

Corte di Giustizia CEE

Sentenza del 03/10/2006

Intitolazione:

Iva - VI Direttiva - Divieto di introduzione di imposte, diritti o tasse che abbiano il carattere dell'imposta sulla cifra d'affari - Irap - Violazione del divieto - Non sussiste.

Massima:

L'Irap non viola il divieto di introdurre imposte diritto o tasse che abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari presente nella VI Direttiva CEE sull'Iva.

*Massima redatta dal Servizio di documentazione Economica e Tributaria.

Testo:

C-475/03

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'art. 33 della VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 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), come modificata dalla Direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, n. 91/680/CEE (GU L 376, pag. 1) (in prosieguo: la "VI Direttiva").

2. La domanda e' stata proposta nell'ambito di una controversia tra la Banca popolare di Cremona Societa' cooperativa a responsabilita' limitata (in prosieguo: la "Banca popolare") e l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Cremona, relativamente alla riscossione di un'imposta regionale sulle attivita' produttive.

Contesto normativo

Diritto comunitario

3. L'art. 33, n. 1, della VI Direttiva cosi' prevede:

"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, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, piu' in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari, sempreche' tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalita' connesse con il passaggio di una frontiera".

4. Gia' la versione originaria della Direttiva n. 77/388/CEE conteneva un art. 33 sostanzialmente identico a quello citato.

Diritto nazionale

5. L'imposta regionale sulle attivita' produttive (in prosieguo: l'"Irap") e' stata istituita con il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Supplemento ordinario alla GURI 23 dicembre 1997, n. 298; in prosieguo: il "decreto legislativo").

6. Il testo degli artt. 1-4 di tale decreto e' il seguente:

"Art. 1. Istituzione dell'imposta 1. E' istituita l'imposta regionale sulle attivita' produttive esercitate nel territorio delle regioni.

2. L'imposta ha carattere reale e non e' deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Art. 2. Presupposto dell'imposta 1. Presupposto dell'imposta e' l'esercizio abituale di una attivita' autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attivita' esercitata dalle societa' e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

Art. 3. Soggetti passivi 1. Soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o piu' delle attivita' di cui all'articolo 2. Pertanto sono soggetti all'imposta:

a) le societa' e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) le societa' in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate... nonche' le persone fisiche esercenti attivita' commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico;

c) le persone fisiche, le societa' semplici e quelle ad esse equiparate... esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico;

d) i produttori agricoli titolari di reddito agrario.....

2. Non sono soggetti passivi dell'imposta:

a) i fondi comuni di investimento...

b) i fondi pensione...

c) i gruppi economici di interesse europeo (GEIE)...

Art. 4. Base imponibile 1. L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attivita' esercitata nel territorio della regione....".

7. Gli artt. 5-12 del decreto legislativo contengono i criteri per determinare il citato "valore della produzione netta", i quali variano in base alle differenti attivita' economiche il cui esercizio costituisce il fatto generatore dell'Irap.

8. L'art. 5 di tale decreto precisa che, per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere a) e b), del decreto stesso non esercenti le attivita' delle banche, degli altri enti e societa' finanziari e delle imprese di assicurazione, la base imponibile e' determinata dalla differenza tra la somma delle voci classificabili nel valore della produzione di cui al comma 1, lettera a), dell'art. 2425 del codice civile e la somma di quelle classificabili nei costi della produzione di cui alla lettera b) del medesimo comma, ad esclusione di alcune di esse, fra le quali le spese per il personale dipendente.

9. L'art. 2425 del codice civile, rubricato "Contenuto del conto economico", cosi' prevede:

"Il conto economico deve essere redatto in conformita' al seguente schema:

A) Valore della produzione:

1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;

2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;

3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;

4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;

5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Totale.

B) Costi della produzione:

6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;

7) per servizi;

8) per godimento di beni di terzi;

9) per il personale;

- a) salari e stipendi;
- b) oneri sociali;
- c) trattamento di fine rapporto;
- d) trattamento di quiescenza e simili;
- e) altri costi;
- 10) ammortamenti e svalutazioni:
 - a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;
 - b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;
 - c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
 - d) svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilita' liquide;
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- 12) accantonamenti per rischi;
- 13) altri accantonamenti;
- 14) oneri diversi di gestione.

Totale.

Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)....".

10. Ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo, "l'imposta e' dovuta per periodi di imposta a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma. Il periodo di imposta e' determinato secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi".

11. Ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo, in linea generale "l'imposta e' determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 4,25 per cento". Tale aliquota e' variabile secondo la regione in cui ha sede l'impresa.

