SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
8 giugno 1999 *

Nei procedimenti riuniti C-338/97, C-344/97 e C-390/97,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Verwaltungsgerichtshof (Austria), nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Erna Pelzl e altri

e

Steiermärkische Landesregierung (C-338/97),

tra

Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e altri

e

Tiroler Landesregierung (C-344/97),

* Lingua processuale: il tedesco.

e tra

STUAG Bau-Aktiengesellschaft

e

Kärntner Landesregierung (C-390/97),

domande vertenti sull'interpretazione dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

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

avvocato generale: signor S. Alber

cancelliere: signor H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la signora Pelzl, i signori Johannes Kovac e Harald Hohenberg, la Kovac Schrott GmbH NFG KG, la Kovac Management GmbH, la P. Kovac & Co. GmbH e la Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, dall'avvocato Harald Hohenberg, del foro di Graz;

— per la Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG, dagli avvocati Kurt Heller e Maria Th. Pflügl, del foro di Vienna;

— per il signor Romed Karl Kleissl, dagli avvocati Christian C. Schwaighofer e Michael Sallinger, del foro di Innsbruck;

— per la Streiter KG e i signori Alfred Eiter e Stefan Riml, dagli avvocati Andreas Fink e Peter Kolb, del foro di Imst;

— per l'Anton Gschwentner GmbH, dall'avvocato Hubertus Schumacher, del foro di Innsbruck;

— per il signor Michael Khuen-Belasi, dall'avvocato Beate Köll-Kirchmeyr, del foro di Schwaz;

— per la DM Drogeriemarkt GmbH, dall'avvocato Wolf-Dieter Arnold, del foro di Vienna;

— per la STUAG Bau-Aktiengesellschaft, dall'avvocato Alexander Hasch, del foro di Linz;

— per la Steiermärkische Landesregierung, dal signor Nikolaus Hermann, Hofrat presso l'Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, in qualità di agente;

— per la Tiroler Landesregierung, dal signor Hansjörg Teissl, «Vorsitzender» della «Berufungskommission nach § 38 des Tiroler Tourismusgesetzes 1991 beim Amt der Tiroler Landesregierung», in qualità di agente;

— per il governo austriaco, dal signor W. Okresek, Ministerialrat presso il Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori Viktor Kreuschitz, consulente giuridico, ed Enrico Traversa, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della signora Pelzl, dei signori Kovac e Hohenberg, della Kovac Schrott GmbH NFG KG, della Kovac Managment GmbH, dalla P. Kovac & Co. GmbH e della Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, rappresentati dall'avvocato Harald Hohenberg, della Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e della STUAG Bau-Aktiengesellschaft, rappresentate dall'avvocato Kurt Heller, della Steiermärkische Landesregierung, rappresentata dal signor Erwin Wanke, Oberregierungsrat presso l'Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, in qualità di agente, della Tiroler Landesregierung, rappresentata dal signor Ansgar Rudisch, Hofrat presso l'Amt der Tiroler Landesregierung, in qualità di agente, della Kärntner Landesregierung, rappresentata dal professor Markus Achatz, in qualità di agente, del governo austriaco, rappresentato dal signor Harald Dossi, Ministerialsrat presso il Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dai signori Viktor Kreuschitz ed Enrico Traversa, all'udienza del 4 febbraio 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 18 marzo 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con due ordinanze del 12 agosto 1997 e una ordinanza del 27 ottobre 1997, pervenute alla Corte, rispettivamente, il 29 settembre, il 2 ottobre e il 17 novembre 1997, il Verwaltungsgerichtshof ha proposto, in applicazione dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra 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 state sollevate nell'ambito delle cause in corso tra la signora Pelzl e altri e la Steiermärkische Landesregierung (governo del Land della Stiria), tra la Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e altri e la Tiroler Landesregierung (governo del Land del Tirolo) e tra la STUAG Bau-Aktiengesellschaft e la Kärntner Landesregierung (governo del Land di Carinzia), relative all'assoggettamento dei ricorrenti alle tasse a favore del turismo istituite dallo Steiermärkische Tourismusgesetz (legge sul turismo del Land della Stiria), dal Tiroler Tourismusgesetz (legge sul turismo del Land del Tirolo) e dal Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz (legge del Land della Carinzia relativa alla tassa a favore del turismo).

3 Tali tributi mirano a promuovere il turismo nei Bundesländer interessati. In Stiria, la tassa alimenta associazioni turistiche locali. In Tirolo, essa è versata, in parte, alle associazioni turistiche locali e, in parte, ad un fondo di sviluppo del turismo, il Tourismusförderungsfonds. In Carinzia, essa è ripartita tra il Land e i comuni.

4 Ciascuna delle tasse in oggetto è dovuta, in linea di principio, da tutti gli imprenditori che sono direttamente o indirettamente interessati al turismo da un punto di vista economico e che hanno la loro sede o uno stabilimento in Tirolo, in Carinzia o in uno dei comuni della Stiria indicati dallo Steiermärkische Tourismusgesetz, il quale si applica, infatti, alla maggior parte, ma non alla totalità, del territorio della Stiria.

