



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

14 giugno 2018\*

«Rinvio pregiudiziale – Libera circolazione delle merci – Articoli 28 e 30 TFUE – Tasse di effetto equivalente – Articolo 110 TFUE – Imposizioni interne – Contributo sociale di solidarietà delle società – Tassa – Base imponibile – Fatturato complessivo annuale delle società – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 17 – Trasferimento di un bene in un altro Stato membro – Valore del bene trasferito – Inclusione nel fatturato complessivo annuale»

Nella causa C-39/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Cour de cassation (Corte di cassazione, Francia), con decisione del 19 gennaio 2017, pervenuta in cancelleria il 25 gennaio 2017, nel procedimento

**Lubrizol France SAS**

contro

**Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures,**

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe e C. Lycourgos (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: V. Giacobbo-Peyronnel, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 novembre 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- per Lubrizol France SAS, da A. Beetschen, avocate;
- per la Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures, da A. Delvolvé, avocat;
- per il governo francese, da D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière e S. Ghiandoni, in qualità di agenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M. K. Bulterman e J. Langer, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels, R. Lyal e F. Clotuche-Duvieusart, in qualità di agenti,

\* Lingua processuale: il francese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 31 gennaio 2018,  
ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 28 e 30 TFUE.
- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra, da un lato, Lubrizol France SAS (in prosieguo: «Lubrizol») e, dall'altro, la Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures (Cassa nazionale del regime sociale dei lavoratori autonomi, partecipazioni esterne; in prosieguo: la «CNRSI») in merito al calcolo della base imponibile del contributo sociale di solidarietà delle società (in prosieguo: il «C3S») e del contributo aggiuntivo a quest'ultimo (in prosieguo, congiuntamente: i «contributi controversi») dovuti da Lubrizol per l'anno 2008.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

- 3 Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), quale modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11; in prosieguo: la «direttiva IVA»), «costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».
- 4 L'articolo 17 di tale direttiva prevede quanto segue:

«1. È assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro.

Costituisce “trasferimento a destinazione di un altro Stato membro” qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale effettuato dal soggetto passivo o per suo conto, fuori dal territorio dello Stato membro in cui si trova il bene, ma nella Comunità, per le esigenze della sua impresa.

(...)».

#### ***Diritto francese***

- 5 L'articolo L. 245-13 del code de la sécurité sociale (codice della sicurezza sociale), nella versione applicabile alla data di esigibilità dei contributi controversi (in prosieguo: il «codice della sicurezza sociale»), prevede l'istituzione, a favore della Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (Cassa nazionale dell'assicurazione malattia dei lavoratori dipendenti), di un contributo aggiuntivo al C3S, di cui agli articoli L. 651-1 e seguenti di tale codice, il quale è calcolato, riscosso, esigibile e controllato alle stesse condizioni applicabili al C3S e la cui aliquota è dello 0,03%.
- 6 L'articolo L. 651-1 del codice della sicurezza sociale prevede che sia istituito, a beneficio del Régime social des indépendants (Regime sociale dei lavoratori autonomi; in prosieguo: il «RSI»), del Fonds de solidarité vieillesse (Fondo di solidarietà per la vecchiaia) e del Fonds de réserve pour les retraites (Fondo di riserva per le pensioni), un contributo sociale di solidarietà a carico, in particolare, delle società per azioni e delle società per azioni semplificate.

7 L'articolo L. 651-3 di detto codice recita:

«Il contributo sociale di solidarietà è annuale. La sua aliquota è fissata per decreto, entro lo 0,13% del fatturato definito all'articolo L. 651-5. Esso non è riscosso quando il fatturato della società è inferiore a EUR 760 000.

(...)».

8 L'articolo L. 651-5 del codice della sicurezza sociale recita:

«Le società e le imprese soggette al contributo sociale di solidarietà sono tenute a indicare annualmente all'organismo incaricato della riscossione di tale contributo l'importo del loro fatturato complessivo dichiarato all'amministrazione fiscale, calcolato al netto delle imposte sul fatturato e delle imposte assimilate (...)».

9 L'articolo 256, paragrafo III, del code général des impôts (codice generale delle imposte; in prosieguo: il «CGI»), nella versione vigente all'epoca dei fatti del procedimento principale, così dispone:

«È assimilato a una cessione di beni il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro della Comunità europea.

