beni e servizi simili grava un onere fiscale diverso. Facendo riferimento alla sentenza del 5 marzo 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), nella quale la Corte aveva dichiarato che l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale era contraria alla direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (GU 2009, L 9, pag. 12), nei limiti in cui essa colpiva le vendite al dettaglio di combustibili liquidi soggetti ad accisa, detto giudice rammenta che a seguito di tale sentenza i giudici estoni, per quanto riguarda la tassazione dei prodotti soggetti ad accisa, hanno accolto i ricorsi proposti dai soggetti passivi in controversie relative all'imposta sulle vendite.

24 In tale contesto, la Riigikohus (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 401 della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che esso osta a un'imposta nazionale, applicata in modo generale e proporzionale al prezzo di vendita, ma necessariamente riscossa, secondo la disciplina pertinente, soltanto nella fase della vendita di un bene o di un servizio ad un consumatore, cosicché, in definitiva, il peso dell'imposta medesima grava sul consumatore finale, pregiudicando il funzionamento del sistema comune dell'IVA e falsando in tal modo la concorrenza».

Sulla questione pregiudiziale

25 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 401 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che osta al mantenimento o all'introduzione di un'imposta sulle vendite come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

26 A tale riguardo va ricordato che, ai sensi dell'articolo 401 della direttiva IVA, le disposizioni della stessa 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 qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

27 Un'interpretazione letterale di tale disposizione permette di concludere, alla luce della condizione negativa contenuta nell'espressione «non [avente] il carattere di imposta sul volume d'affari», che il mantenimento o l'introduzione da parte di uno Stato membro di imposte, diritti, o tasse sono autorizzati solo a condizione che essi non siano assimilabili a un'imposta sul volume d'affari.

28 Sebbene la nozione di «imposta sul volume d'affari» non sia definita né dall'articolo 401 della direttiva IVA né da altre disposizioni di quest'ultima, occorre tuttavia rilevare che tale articolo, di cui il giudice del rinvio chiede l'interpretazione, è in sostanza identico all'articolo 33 della sesta direttiva.

29 Orbene, in particolare nella sentenza del 3 ottobre 2006, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629), la Corte ha interpretato l'articolo 33 della sesta direttiva, in particolare

la nozione di «imposta sulla cifra d'affari» che vi figurava, dopo avere inserito tale disposizione nel suo contesto normativo e ricordato gli obiettivi perseguiti con l'istituzione di un sistema comune dell'IVA.

30 La Corte ha così sottolineato che risultava già dai considerando della prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, 71, pag. 1301), che l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari deve consentire la creazione di un mercato comune nel quale vi sia una concorrenza non alterata e che abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno, eliminando le differenze di oneri fiscali che possono alterare la concorrenza e ostacolare gli scambi (sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punto 19).

31 L'istituzione di un sistema comune dell'IVA è stata realizzata con la seconda direttiva 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, 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, 71, pag. 1303), e con la sesta direttiva (sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punto 20).

32 Il principio del sistema comune dell'IVA consiste, ai sensi dell'articolo 2 della prima direttiva 67/227, nell'applicare ai beni ed ai servizi, fino allo stadio del commercio al minuto, un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione (sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punto 21).

33 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 dei beni e dei servizi. Il sistema delle detrazioni è stato disciplinato dall'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, in modo che i soggetti passivi siano autorizzati a detrarre dall'IVA da essi dovuta gli importi di IVA che hanno già gravato sui beni o sui servizi a monte e che l'imposta colpisca ogni volta solo il valore aggiunto e vada, in definitiva, a carico del consumatore finale (v., in tal senso, sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punto 22).

34 Per conseguire lo scopo dell'uguaglianza impositiva della stessa operazione, indipendentemente dallo Stato membro nel quale viene effettuata, il sistema comune dell'IVA doveva sostituire, secondo i considerando della seconda direttiva 67/228, le imposte sulla cifra d'affari in vigore nei vari Stati membri (sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punto 23).

35 In quest'ordine di idee, l'articolo 33 della sesta direttiva consentiva 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 avessero natura di imposte sulla cifra d'affari (v., in tal senso, sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punto 24).

36 Per valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sul volume d'affari, ai sensi dell'articolo 401 della direttiva IVA, occorre in particolare verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le transazioni commerciali in modo analogo all'IVA (v., per analogia, sentenza dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a., C?283/06 e C?312/06, EU:C:2007:598, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

37 A tale proposito, la Corte ha precisato 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, anche se non sono in tutto identici ad essa (sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

38 Per contro, è stato dichiarato che l'articolo 33 della sesta direttiva non osta al mantenimento o all'introduzione di un'imposta che non presenti una delle caratteristiche essenziali dell'IVA (sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punto 27 e giurisprudenza ivi citata). Lo stesso vale per l'articolo 401 della direttiva IVA.

39 Risulta dalla giurisprudenza che tali caratteristiche sono quattro, ossia: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti dall'IVA dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale (sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punto 28).