5 Il tributo viene percepito sulla base di aliquote differenti, a seconda dell'utile che il soggetto d'imposta trae dal turismo, determinato dall'inserimento del soggetto stesso in una categoria professionale nonché, in Stiria e in Tirolo, dalla classificazione del comune in cui è stabilito.

6 L'imponibile del tributo è, in linea di principio e salve talune deroghe, la cifra d'affari annuale imponibile, come definita dalla legge federale relativa alla tassa sulla cifra d'affari, realizzata nel Bundesland interessato.

7 La signora Pelzl e a., la Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e a. e la STUAG Bau-Aktiengesellschaft hanno adito il Verwaltungsgerichtshof per contestare il rigetto dei loro ricorsi contro le decisioni amministrative che li assoggettavano alle tasse a favore del turismo. Essi hanno, in particolare, sostenuto l'incompatibilità di tali tributi con l'art. 33, n. 1, della sesta direttiva, ai sensi del quale, «fatte salve le altre disposizioni comunitarie (...) le disposizioni della presente direttiva non vietato 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 (...)».

8 Il Verwaltungsgerichtshof, che s'interroga sulla compatibilità delle tasse a favore del turismo con l'art. 33 della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento innanzi ad esso pendente e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

Causa C-338/97

«Se l'art. 33, n. 1, 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, osti al mantenimento di un tributo (per via del suo carattere di imposta sul giro d'affari) che, all'interno di un Bundesland (Stato federato) facente parte di uno Stato membro delle Comunità europee, vada versato ogni anno da tutte le imprese direttamente o indirettamente operanti nel settore del turismo che abbiano le loro sedi o stabilimenti aziendali all'interno di territori delimitati e meglio definiti, territori che sommati tra loro abbraccino quasi l'intero territorio del Bundesland, e tributo il cui ammontare sia sostanzialmente proporzionale al giro d'affari realizzato dall'imprenditore, nel corso di un anno solare, in modo prevalente in tale Stato federato, ma la cui aliquota vari a seconda dei flussi turistici nel rispettivo territorio e degli utili che il legislatore presume derivare dal turismo per il relativo settore economico (categoria professionale), e che non preveda alcuna deduzione a monte».

Causa C-344/97

«Se l'art. 33, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CE, 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, sesta direttiva IVA), sotto l'aspetto della nozione di "carattere di imposta sulla cifra d'affari", vada inteso nel senso che vieta ad uno Stato membro di esigere dalle imprese un tributo sul turismo (contributo) così configurato:

— la prestazione finanziaria è dovuta dalle imprese direttamente o indirettamente interessate al turismo, quindi da molte imprese, ma non da tutte;

— il contributo confluisce nelle casse di un'associazione turistica locale per finanziare la promozione del movimento turistico oppure va ad un fondo comune regionale;

— la base imponibile è costituita dalla cifra d'affari annua, con talune deroghe; in particolare, sono detraibili la cifra d'affari relativa a prestazioni a clienti che hanno la residenza (sede) fuori dal territorio nel quale si applica la norma — purché non si tratti né di prestazioni destinate ad uno stabilimento aziendale ubicato nel suddetto territorio (il Bundesland dello Stato membro federale) né di prestazioni destinate al consumatore finale — e la cifra d'affari relativa a prestazioni diverse se non vengono fornite esclusivamente o prevalentemente nel suddetto territorio (il Bundesland dello Stato membro);

— l'entità del tributo è scaglionata in base al vantaggio che, secondo il legislatore, trae dal turismo il settore di attività di cui fa parte il contribuente;

— l'entità del tributo è maggiore nei luoghi turistici più frequentati rispetto alle altre località;

— non è prevista detrazione del tributo versato a monte».

Causa C-390/97

«Se l'art. 33, n. 1, 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, osti al mantenimento di un tributo (per via del suo carattere di imposta sulla cifra d'affari) che, all'interno di un Bundesland (parte di uno Stato federale) facente parte di uno Stato membro della Comunità europea, dev'essere pagato per ogni anno civile da ogni impresa avente nell'ambito del territorio della detta parte di Stato la sua sede o una stabile organizzazione produttiva e che è direttamente o indirettamente interessata dal turismo, il cui importo è, sostanzialmente, proporzionale alla cifra d'affari realizzata in un anno civile nella detta parte di Stato, ma la cui aliquota varia da un settore economico (categoria professionale) all'altro in base al beneficio che, a stima del legislatore, ciascuno di essi trae dal turismo, e per il quale non è prevista detrazione della tassa pagata a monte».

9 Con ordinanza del presidente della Corte in data 18 novembre 1997, le cause C-338/97 e C-344/97 sono state riunite ai fini della procedura scritta, della trattazione orale e della sentenza. Con ordinanza del presidente della Quinta sezione della Corte in data 15 dicembre 1998, le cause riunite C-338/97 e C-344/97 e la causa C-390/97 sono state riunite ai fini della trattazione orale e della sentenza.

