

SENTENZA DELLA CORTE (quarta sezione)
27 novembre 1985 *

Nel procedimento 295/84,

avente ad oggetto una domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dalla Corte d'appello di Douai nella causa dinanzi ad essa pendente fra

SA Rousseau Wilmot, Caudry,

e

Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), di Valbonne,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 33, della sesta direttiva del Consiglio 77/388 del 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sull'entrata: sistema comune di imposta sul valore aggiunto, base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (quarta sezione),

composta dai signori Mackenzie Stuart, presidente, K. Bahlmann, presidente di sezione, G. Bosco, T. Koopmans e T. F. O'Higgins, giudici,

avvocato generale: G. F. Mancini
cancelliere: D. Louterman, amministratore

viste le osservazioni presentate:

— dall'avv. F. Spriet, del foro di Lille, per la SA Rousseau Wilmot, in fallimento, attrice nella causa principale;

* Lingua processuale: il francese.

- dall'avv. J. Thieffry, del foro di Parigi, per la Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), convenuta nella causa principale;
- dal sig. Gilbert Guillaume, del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, per il governo della Repubblica francese;
- dal sig. J. F. Bühl, consigliere giuridico, in qualità di agente per la Commissione delle Comunità europee,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza il 22 ottobre 1985,

ha pronunciato la presente

SENTENZA

(Parte « In fatto » non riprodotta)

In diritto

1 Con sentenza 29 novembre 1984, giunta alla Corte il successivo 10 dicembre, la Corte d'appello di Douai ha sollevato, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, una questione relativa all'interpretazione dell'art. 33 della sesta direttiva del Consiglio 77/388, del 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sull'entrata: sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, base imponibile (GU L 145, pag. 1).

2 Detta questione è sorta nell'ambito di una controversia tra il fallimento della società Rousseau Wilmot, col suo curatore, e la Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), ente incaricato di riscuotere la « contribution sociale de solidarité » e la « taxe d'entraide ». L'Organic accertava che l'impresa era debitrice di una parte di questi due tributi per l'esercizio 1981 e dell'importo totale per l'esercizio 1982, ma l'impresa ed il curatore facevano opposizione alla pretesa dell'Organic. Dopo che l'opposizione era stata respinta dal tribunal de commerce di Cambrai, l'impresa e il suo curatore interponevano appello.

- 3 Dinanzi alla Corte d'appello la Rousseau Wilmot sosteneva che il contributo sociale di solidarietà era calcolato secondo l'aliquota dello 0,1% sul fatturato, mentre l'armonizzazione delle norme degli Stati membri in fatto di imposte sull'entrata avrebbe limitato il potere di questi in fatto di istituzione o di conservazione in vigore di dette imposte. In particolare essa invoca l'art. 33 della sesta direttiva. L'Organic ribatteva che lo scopo del contributo sociale di solidarietà e dell'imposta di mutua assistenza è quello di completare il finanziamento dei regimi previdenziali, cioè dei regimi di assicurazione contro la vecchiaia e di assicurazione contro le malattie dei commercianti e degli artigiani indipendenti; si tratterebbe quindi di un onere sociale, mentre l'art. 33 della sesta direttiva avrebbe portata esclusivamente fiscale.
- 4 Ciò premesso, il giudice nazionale ha chiesto alla Corte, in via pregiudiziale, se l'art. 33 della sesta direttiva vada interpretato nel senso che fa sì che debba applicarsi la disciplina di uno Stato membro che istituisce, a carico delle società, delle imprese pubbliche e delle società nazionali, un « contributo sociale di solidarietà e un'imposta di mutua assistenza » a profitto del regime assicurativo malattia-maternità dei lavoratori indipendenti non agricoli e dei regimi assicurativi contro la vecchiaia dei commercianti e degli artigiani indipendenti, contributo sociale e imposta di mutua assistenza il cui imponibile è costituito dal fatturato annuo complessivo, al netto delle imposte, delle società e delle imprese contribuenti.
- 5 Hanno presentato osservazioni l'Organic, il governo francese e la Commissione. La Rousseau Wilmot si è fatta rappresentare all'udienza.
- 6 Emerge dal fascicolo che il contributo sociale di solidarietà è stato istituito dall'ordinanza francese 67/828 (JORF del 28.9.1967) a profitto dei regimi assicurativi malattia-maternità e assicurazione contro la vecchiaia dei lavoratori indipendenti non agricoli. In forza della legge francese 70/13 (JORF del 6.1.1970) il contributo è a carico delle varie categorie di società commerciali, salvo talune esenzioni. Il contributo è annuo e la sua aliquota è determinata, nel limite dello 0,1% del fatturato della società, mediante decreto; esso non viene riscosso se il fatturato non supera i 500 000 franchi francesi. Per le controversie vertenti sul contributo sono competenti i giudici designati dal « code de la sécurité sociale »; il versamento dei contributi è garantito da un privilegio sui beni, mobili ed immobili, del debitore secondo le modalità stabilite dallo stesso « code ».

L'imposta di mutua assistenza è stata istituita dalla legge francese 72/657 (JORF del 14.7.1972) onde finanziare provvedimenti di aiuto a favore di determinate categorie di commercianti e di artigiani anziani. L'imposta, che era costituita da una frazione determinata del contributo sociale di solidarietà, è stata soppressa a decorrere dal 31 dicembre 1984, con la legge 84/1208 (JORF del 31.12.1984).

