SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)
16 dicembre 1992 *

Nel procedimento C-208/91,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Tribunal de grande instance di Nantes, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Raymond Beaulande

e

Directeur des services fiscaux di Nantes,

domanda vertente 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 (Quarta Sezione),

composta dai signori C.N. Kakouris, presidente di sezione, M. Diez de Velasco e P.J.G. Kapteyn, giudici,

avvocato generale: M. Darmon
cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

* Lingua processuale: il francese.

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il signor R. Beaulande, da lui stesso;

— per il governo francese dai signori P. Pouzoulet, vicedirettore presso la direzione degli affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e G. de Bergues, segretario aggiunto principale presso lo stesso ministero, in qualità di agenti;

— per la Commissione, dal signor Johannes Føns Bühl, consigliere giuridico, in qualità di agente;

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali delle parti all'udienza dell'11 giugno 1992, nel corso della quale il signor Beaulande è stato rappresentato dagli avv. ti J.C. Bouchard e X. Casal, del foro di Hauts-de-Seine,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 settembre 1992,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 7 maggio 1991, pervenuta in cancelleria il 2 agosto seguente, il Tribunal de grande instance di Nantes ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all'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, il prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Detta questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia fra il signor R. Beaulande e il direttore dell'ufficio delle imposte della Loire Atlantique in merito alla riscossione delle imposte di registro su un terreno edificabile.

3 Dal fascicolo emerge che il signor Beaulande acquistava il 16 gennaio 1980 una casa a Nantes impegnandosi a demolirla e ad edificare in loco un immobile ad uso abitativo entro un termine di quattro anni.

4 Essendo stato applicato all'acquisto il regime dell'IVA per gli immobili a norma dell'art. 257 del code général des impôts français (in prosieguo: il «CGI»), il signor Beaulande versava tale imposta e veniva esentato dal versamento delle imposte di registro a norma dell'art. 691 del CGI. Questo articolo prevede infatti che gli acquisti di terreni senza edifici, o con edifici destinati ad essere demoliti, sono esenti dall'imposta di registro, quando essi comportano il versamento dell'imposta sul valore aggiunto, purché, in particolare, nell'atto di acquisto figuri l'impegno di costruire un immobile entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data dell'atto e l'acquirente provi l'esecuzione dei lavori alla scadenza di detto termine.

5 L'art. 1840 G ter del CGI dispone che, in caso di mancata produzione della giustificazione di cui all'art. 691, l'acquirente è tenuto a versare, alla prima richiesta, l'imposta di registro da cui era stato esentato e, inoltre, un diritto supplementare del 6%. Tuttavia, a norma dell'art. 291 dell'allegato II al CGI, l'importo delle imposte di registro richieste può essere decurtato dall'IVA versata all'atto dell'acquisto e non ancora detratta.

6 Poiché la costruzione dell'immobile non era stata effettuata entro il termine stabilito, l'amministrazione fiscale chiedeva al signor Beaulande di versare i diritti dovuti a norma dell'art. 1840 G ter del CGI.

7 A seguito del rigetto del reclamo presentato presso gli uffici delle imposte della Loire Atlantique, il 14 settembre 1989 il signor Beaulande citava il direttore di detti uffici dinanzi al Tribunal de grande instance di Nantes. A sostegno del ricorso inteso ad ottenere l'annullamento dell'avviso di accertamento, egli deduceva, in particolare, che l'imposta di registro richiestagli presentava natura di imposta sulla cifra d'affari, di modo che la sua coesistenza con l'IVA in occasione di uno stesso trasferimento immobiliare avrebbe costituito una violazione dell'art. 33 della sesta direttiva.

8 Considerando che la soluzione della lite dipendeva dall'interpretazione della sesta direttiva, detto giudice ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le imposte di registro riscosse sugli acquisti di terreni edificabili in caso di trasgressione dell'impegno a costruire entro il termine prorogabile di quattro anni e proporzionali al valore dell'immobile abbiano il carattere di imposta sulla cifra d'affari e siano pertanto incompatibili, tenuto conto delle disposizioni dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio delle Comunità europee 17 maggio 1977, con l'imposta sul valore aggiunto riscossa al momento dell'acquisto».