Si considera trasferimento ai sensi delle precedenti disposizioni la spedizione o il trasporto, da parte di un soggetto passivo o per suo conto, di un bene mobile materiale per le esigenze della sua impresa, ad eccezione della spedizione o del trasporto di un bene che, nello Stato membro d'arrivo, sia destinato:

- a) ad essere utilizzato temporaneamente ai fini di prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo o a condizioni che, se tale bene fosse importato, gli darebbero diritto a fruire dell'ammissione temporanea in esenzione totale di dazi;
- b) ad essere oggetto di lavori, qualora il bene sia rispedito o trasportato in Francia a destinazione di detto soggetto passivo;
- c) ad essere oggetto d'installazione o montaggio;
- d) ad essere oggetto di cessioni effettuate dal soggetto passivo a bordo di mezzi di trasporto, alle condizioni previste all'articolo 37 della direttiva [IVA].

(...)».

10 L'articolo 262 ter del CGI così dispone:

«I. Sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto:

1° le cessioni di beni spediti o trasportati sul territorio di un altro Stato membro della Comunità europea a destinazione di un altro soggetto passivo o di una persona giuridica non soggetto passivo.

(...)

2° I trasferimenti assimilati alle cessioni menzionate al paragrafo III dell'articolo 256 che beneficerebbero dell'esenzione prevista al precedente punto 1<sup>o</sup> se effettuate a destinazione di un terzo soggetto passivo.

(...)».

## **Fatti, procedimento principale e questione pregiudiziale**

- 11 Lubrizol, società del settore dell'industria chimica, produce e vende additivi per lubrificanti. In quanto società per azioni semplificate avente sede in Francia, essa è assoggettata ai contributi controversi.
- 12 In seguito a una verifica della base imponibile riguardante i contributi controversi dovuti da Lubrizol per l'anno 2008, la CNRSI ha riscontrato una divergenza nella base imponibile tra il fatturato dell'anno 2007 dichiarato alla CNRSI e quello comunicato dall'amministrazione fiscale corrispondente ad una deduzione, operata da Lubrizol, dell'importo dei trasferimenti intracomunitari dalla base imponibile dei contributi.
- 13 Di conseguenza, la CNRSI, in data 13 marzo 2012, ha notificato una rettifica a Lubrizol, seguita da una costituzione in mora. Lubrizol ha contestato di essere debitrice delle somme reclamate, ritenendo che il valore delle merci da essa trasferite a destinazione di altri Stati membri dell'Unione europea non rientrasse nella base imponibile dei contributi controversi che essa doveva versare per l'anno 2008. A suo avviso, alla data di tali trasferimenti, essa era sempre proprietaria delle suddette merci e non le aveva ancora cedute ai suoi clienti, di modo che detti trasferimenti non erano costitutivi di una vendita e quindi di un fatturato.
- 14 In seguito al rigetto del suo ricorso in primo grado e in appello, Lubrizol ha introdotto un ricorso dinanzi alla Cour de cassation (Corte di cassazione, Francia) sostenendo che, contrariamente a quanto statuito dalla corte di appello, i contributi controversi devono essere considerati tasse di effetto equivalente in quanto includono, nella loro base imponibile, i trasferimenti di merci a destinazione di un altro Stato membro, a differenza dei trasferimenti di merci all'interno del territorio nazionale o a destinazione di un paese terzo.
- 15 Il giudice del rinvio precisa che il C3S è stato istituito a favore del regime di assicurazione malattia e maternità dei lavoratori autonomi delle professioni non agricole e dei regimi di assicurazione vecchiaia delle professioni artigianali, industriali e commerciali e delle libere professioni. Lo stesso giudice sottolinea che, nel corso del 2008, il gettito del C3S era essenzialmente destinato alla CNRSI che ne garantisce la riscossione.
- 16 La Cour de cassation (Corte di cassazione), rileva, inoltre, che il contributo aggiuntivo al C3S è stato istituito con la legge n. 2004-810, del 13 agosto 2004, e che il suo gettito era essenzialmente destinato, nel corso del 2008, alla Cassa nazionale dell'assicurazione malattia dei lavoratori dipendenti nonché al Fondo di solidarietà per la vecchiaia.
- 17 Secondo il giudice del rinvio, la base imponibile di questi due contributi, che rivestono, ai sensi del diritto interno, il carattere di imposte di qualsiasi natura, è costituita dal fatturato complessivo, al netto delle imposte, dichiarato all'amministrazione fiscale. Le cessioni di beni, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, rientrano nella base imponibile dei contributi controversi.
- 18 Orbene, sempre secondo tale giudice, fatte salve talune eccezioni non rilevanti nella fattispecie, e conformemente all'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva IVA, l'articolo 256, paragrafo III, del CGI assimila a una cessione di beni il trasferimento effettuato da un soggetto passivo o per suo conto di un bene della sua impresa, per le esigenze della medesima, a destinazione di un altro Stato membro dell'Unione. Un siffatto trasferimento deve essere menzionato nella dichiarazione sottoscritta dal contribuente presso l'amministrazione fiscale, pur essendo esente dal pagamento dell'IVA in applicazione dell'articolo 262 ter del CGI.
- 19 In tale contesto il giudice del rinvio ha già statuito che il valore nominale delle scorte trasferite da un'impresa, a partire dalla Francia, verso un altro Stato membro dell'Unione rientra nella base imponibile dei contributi controversi, anche se un siffatto trasferimento non genera di per sé fatturato.