Causa principale e questione pregiudiziale

12. La Banca popolare ha impugnato dinanzi al giudice del rinvio il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Cremona, con il quale quest'ultima le ha rifiutato il rimborso dell'Irap versata negli anni 1998 e 1999.

13. A giudizio della ricorrente nella causa principale sussiste un contrasto fra il decreto legislativo e l'art. 33 della VI Direttiva.

14. Il giudice del rinvio osserva quanto segue:

- in primo luogo, l'Irap si applica, in modo generalizzato, a tutte le operazioni commerciali di produzione o di scambio aventi ad oggetto beni e servizi poste in essere nell'esercizio in modo abituale di un'attivita' svolta a tale fine, vale a dire nell'esercizio di imprese o di arti e professioni;

- in secondo luogo l'Irap, sebbene sia calcolata con un procedimento diverso da quello utilizzato per l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'"Iva"), colpisce il valore netto derivante dalle attivita' produttive, e piu' esattamente il valore netto "aggiunto" al prodotto dal produttore, cosicche' l'Irap sarebbe un'Iva;

- in terzo luogo, l'Irap e' riscossa in ogni fase del processo di produzione o di distribuzione;

- in quarto luogo, la somma delle Irap rimosse nelle varie fasi del ciclo, dalla produzione alla immissione al consumo, e' pari all'aliquota Irap applicata al prezzo di vendita di beni e servizi praticato in sede di immissione al consumo.

15. Tale giudice si domanda pero' se le differenze esistenti tra l'Iva e l'Irap riguardino le caratteristiche essenziali che determinano l'appartenenza o meno dell'una e dell'altra imposta alla medesima categoria di tributi.

16. Alla luce di quanto sopra, la Commissione tributaria provinciale di Cremona ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"Se l'art. 33 (della VI Direttiva) debba essere interpretato nel senso che esso vieti di assoggettare ad Irap il valore della produzione

netta derivante dall'esercizio abituale di una attivita' autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".

Sulla questione pregiudiziale

17. Con la sua questione il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 33 della VI Direttiva osti al mantenimento di un prelievo fiscale avente caratteristiche analoghe a quelle dell'imposta di cui si discute nella causa principale.

18. Per interpretare l'art. 33 della VI Direttiva e' necessario collocare tale disposizione nell'ambito del suo contesto normativo. A tal fine e' utile, come gia' fatto nella sentenza 8 giugno 1999, cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Pelzl e a. (Racc. pag. I-3319, punti 13-20) ricordare innanzitutto gli obiettivi perseguiti con la creazione di un sistema comune dell'Iva.

19. Risulta dai "considerando" della I Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 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 "I Direttiva"), 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.

20. L'istituzione di un sistema comune di Iva e' stata realizzata con la II Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalita' d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 71, pag. 1303; in prosieguo: la "II Direttiva") e con la VI Direttiva.

21. Il principio del sistema comune dell'Iva consiste, ai sensi dell'art. 2 della I Direttiva, 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.

22. Tuttavia, a ciascun passaggio, l'Iva si puo' esigere solo previa detrazione dell'Iva che ha gravato direttamente sul costo dei vari fattori che compongono il prezzo; il sistema delle detrazioni e' disciplinato dall'art. 17, n. 2, della VI Direttiva, in modo che i soggetti passivi siano autorizzati a detrarre dall'Iva da essi dovuta gli importi di Iva che hanno gia' 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.

23. 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 II Direttiva, le imposte sulla cifra d'affari in vigore nei vari Stati membri.

24. In questo ordine di idee, l'art. 33 della VI 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 natura di imposte sulla cifra d'affari.

25. Per valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della VI Direttiva, 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.

26. 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 (sentenze 31 marzo 1992, causa C-200/90, D.D. e P.T., Racc. pag.

I-2217, punti 11 e 14, nonché 29 aprile 2004, causa C-308/01, G. I. e a., Racc. pag. I-4777, punto 32).

27. Per contro, l'art. 33 della VI Direttiva non osta al mantenimento o all'introduzione di un'imposta che non presenti una delle caratteristiche essenziali dell'Iva (sentenze 17 settembre 1997, causa C-130/96, S.-E.N., Racc. pag. I-5053, punti 19 e 20, nonché GIL I. e a., cit., punto 34).

28. La Corte ha precisato quali siano le caratteristiche essenziali dell'Iva. Nonostante alcune differenze redazionali, risulta dalla sua giurisprudenza che tali caratteristiche sono quattro: l'Iva si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; e' 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 sono detratti dall'imposta 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 (vd., in particolare, sentenza P. e a., cit., punto 21).

29. Al fine di evitare risultati discordanti rispetto all'obiettivo perseguito dal sistema comune dell'Iva, ricordato ai punti 20-26 della presente sentenza, ogni confronto delle caratteristiche di un'imposta come l'Irap 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.