40 Occorre dunque esaminare se un'imposta, come l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale, presenti siffatte caratteristiche, con la precisazione che, se è vero che nella sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), la Corte ha dichiarato che quest'ultima era contraria al diritto dell'Unione, il procedimento principale verte sulla compatibilità della suddetta imposta non con il regime generale delle accise, ma con il sistema comune dell'IVA.

41 Al fine di evitare risultati discordanti rispetto all'obiettivo perseguito dal sistema comune dell'IVA, ricordato ai punti da 31 a 37 della presente sentenza, ogni confronto delle caratteristiche di un'imposta, come l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale, con quelle dell'IVA deve essere compiuto alla luce di tale obiettivo. In questo contesto deve essere riservata un'attenzione particolare alla necessità che sia sempre garantita la neutralità del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punto 29).

42 Nel caso di specie, per quanto riguarda le condizioni essenziali terza e quarta dell'IVA, ossia la riscossione dell'imposta in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, nonché l'esistenza di un diritto a detrarre l'imposta versata in occasione della precedente fase di tale processo, si deve necessariamente constatare che, come riconosciuto dallo stesso giudice del rinvio, l'imposta di cui trattasi nel procedimento principale non soddisfa tali condizioni.

43 Orbene, tale circostanza è sufficiente per concludere che l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale, non presentando tutte le caratteristiche essenziali dell'IVA, non è quindi interessata dal divieto previsto all'articolo 401 della direttiva IVA (v., per analogia, ordinanza del 12 ottobre 2017, Palais Kaiserkrone, C-549/16, non pubblicata, EU:C:2017:761, punto 21).

44 Tuttavia, il giudice del rinvio rileva che l'applicazione di tale imposta realizza in sostanza lo stesso obiettivo perseguito dalle caratteristiche essenziali terza e quarta dell'IVA, dato che il peso finale della suddetta imposta grava in definitiva sul consumatore.

45 A tale riguardo occorre sottolineare che, come risulta dal fascicolo a disposizione della Corte, i testi disciplinanti l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale non imponevano ai soggetti passivi l'obbligo di aggiungere al prezzo di vendita l'importo di tale imposta, né di indicare separatamente, sulla fattura rilasciata all'acquirente, l'importo dell'imposta dovuta. Pertanto la ripercussione della predetta imposta sul consumatore finale costituiva una possibilità e non un obbligo per i dettaglianti, i quali in qualsiasi momento potevano scegliere di sopportare direttamente la medesima imposta, senza procedere a un aumento dei prezzi dei beni e dei servizi forniti.

46 Non vi è pertanto alcuna certezza che l'onere dell'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale gravasse, in definitiva, sul consumatore finale come tipicamente accade nel caso di un'imposta sui consumi quale l'IVA.

47 La Corte ha già dichiarato che un'imposta che colpisce le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA, si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'articolo 401 della direttiva IVA (sentenza dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a., C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 50).

48 Infatti, mentre attraverso il sistema della detrazione dell'IVA quest'ultima grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute, lo stesso non vale per quanto riguarda un'imposta come l'imposta sulle vendite (v., per analogia, sentenza dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a., C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

49 Il giudice del rinvio ritiene inoltre che l'applicazione dell'imposta di cui trattasi nel procedimento principale accanto al sistema dell'IVA applicabile potrebbe recare pregiudizio al funzionamento del sistema comune dell'IVA e alla neutralità ai fini della concorrenza il cui necessario rispetto è richiamato ai considerando 4 e 7 della direttiva IVA.

50 Orbene, alla luce delle considerazioni esposte ai punti da 34 a 38 della presente sentenza, un'imposta come l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale, poiché non colpisce le transazioni commerciali in una maniera paragonabile a quella che caratterizza l'IVA, non può recare pregiudizio al funzionamento del sistema comune dell'IVA.

51 Inoltre, tenuto conto del fatto che l'applicazione al prezzo di vendita dell'imposta di cui trattasi nel procedimento principale dipende dai venditori, i quali possono decidere di trasferire o meno l'onere dell'imposta sull'acquirente, occorre rilevare che solo il comportamento del venditore può determinare il suo trattamento fiscale diverso rispetto a un concorrente, nonché le eventuali differenze di prezzo sopportate da una parte dei consumatori rispetto agli altri. Di conseguenza, la neutralità del sistema comune dell'IVA, quale richiamata al punto 41 della presente sentenza, non può essere messa a rischio.

52 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, risulta che un'imposta come l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale non può essere considerata un'imposta avente il carattere di imposta sul volume d'affari ai sensi dell'articolo 401 della direttiva IVA.

53 Occorre quindi rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 401 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non osta al mantenimento o all'introduzione di un'imposta come l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale.

Sulle spese

54 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso non osta al mantenimento o all'introduzione di un'imposta come l'imposta sulle vendite di cui trattasi nel procedimento principale.

Firme

* Lingua processuale: l'estone.