Viceversa, i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e quelli realizzati a destinazione di uno Stato terzo non sono assimilati a una cessione di beni, sicché il loro valore nominale non rientra nella base imponibile dei contributi controversi.

- 20 In tali circostanze, la Cour de cassation (Corte di cassazione) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 28 e 30 [TFUE] ostino a che il valore dei beni trasferiti dalla Francia a destinazione di un altro Stato membro dell'Unione europea, da un soggetto passivo [tenuto ai contributi controversi] o per suo conto, per le esigenze della sua impresa, sia tenuto in considerazione nel calcolo del fatturato complessivo che costituisce la base imponibile di tali contributi».

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 21 Con la sua questione il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se gli articoli 28 e 30 TFUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa di uno Stato membro che prevede che la base imponibile di contributi prelevati sul fatturato annuale delle imprese, sempreché quest'ultimo raggiunga o superi un determinato importo, sia calcolata tenendo in considerazione il valore nominale dei beni trasferiti da un soggetto passivo o per suo conto, per le esigenze della sua impresa, a partire da tale Stato membro verso un altro Stato membro dell'Unione, allorché tale valore è tenuto in considerazione sin dal trasferimento, mentre, quando gli stessi beni sono trasferiti dal soggetto passivo o per suo conto, per le esigenze della sua impresa, nel territorio dello Stato membro interessato, il loro valore è incluso nella detta base imponibile soltanto al momento della loro vendita successiva.
- 22 Secondo il diritto nazionale applicabile, nella causa oggetto del procedimento principale i contributi controversi sono riscossi sul fatturato annuale delle imprese purché esso risulti, per l'esercizio fiscale di riferimento, pari ad almeno EUR 760 000. Da tale diritto nazionale discende inoltre che un trasferimento di beni, effettuato da un soggetto passivo tenuto a tali contributi o per suo conto, per le esigenze della sua impresa, dalla Francia verso un altro Stato membro dell'Unione, è assimilato, ai fini del prelievo di tali contributi, a una cessione di beni e rientra nel fatturato dell'impresa interessata.
- 23 Il giudice del rinvio rileva, in particolare, che il valore nominale delle merci che sono semplicemente trasferite, senza perdita di proprietà, verso un altro Stato membro dell'Unione rientra nella base imponibile dei contributi controversi, mentre ciò non avviene quando un siffatto trasferimento ha luogo all'interno del territorio francese. Nel caso dei trasferimenti effettuati all'interno del territorio francese, il valore delle merci interessate sarebbe calcolato nel fatturato dell'impresa di cui trattasi e rientrerebbe nella base imponibile dei contributi controversi solamente alla data della loro vendita. Il giudice del rinvio si domanda pertanto se, tenuto conto del modo in cui è calcolata la base imponibile di tali contributi, essi costituiscano tasse di effetto equivalente ai dazi doganali all'esportazione in violazione degli articoli 28 e 30 TFUE.
- 24 Secondo una costante giurisprudenza della Corte, costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale qualsiasi onere pecuniario, sia pur minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisca le merci per il fatto di attraversare una frontiera, quando non si tratti di un dazio doganale in senso proprio. Viceversa, un onere pecuniario derivante da un regime generale di imposizioni interne che gravano sistematicamente, secondo gli stessi criteri obiettivi, su categorie di prodotti indipendentemente dalla loro origine e dalla loro destinazione rientra nell'articolo 110 TFUE, che vieta i tributi interni discriminatori (sentenza del 1° marzo 2018, Petrotel-Lukoil e Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, punto 21, e giurisprudenza ivi citata).