10 Con i tre quesiti, che conviene esaminare insieme, il giudice a quo chiede in sostanza se la sesta direttiva, e in particolare il suo art. 33, osti ad una tassa del tipo di quelle istituite dallo Steiermärkische Tourismusgesetz, dal Tiroler Tourismusgesetz e dal Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, dovuta dagli imprenditori d'un Bundesland aventi un interesse economico nel turismo, calcolata, in linea di principio, sulla base della cifra d'affari annuale e da cui non sono deducibili gli importi dell'imposta pagata a monte.

11 La Steiermärkische Landesregierung e la Tiroler Landesregierung, sostenute dal governo austriaco e dalla Commissione, ritengono che la sesta direttiva non osti ad una tassa del genere. Esse affermano che l'imposta in oggetto non è una tassa sulla cifra d'affari, vietata dall'art. 33 della sesta direttiva, in quanto non è paragonabile all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e non lede il funzionamento del sistema comune dell'IVA.

12 I ricorrenti nel procedimento a quo ritengono invece che la tassa in oggetto debba essere considerata come un'imposta sulla cifra d'affari che lede il sistema comune dell'IVA ed è vietata dall'art. 33 della sesta direttiva.

13 A questo proposito, è opportuno ricordare gli obiettivi perseguiti con l'istituzione d'un sistema comune dell'IVA.

14 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.

15 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.

16 Secondo la costante giurisprudenza della Corte (v., più di recente, la sentenza 19 febbraio 1998, causa C-318/96, SPAR, Racc. pag. I-785), 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.

17 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 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.

18 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 sulla cifra d'affari in vigore nei vari Stati membri.

19 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.

20 Per valutare se un tributo, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, occorre in particolare verificare se essi abbiano 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. 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 (v. sentenza 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, Racc. pag. I-2217).

21 A tale riguardo, la Corte ha già precisato che caratteristiche essenziali dell'IVA sono le seguenti: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo d'imposta 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 precedentemente; infine, si applica sul valore aggiunto dei beni e dei servizi, in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione, sicché, in definitiva, la tassa va a carico del consumatore finale (v., in tal senso, sentenza 7 maggio 1992, Bozzi, C-347/90, Racc. pag. I-2947).

22 Ora, un tributo come quelli istituiti dallo Steiermärkische Tourismusgesetz, dal Tiroler Tourismusgesetz e dal Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz non grava sulla circolazione dei beni e dei servizi e non colpisce i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA.

23 In primo luogo, non è prevista alcuna detrazione degli importi prelevati a monte, sicché le tasse vengono applicate non solo sul valore aggiunto in una determinata fase del processo di produzione e di distribuzione, bensì sul fatturato complessivo realizzato dalle imprese soggette alla tassazione.

24 In secondo luogo, le tasse non vengono ripercosse sul consumatore finale nel modo caratteristico dell'IVA. Infatti, sebbene sia lecito supporre che un'impresa che effettua la vendita al consumatore finale terrà conto, nel determinare il suo prezzo, dell'importo della tassa incorporato nelle sue spese generali, non tutte le imprese si trovano nella condizione di poter così ripercuotere il carico dell'imposta, o di poterlo ripercuotere nella sua interezza.

25 In terzo luogo, poiché le tasse a favore del turismo vengono calcolate, salvo talune esenzioni, sulla base della cifra d'affari complessiva realizzata in un anno, non è possibile determinare con precisione l'importo della tassa ripercossa sul cliente in occasione di ciascuna vendita o di ciascuna prestazione di servizio, sicché il requisito della proporzionalità di tale importo ai prezzi percepiti dal soggetto d'imposta non è più soddisfatto.

26 Ne deriva che le tasse a favore del turismo non costituiscono un'imposta sul consumo il cui onere incomba sul consumatore finale del prodotto, bensì tasse sull'attività delle imprese interessate dal turismo.

27 Così, anche ammesso che i tributi oggetto delle cause principali siano di applicabilità generale o quasi generale nei Bundesländer interessati, tale circostanza non risulta sufficiente a qualificarli come tasse sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, in quanto essi non colpiscono i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA.

28 Alla luce di quanto sopra, le questioni proposte vanno risolte nel senso che la sesta direttiva, e in particolare il suo art. 33, non osta ad una tassa del tipo di quelle istituite dallo Steiermärkische Tourismusgesetz, dal Tiroler Tourismusgesetz e dal Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, dovuta dagli imprenditori d'un Bundesland aventi un interesse economico nel turismo, calcolata, in linea di principio, sulla base della cifra d'affari annuale e da cui non sono deducibili gli importi dell'imposta pagata a monte.

Sulle spese

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

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Verwaltungsgerichtshof, con ordinanze 12 agosto 1997 e 27 ottobre 1997, 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 il suo art. 33, non osta ad una tassa del tipo di quelle istituite dallo Steiermärkische Tourismusgesetz, dal Tiroler Tourismusgesetz e dal Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, dovuta dagli imprenditori d'un Bundesland aventi un interesse economico nel turismo, calcolata, in linea di principio, sulla base della cifra d'affari annuale e da cui non sono deducibili gli importi dell'imposta pagata a monte.

Puissochet Jann Gulmann

Edward Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'8 giugno 1999.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

J.-P. Puissochet