L'art. 33 della sesta direttiva recita:

« Fatte salve le altre disposizioni di diritto comunitario, 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 d'imposta sulla cifra d'affari ».

La soluzione della questione pregiudiziale dipende quindi dal se tributi come il contributo sociale di solidarietà e l'imposta di mutua assistenza, la cui aliquota è calcolata in base al fatturato di una società, siano imposte sulla « cifra d'affari » ai sensi della sesta direttiva.

La Rousseau Wilmot sostiene a questo proposito che i due tributi francesi in questione sono chiaramente « diritti e tasse » ai sensi del summenzionato art. 33 e che il loro imponibile è costituito dal fatturato. Secondo la lettera stessa di detta disposizione, detti tributi non potrebbero più essere istituiti o mantenuti in vigore da uno Stato membro. La questione se detti tributi siano di natura fiscale ovvero rientrano nella previdenza sociale sarebbe irrilevante, dato che essi costituirebbero in ogni caso prelievi obbligatori aventi la natura di imposta sul fatturato.

L'Organic rileva anzitutto la natura non fiscale del contributo di solidarietà, per sostenere poi che le caratteristiche principali delle imposte sul fatturato, definite dalle direttive d'armonizzazione e dalla giurisprudenza della Corte, non si ravvisano in un tributo come il contributo di solidarietà. Le imposte sul fatturato contemplate dalle direttive comunitarie costituirebbero un tributo generale che grava su un negozio e il fatto generatore d'imposta sarebbe la vendita di un bene o la prestazione di un servizio; l'imponibile sarebbe il prezzo del negozio e il tributo darebbe direttamente luogo a rivalse sul prezzo del bene o del servizio.

- 12 Il governo francese svolge argomenti analoghi. Il contributo di solidarietà non sarebbe, come le imposte sul fatturato, un tributo sul consumo proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, bensì un prelievo riscosso annualmente sul fatturato, al netto delle imposte, realizzato nell'anno precedente.
- 13 Secondo la Commissione l'art. 33 della sesta direttiva va interpretato nel contesto del processo d'armonizzazione delle imposte sull'entrata avviato con la prima direttiva in questo campo, adottata nel 1967 (direttiva 67/227, GU pag. 1301). Dalle motivazioni della prima direttiva si desume che questa armonizzazione deve sfociare nell'eliminazione dei sistemi di imposte cumulative a cascata e nell'adozione, da parte di tutti gli Stati membri, di un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Le imposte sull'entrata, che costituiscono oggetto delle direttive d'armonizzazione, sarebbero quindi delle imposte che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi; esse non comprenderebbero un contributo previdenziale, che sia calcolato in base al fatturato di un'impresa, senza però gravare sui negozi.
- 14 È opportuno anzitutto rilevare, come ha segnalato giustamente la Commissione, che la portata dell'art. 33 della sesta direttiva dev'essere determinata alla luce della funzione di questa disposizione nell'ambito del sistema armonizzato dell'imposta sull'entrata sotto forma di sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.
- 15 Il principio del sistema comune consiste, a norma dell'art. 2 della prima direttiva, nell'applicare ai beni ed ai servizi, fino allo stadio del commercio al minuto compreso, un tributo generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero di passaggi avvenuti nel processo di produzione e di distribuzione anteriore alla fase dell'imposizione. Tuttavia, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dall'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo; il sistema delle detrazioni è congegnato, dall'art. 17 n. 2, dalla sesta direttiva, in modo tale che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA già riscossa sulle merci a monte.
- 16 L'art. 33 della sesta direttiva, lasciando liberi gli Stati membri di mantenere in vigore o di istituire determinati tributi, come le imposte indirette, a condizione che

non si tratti di tributi aventi « il carattere d'imposta sulla cifra d'affari », si propone d'impedire che il funzionamento del sistema comune dell'IVA sia lesa da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscono i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA. Questa disposizione non può quindi mirare a vietare agli Stati membri il mantenere in vigore o l'istituire tributi che non abbiano natura fiscale, ma siano istituiti specificamente per alimentare fondi previdenziali e il cui fatto generatore sia costituito dall'attività delle imprese, o di determinate categorie di imprese, e siano commisurati al fatturato annuo complessivo, senza incidere direttamente sul prezzo dei beni e dei servizi.

- 17 È quindi opportuno risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che la nozione di « diritti e tasse che non hanno il carattere di imposte sulla cifra d'affari », di cui all'art. 33 della sesta direttiva, va interpretata nel senso che essa comprende un'imposta, di natura non fiscale, a carico delle società, o di determinate categorie di società, a profitto dei regimi previdenziali, la cui aliquota sia commisurata al fatturato annuo complessivo delle società contribuenti.

Sulle spese

- 18 Le spese esposte dal governo della Repubblica francese e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non sono ripetibili. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale cui spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (quarta sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dalla Corte d'appello di Douai, con sentenza 29 novembre 1984, dichiara:

La nozione di « diritti e tasse che non abbiano il carattere di imposte sulla cifra d'affari », di cui all'art. 33 della sesta direttiva, va interpretata nel senso che essa comprende un'imposta, di natura non fiscale, a carico delle società, o di determinate categorie di società, a profitto di regimi previdenziali, la cui aliquota sia commisurata al fatturato annuo complessivo delle società contribuenti.

Mackenzie Stuart

Bahlmann

Bosco

Koopmans

O'Higgins

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 27 novembre 1985.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente

A. J. Mackenzie Stuart