SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)
19 marzo 1991 *

Nel la causa C-109/90,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, dalla Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant (Belgio), nella causa dinanzi ad essa pendente fra

NV Giant

e

Comune di Overijse,

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

LA CORTE (Quarta Sezione),

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

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: sig.ra D. Louterman, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. J. F. Buhl e B. J. Drijber, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

* Lingua processuale: l'olandese.

sentite le osservazioni orali della Commissione all'udienza del 15 gennaio 1991,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 febbraio 1991,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 23 gennaio 1990, pervenuta in cancelleria il 19 aprile successivo, la Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant (Belgio) ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 33 della direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la « sesta direttiva »).

2 Detta questione è stata sollevata nell'ambito di una lite tra la società NV Giant e il comune di Overijse, a proposito dell'esazione, da parte di questo comune, dell'imposta sugli spettacoli e sugli intrattenimenti.

3 Risulta dal fascicolo di causa che, il 2 marzo 1983, il comune di Overijse ha adottato un regolamento tributario secondo il quale chiunque abitualmente od occasionalmente organizzi spettacoli o intrattenimenti pubblici nel territorio del comune e chiunque faccia pagare a tale titolo agli spettatori o ai partecipanti un prezzo d'ingresso è debitore di un'imposta speciale sull'ammontare lordo di tutti i proventi (art. 2 del regolamento tributario). In base all'art. 3 del suddetto regolamento, l'imposta è dovuta sull'ammontare integrale dei corrispettivi pagati per l'ingresso, il noleggio e il guardaroba, per la vendita di programmi e di carnet di ballo, sull'ammontare degli incassi ricavati da tutte le consumazioni, ecc. In conformità all'art. 4, n. 1, B, lett. c, del regolamento tributario, l'aliquota dell'imposta è del 25% per quanto riguarda le sale da ballo e i ristoranti annessi. L'imposta viene riscossa annualmente. Il regolamento tributario è stato adottato per un periodo di sei anni, ossia sino alla fine del 1988.

4 Il 28 giugno 1989 la società NV Giant ha impugnato davanti alla Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant l'avviso di accertamento dell'imposta per il 1988. Essa ha sostenuto che detta imposta ha natura di imposta sulla cifra d'affari ed è in contrasto con l'art. 33 della sesta direttiva, che vieta di istituire imposte sulla cifra d'affari diverse dall'IVA.

5 Il giudice nazionale adito, ritenendo che la soluzione della causa dipendesse dall'interpretazione della sesta direttiva, ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

« Se il regolamento tributario del comune di Overijse del 2 marzo 1983, secondo il quale chiunque abitualmente od occasionalmente organizzi spettacoli o intrattenimenti pubblici nel territorio del comune e chiunque faccia pagare a tale titolo agli spettatori o ai partecipanti un prezzo d'ingresso è debitore di un'imposta speciale sull'ammontare lordo di tutti i proventi e secondo il quale, in particolare per le sale da ballo e per i ristoranti annessi, viene istituita un'imposta annua del 25% sull'ammontare integrale dei corrispettivi pagati per l'ingresso, il noleggio e il guardaroba, per la vendita di programmi o di carnet di ballo, sull'ammontare degli incassi ricavati da tutte le consumazioni e dei contributi o compensi che possono sostituire o integrare dette somme o detti prezzi, così come di qualsiasi altra analoga somma riscossa, sia o meno in contrasto con il divieto, istituito dall'art. 33 della direttiva del Consiglio 77/388/CEE, di esigere imposte sulla cifra d'affari diverse dall'IVA ».

6 Per una più ampia illustrazione del contesto giuridico e degli antefatti della causa principale 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.

7 La questione pregiudiziale mira, in sostanza, ad accertare se l'art. 33 della sesta direttiva osti alla riscossione di un'imposta speciale sugli spettacoli e sugli intrattenimenti come quella riscossa dal comune di Overijse in base al regolamento comunale 2 marzo 1983.

8 Va ricordato che a 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 ».

9 Come la Corte ha precisato nella sentenza 8 luglio 1986, Kerrutt (causa 73/85, Racc. pag. 2219), risulta da detta disposizione che il diritto comunitario ammette l'esistenza di regimi d'imposta concorrenti con l'IVA. Gli Stati membri possono, quindi, istituire imposte che non abbiano natura d'imposta sulla cifra d'affari.

10 La soluzione della questione pregiudiziale dipende quindi dal se l'imposta speciale sugli spettacoli e intrattenimenti, come è definita nell'ordinanza di rinvio, debba essere considerata imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva.

11 Per valutare se un tributo abbia natura d'imposta sulla cifra d'affari, occorre in particolare verificare, come la Corte ha affermato nelle sentenze 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot (causa 295/84, Racc. pag. 3759), e 3 marzo 1988, Bergandi (causa 252/86, Racc. pag. 1343), se esso abbia l'effetto di compromettere il funzionamento del sistema comune di IVA gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le operazioni commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA.

12 A questo proposito, occorre ricordare che, secondo la costante giurisprudenza della Corte (v., in particolare, le succitate sentenze 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot, causa 295/84, e 3 marzo 1988, Bergandi, causa 252/86, nonché la sentenza 13 luglio 1989, Wisselink, cause riunite 93/88 e 94/88, Racc. pag. 2671), 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'imposta sul valore aggiunto si può esigere solo previa detrazione del-

l'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 a monte.

13 Si deve constatare che un'imposta come quella descritta dal giudice nazionale nel presente caso non ha le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva.

14 Infatti, in primo luogo, essa non costituisce un'imposta generale, giacché si applica solo ad una categoria limitata di beni e di servizi. In secondo luogo, essa non viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, giacché colpisce annualmente l'insieme degli introiti realizzati dalle imprese ad essa soggette. In terzo luogo, essa non si basa sul valore aggiunto nella fase di ciascuna operazione, bensì sull'ammontare lordo di tutte le entrate e, di conseguenza, è impossibile stabilire con precisione quale quota dell'imposta riscossa su ciascuna vendita o prestazione di servizi può considerarsi essere stata ripercossa sul consumatore.

15 Pertanto, la questione sollevata dalla Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant va risolta dichiarando che l'art. 33 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso non osta alla riscossione di un'imposta speciale sugli spettacoli e sugli intrattenimenti come quella riscossa dal comune di Overijse in base al regolamento comunale 2 marzo 1983.

Sulle spese

16 Le spese sostenute dalla Commissione delle Comunità europee, che ha 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 statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quarta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dalla Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant, con ordinanza 23 gennaio 1990, dichiara:

L'art. 33 della direttiva 77/388/CEE, sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), dev'essere interpretato nel senso che esso non osta alla riscossione di un'imposta speciale sugli spettacoli e sugli intrattenimenti come quella riscossa dal comune di Overijse in base al regolamento comunale 2 marzo 1983.

Díez de Velasco Kakouris Kapteyn

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 19 marzo 1991.

Il cancelliere

J.-G. Giraud

Il presidente della Quarta Sezione

M. Díez de Velasco