30. In questo caso, relativamente alla seconda caratteristica fondamentale dell'Iva, si deve innanzitutto rilevare che, mentre l'Iva e' riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione e il suo importo e' proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti, l'Irap e' invece un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo. La sua base imponibile e' infatti uguale alla differenza che risulta, in base al conto economico, tra il "valore della produzione" e i "costi della produzione", come definiti dalla legislazione italiana. Essa comprende elementi come le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni, che non hanno un rapporto diretto con le forniture di beni o servizi in quanto tali. L'Irap non deve pertanto essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti.

31. Occorre poi osservare, relativamente alla quarta caratteristica fondamentale dell'Iva, che l'esistenza di differenze relativamente al metodo per calcolare la detrazione dell'imposta già pagata non può sottrarre un'imposta al divieto contenuto nell'art. 33 della VI Direttiva qualora tali differenze siano più che altro di natura tecnica, e non impediscano che tali imposta funzioni sostanzialmente nello stesso modo dell'Iva. Per contro, si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della VI Direttiva un'imposta la quale colpisca 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.

32. In questo caso, mentre l'Iva, attraverso il sistema della detrazione dell'imposta previsto dagli artt. 17-20 della VI Direttiva, grava unicamente sul consumatore finale ed e' 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 (sentenze 24 ottobre 1996, causa C-317/94, E.G., Racc. pag. I-5339, punti 19, 22 e 23, nonché 15 ottobre 2002, causa C-427/98, Commissione/Germania, Racc. pag. I-8315, punto 29), lo stesso non vale per quanto riguarda l'Irap.

33. Da un lato, infatti, un soggetto passivo non può determinare con precisione l'importo dell'Irap già compreso nel prezzo di acquisto dei beni e dei servizi. Dall'altro, se un soggetto passivo potesse includere tale costo nel prezzo di vendita, al fine di ripercuotere l'importo dell'imposta dovuta per le sue attività sulla fase successiva del processo di distribuzione o di consumo, la base imponibile dell'Irap comprenderebbe di conseguenza non solo il valore aggiunto, ma anche l'imposta stessa, cosicché l'Irap sarebbe calcolata su un importo determinato a partire da un prezzo di vendita comprendente, in anticipo, l'imposta da pagare.

34. In ogni caso, anche se si puo' supporre che un soggetto passivo Irap che effettua la vendita al consumatore finale tenga conto, nel determinare il suo prezzo, dell'importo dell'imposta incorporato nelle sue spese generali, non tutti i soggetti passivi si trovano nella condizione di poter cosi' ripercuotere il carico dell'imposta, o di poterlo ripercuotere nella sua interezza (vd., in tal senso, sentenza P. e a., cit., punto 24).

35. Risulta da tutte queste considerazioni che, in base alla disciplina dell'Irap, tale imposta non e' stata concepita per ripercuotersi sul consumatore finale nel modo tipico dell'Iva.

36. E' vero che la Corte ha dichiarato incompatibile con il sistema armonizzato dell'Iva un'imposta che era riscossa come una percentuale dell'importo totale delle vendite realizzate e dei servizi forniti da un'impresa nel corso di un determinato periodo di tempo, detratto l'importo degli acquisti di beni e servizi effettuati nel corso dello stesso periodo dalla medesima impresa. La Corte ha osservato che il tributo in questione era accostabile nei suoi elementi fondamentali all'Iva e che, nonostante le differenze, esso conservava il suo carattere di imposta sulla cifra d'affari (vd., in tal senso, sentenza D.D. e P.T., cit., punto 14).

37. Qui pero' l'Irap si distingue dal tributo oggetto di tale sentenza in quanto quest'ultimo era destinato a ripercuotersi sul consumatore finale, come risulta dal punto 3 della detta sentenza. Tale tributo era dunque calcolato a partire da una base imponibile identica a quella utilizzata per l'Iva, ed era riscosso parallelamente all'Iva.

38. Risulta dalle considerazioni svolte che un'imposta con le caratteristiche dell'Irap si distingue dall'Iva in modo tale da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33, n. 1, della VI Direttiva.

39. Alla luce di quanto sopra, la questione pregiudiziale va risolta dichiarando che l'art. 33 della VI Direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta al mantenimento di un prelievo fiscale avente le caratteristiche dell'imposta di cui si discute nella causa principale.

Sulle spese

40. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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.

P.Q.M.

la Corte (Grande Sezione) dichiara:

L'art. 33 della VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 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, come modificata dalla Direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, n. 91/680/CEE, deve essere interpretato nel senso che esso non osta al mantenimento di un prelievo fiscale avente le caratteristiche dell'imposta di cui si discute nella causa principale.