- 25 A tale riguardo occorre ricordare che le disposizioni del TFUE relative alle tasse di effetto equivalente e quelle concernenti le imposizioni interne discriminatorie non sono applicabili cumulativamente, di modo che una misura che rientra nell'articolo 110 TFUE non può, nel sistema del Trattato, essere qualificata come «tassa di effetto equivalente» (v., in tal senso, sentenza del 2 ottobre 2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 Un onere pecuniario sfugge alla qualifica di «tassa di effetto equivalente» anche qualora sia applicato, a determinate condizioni, nell'ambito di controlli effettuati per ottemperare ad obblighi imposti dal diritto dell'Unione o rappresenti il corrispettivo di un servizio effettivamente prestato all'operatore che è tenuto a pagarlo, di importo proporzionato al servizio stesso (v., in tal senso, sentenze dell'11 giugno 1992, *Sanders Adour e Guyomarc'h Orthez Nutrition animale*, C-149/91 e C-150/91, punto 17, e del 9 settembre 2004, *Carbonati Apuani*, C-72/03, EU:C:2004:506, punto 31).
- 27 Occorre, pertanto, determinare se i contributi controversi rientrano nella definizione di tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, quale risulta dagli elementi richiamati ai punti da 24 a 26 della presente sentenza.
- 28 A tale riguardo occorre rilevare, in primo luogo, che i contributi controversi costituiscono oneri pecuniari imposti unilateralmente da uno Stato membro. Poiché lo scopo per cui sono imposti oneri siffatti è irrilevante, non è importante che si tratti di tasse volte a finanziare un sistema di previdenza sociale (v., in tal senso, sentenza del 21 settembre 2000, *Michailidis*, C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, punto 17).
- 29 In secondo luogo, occorre esaminare se i contributi controversi gravano su merci.
- 30 A tale riguardo è opportuno ricordare che, nell'ambito dell'interpretazione dell'articolo 110 TFUE, la Corte ha dichiarato che una tassa che non è imposta su prodotti in quanto tali deve comunque essere considerata gravante su una merce quando si ripercuote immediatamente sul costo del prodotto interessato (sentenze del 16 febbraio 1977, *Schöttle*, 20/76, EU:C:1977:26, punto 15, e dell'8 novembre 2007, *Stadtgemeinde Frohnleiten e Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, punto 43). Occorre applicare tale giurisprudenza anche nell'ambito dell'interpretazione degli articoli 28 e 30 TFUE.
- 31 Nel procedimento principale, i contributi controversi sono calcolati sul fatturato annuale delle società che devono versarli, e non direttamente sul valore nominale o sul prezzo di vendita delle merci commercializzate da tali società.
- 32 Tuttavia, poiché il fatturato annuale di tali società raggiunge un importo di almeno EUR 760 000, l'intero fatturato costituisce la base imponibile dei prelievi in questione, le cui aliquote sono fissate rispettivamente allo 0,13% e allo 0,03% di tale fatturato. Nella misura in cui questo stesso fatturato è generato dalla vendita in Francia e dal trasferimento verso un altro Stato membro di prodotti, i contributi controversi gravano sui detti prodotti in quanto tali, sebbene siano riscossi non alla data della loro vendita o del loro trasferimento verso un altro Stato membro, bensì globalmente e annualmente.
- 33 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 89 delle sue conclusioni, tali contributi si ripercuotono direttamente sul prezzo di costo dei prodotti interessati, in quanto ogni vendita e ogni trasferimento verso un altro Stato membro di uno di questi prodotti comporta necessariamente l'aumento della base imponibile di tali contributi che sono riscossi sul fatturato così generato, quando esso raggiunge un importo di almeno EUR 760 000 all'anno.
- 34 In tali circostanze, si deve considerare che i contributi controversi gravano su merci.

