tario di un comune, secondo il quale chiunque organizzi abitualmente o occasionalmente, nel territorio del comune, spettacoli o intrattenimenti pubblici per i quali faccia pagare un prezzo d'ingresso è debitore di un'imposta sull'ammontare lordo di tutti i proventi, non ha le caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari ai sensi del suddetto articolo se risulta che essa:

— applicandosi solo ad una categoria limitata di beni e di servizi, non costituisce un'imposta generale;

— 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;

— non si basa sul valore aggiunto nella fase di ciascuna operazione, bensì sull'ammontare lordo di tutti gli introiti 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.

RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nel la causa C-109/90 *

I — Antefatti e contesto giuridico

1. 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 d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la « sesta direttiva IVA »), prevede, all'art. 33, che,

« 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 ».

2. Il 2 marzo 1983, il comune di Overijse ha adottato un regolamento tributario secondo il quale chiunque abitualmente o 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

* Lingua processuale: l'olandese.

del regolamento tributario). A norma dell'art. 3 del regolamento tributario, questa imposta è dovuta 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 sui contributi o compensi che possono sostituire o integrare dette somme nonché su qualsiasi altra analoga somma riscossa.

L'aliquota dell'imposta è, a norma dell'art. 4, n. 1, B, lett. c, del regolamento tributario, del 25%. Il detto tributo viene imposto annualmente. Il regolamento tributario, istituito per sei anni, è stato applicato fino alla fine del 1988.

3. Il 28 giugno 1989 la *NV Giant*, ricorrente nella causa principale, ha impugnato l'avviso di accertamento dell'imposta sugli spettacoli e sugli intrattenimenti emesso dal comune di Overijse per il 1988. Essa sostiene che il tributo è in contrasto con l'art. 33 della sesta direttiva IVA.

La NV Giant sostiene che tale imposta presenta il carattere di un'imposta sulla cifra d'affari e colpisce per una seconda volta operazioni commerciali perfezionate che già sono state tutte gravate dell'IVA, come la vendita di biglietti d'ingresso e le consumazioni, di modo che l'ammontare del tributo dipende dal fatturato realizzato. Essa asserisce, inoltre, che il comune ha ecceduto i suoi poteri, poiché si è intromesso in una materia che è ormai esclusivamente riservata alle Comunità europee, cioè l'istituzione, l'organizzazione e l'armonizzazione di un'imposta sulla cifra d'affari. Essa domanda quindi l'annullamento del succitato avviso di accertamento.

4. Il *comune di Overijse* replica, in primo luogo, che il debito d'imposta permane, indi che il regolamento tributario 2 marzo 1983 è stato approvato dalla deputazione permanente in data 31 dicembre 1983 e infine che l'imposta è stata iscritta al ruolo dalla giunta comunale in data 13 marzo 1989, e che pertanto sono state adempiute tutte le formalità di legge e amministrative.

5. Considerato che la lite richiede un'interpretazione dell'art. 33 della sesta direttiva IVA, la deputazione permanente del consiglio provinciale del Brabante, in qualità di giudice amministrativo nelle liti relative alle imposte comunali all'interno della provincia del Brabante, con ordinanza 23 gennaio 1990, ha deciso, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, di sospendere il procedimento sino a che la Corte non si sia pronunciata, in via pregiudiziale, sulla seguente questione:

« 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 di affari diverse dall'IVA ».

6. L'ordinanza di rinvio è stata registrata nella cancelleria della Corte il 19 aprile 1990.

7. In conformità all'art. 20 del Protocollo sullo Statuto della Corte di giustizia, la Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. J. F. Buhl e B. J. Drijber, in qualità di agenti, ha presentato osservazioni scritte.

8. Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria.

9. Con decisione 7 novembre 1990, a norma dell'art. 95, nn. 1 e 2, del regolamento di procedura, la Corte ha rimesso la causa alla Quarta Sezione.

II — Osservazioni scritte presentate alla Corte

1. La *Commissione*, basandosi sull'esame della giurisprudenza in materia (v., in particolare, sentenze 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot, causa 295/84, Racc. pag. 3759; 8 luglio 1986, Kerrutt, causa 73/85, Racc. pag. 2219; 3 marzo 1988, Bergandi, causa 252/86, Racc. pag. 1343; e 13 luglio 1989, Wisselink e Abemij, cause riunite 93/88 e 94/88, Racc. pag. 2671), ritiene che, secondo la Corte, un tributo speciale abbia il carattere di un'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, qualora siano soddisfatti i tre requisiti seguenti: l'imposta deve avere carattere generale, dev'essere esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi e dev'essere ripercossa sul prezzo finale di ciascun bene o servizio e, pertanto, sopportata in definitiva dal consumatore.

2. Secondo la Commissione, l'imposta comunale oggetto della lite non presenta le succitate caratteristiche di un'imposta sulla cifra d'affari. A questo proposito, essa constata anzitutto che l'imposta in questione non ha carattere generale. Ciò risulta dal fatto che essa è limitata sotto un duplice aspetto: dal suo ambito di applicazione geografico, giacché è riscossa solo all'interno del territorio del comune di Overijse, nonché dal suo ambito di applicazione ratione materiae, giacché vi sono assoggettati esclusivamente i beni forniti e i servizi prestati dalle sale da ballo, ecc.

3. Essa assume poi che l'imposta in causa non colpisce operazioni commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA. Secondo la Commissione, l'imposta colpisce annualmente il complesso delle entrate realizzate dalle imprese assoggettate e non già le operazioni individuali. Inoltre, rileva la Commissione, l'imposta viene applicata solo una volta all'anno, e non già nelle fasi successive della commercializzazione. Non si può dire, quindi, che l'imposta è esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi prestati.

4. Essa assume infine che, per quanto riguarda la ripercussione dell'imposta sui prezzi pagati dai consumatori, non è possibile stabilire con precisione, per ciascuna operazione, la quota dell'imposta che l'imprenditore deve considerarsi aver ripercosso sul consumatore finale. Secondo la Commissione, si tratta, nel caso di specie, di un'imposta che viene versata al comune una volta all'anno sulle entrate lorde — quindi in modo globale —, senza che venga redatta una fattura sulla quale sia specificato, per ciascuna operazione, l'importo dell'imposta comunale.

5. La Commissione osserva, infine, basandosi sulla succitata sentenza 13 luglio 1989, Wisselink e Abemij, che l'imposta in questione viene riscossa parallelamente all'IVA, e non già in sostituzione totale o parziale di questa, e che non risulta quindi che l'imposta comunale sia tale da compromettere il funzionamento del sistema comune dell'IVA.

6. Stando così le cose, la Commissione conclude che l'imposta sugli spettacoli istituita dal comune di Overijse non costituisce un'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva IVA. Per questo motivo, la Commissione propone alla Corte di risolvere in senso negativo la questione sollevata dalla deputazione permanente.

M. Díez de Velasco
giudice relatore