9 Per una più ampia illustrazione dell'ambito normativo e dei fatti della causa principale, dello svolgimento del procedimento, nonché delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

10 La questione pregiudiziale mira, in sostanza, ad accertare se l'art. 33 della sesta direttiva osti all'introduzione o al mantenimento in vigore di un'imposta nazionale avente le caratteristiche delle imposte di registro riscosse sugli acquisti di terreni edificabili, in caso di inosservanza dell'impegno di edificare entro il termine fissato dalla normativa nazionale applicabile.

11 Si deve ricordare anzitutto che, ai termini dell'art. 33 della sesta direttiva, «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».

12 Va rilevato inoltre che, secondo la costante giurisprudenza della Corte (v., da ultimo, sentenza 7 maggio 1992, causa C-347/90, Bozzi, Racc. pag. I-2947, punto 9 della motivazione), il precitato art. 33 mira ad evitare che siano istituiti imposte, diritti e tasse che, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo all'IVA, compromettano il funzionamento del suo sistema comune. In ogni caso si deve considerare che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo all'IVA le imposte, i diritti e le tasse aventi le caratteristiche essenziali dell'IVA.

13 Ne consegue che l'art. 33 della sesta direttiva non osta al mantenimento in vigore o all'introduzione di imposte di registro o di altri tipi di imposte, diritti e tasse qualora questi non abbiano le caratteristiche essenziali dell'IVA.

14 Per quanto attiene a tali caratteristiche, occorre anzitutto ricordare che, come la Corte ha già più volte precisato (v., in particolare, sentenze 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi, Racc. pag. 1343, punto 15 della motivazione; 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, Wisselink, Racc. pag. 2671, punto 18 della motivazione; 19 marzo 1991, causa C-109/90, Giant, Racc. pag. I-1385, punti 11 e 12 della motivazione; 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkavit, Racc. pag. I-2217, punto 11 della motivazione, e 7 maggio 1992, Bozzi, punto 12 della motivazione, già citata), l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi, è proporzionale al prezzo di detti beni e servizi, viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione e, 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.

15 Si deve poi constatare che una tassa come quella considerata dal giudice nazionale non presenta le summenzionate caratteristiche essenziali dell'IVA.

16 Infatti, in primo luogo, le imposte di registro, quali quelle descritte dal giudice nazionale, non costituiscono un'imposta generale poiché esse riguardano solo beni immobili, ceduti a titolo oneroso, il cui trasferimento comporta varie formalità. Tali imposte non sono quindi intese a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato.

17 In secondo luogo, non si tratta di un procedimento di produzione e di distribuzione poiché le imposte di registro sono riscosse unicamente quando il bene immobile entra nel patrimonio del consumatore finale. Inoltre, esse non possono essere detratte da imposte aventi stessa natura, versate in occasione di trasferimenti immobiliari successivi.

18 Infine, la riscossione di siffatte imposte non tiene conto del valore aggiunto, ma si basa su tutto il valore del bene.

19 Di conseguenza, la questione sollevata dal Tribunal de grande instance di Nantes dev'essere risolta come segue: l'art. 33 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso non osta all'introduzione o al mantenimento in vigore di un'imposta nazionale avente le caratteristiche delle imposte di registro riscosse sull'acquisto di terreni edificabili, in caso di inosservanza dell'impegno di edificare entro il termine fissato dalla normativa nazionale applicabile.

Sulle spese

20 Le spese sostenute dal governo francese e 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 ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quarta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Tribunal de grande instance di Nantes, con ordinanza 7 maggio 1991, dichiara:

L'art. 33 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso non osta all'introduzione o al mantenimento in vigore di un'imposta nazionale avente le caratteristiche delle imposte di registro riscosse sull'acquisto di terreni edificabili, in caso di inosservanza dell'impegno di edificare entro il termine di quattro anni fissato dalla normativa nazionale.

Kakouris Diez de Velasco Kapteyn

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 dicembre 1992.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente della Quarta Sezione

C.N. Kakouris