- 35 Tale conclusione non è rimessa in discussione dalla sentenza del 27 novembre 1985, *Rousseau Wilmot* (295/84, EU:C:1985:473), al cui punto 16 la Corte ha dichiarato che un contributo quale il C3S rientra nella nozione di «diritti e tasse che non hanno il carattere di imposta sulla cifra d'affari» di cui all'articolo 33 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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, pag. 1), giacché, in particolare, esso è calcolato sulla base del fatturato annuale senza incidere direttamente sul prezzo dei beni e dei servizi. Infatti, tale sentenza riguardava specificamente il sistema comune dell'IVA e, in particolare, il suddetto articolo 33, il cui scopo consiste nell'impedire che il funzionamento di tale sistema sia compromesso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravino sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscano le operazioni commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA.
- 36 In terzo luogo, è necessario verificare se i contributi controversi gravino su tali merci a causa dell'attraversamento di una frontiera o se, al contrario, derivino da un regime generale di imposizioni interne che gravano sistematicamente, secondo gli stessi criteri obiettivi, su talune categorie di prodotti indipendentemente dalla loro origine e dalla loro destinazione.
- 37 A tale riguardo la Corte ha già statuito che la caratteristica essenziale di una tassa di effetto equivalente, che la distingue da un'imposizione interna generale, sta nel fatto che la prima colpisce esclusivamente il prodotto che varca la frontiera in quanto tale, mentre la seconda colpisce al contempo prodotti importati, esportati e nazionali (sentenza del 2 ottobre 2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, punto 28).
- 38 Nel caso di specie, è incontestato che i contributi controversi gravano, con pari aliquota, sia sui prodotti trasferiti verso un altro Stato membro che su quelli venduti sul territorio nazionale.
- 39 Tuttavia, sotto un primo profilo, per far parte di un sistema generale di «imposizioni interne», ai sensi dell'articolo 110 TFUE, l'onere fiscale considerato deve colpire il prodotto nazionale e l'identico prodotto esportato con la stessa imposta allo stesso stadio commerciale e il fatto generatore dell'imposta deve anch'esso essere identico per entrambi i prodotti (sentenza del 2 ottobre 2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Orbene, il prezzo della merce rientra nella base imponibile dei contributi controversi soltanto al momento della vendita di tale merce, quando questa rimane nel territorio nazionale, mentre il valore nominale di detta merce, quando quest'ultima è trasferita verso un altro Stato membro, rientra nella stessa base imponibile sin dal trasferimento.
- 41 Tale circostanza non è però idonea a rimettere in discussione la constatazione secondo la quale l'onere pecuniario derivante dai contributi controversi si applica allo stesso stadio commerciale in quanto esso, come sostenuto dal governo francese nelle proprie osservazioni presentate alla Corte, riguarda essenzialmente il prodotto venduto sul territorio nazionale e il prodotto trasferito verso un altro Stato membro a fini di vendita.
- 42 Infatti, da un lato, la vendita del prodotto in questione nel territorio nazionale e, dall'altro lato, il trasferimento del prodotto verso un altro Stato membro in vista della sua vendita possono essere considerati, nella realtà economica, parte dello stesso stadio commerciale ai fini dell'applicazione dell'articolo 110 TFUE (v., per analogia, sentenze dell'11 giugno 1992, *Sanders Adour e Guyomarc'h Orthez Nutrition animale*, C-149/91 e C-150/91, EU:C:1992:261, punto 18; del 2 aprile 1998, *Outokumpu*, C-213/96, EU:C:1998:155, punto 25, e del 23 aprile 2002, *Nygård*, C-234/99, EU:C:2002:244, punto 30).

- 43 Non varrebbe altrettanto, invece, se, come sostiene Lubrizol nelle proprie osservazioni presentate alla Corte, il trasferimento dei prodotti oggetto del procedimento principale verso un altro Stato membro fosse conteggiato nella base imponibile dei contributi controversi anche quando tale trasferimento non comporti una successiva vendita dei suddetti prodotti in tale altro Stato membro. Infatti, un siffatto trasferimento non avrebbe luogo allo stesso stadio commerciale della vendita sul mercato nazionale.
- 44 Come rileva la Commissione europea, l'onere pecuniario derivante dai contributi controversi dovrebbe essere considerato come gravante su tali prodotti in stadi commerciali diversi se il valore dei prodotti trasferiti in un altro Stato membro non potesse essere dedotto dalla base imponibile dei contributi controversi quando essi non sono destinati a essere venduti o sono stati ritrasferiti in Francia senza essere stati venduti nell'altro Stato membro. In tale ipotesi, i contributi controversi, qualora fossero calcolati tenendo conto del valore nominale di tali prodotti, dovrebbero essere considerati come tasse di effetto equivalente.
- 45 Inoltre, se il valore dei beni trasferiti verso un altro Stato membro fosse conteggiato una seconda volta, nella base imponibile dei contributi controversi, al momento della loro vendita in tale Stato membro, i prodotti esportati sarebbero assoggettati due volte all'onere fiscale in questione, diversamente dai prodotti destinati al mercato nazionale. Anche in tale ipotesi, tali contributi, qualora fossero calcolati tenendo conto del prezzo della vendita di tali beni, dovrebbero essere considerati come tasse di effetto equivalente (v., in tal senso, sentenza del 17 settembre 1997, *Fricarnes*, C-28/96, EU:C:1997:412, punto 28).
- 46 Sotto un secondo profilo, occorre rilevare che, se i benefici derivanti dalla destinazione del gettito di una tassa, facente parte di un regime generale di imposizioni interne gravanti sistematicamente sui prodotti nazionali commercializzati sul mercato nazionale e su quelli esportati, compensano integralmente l'onere sopportato dal prodotto nazionale commercializzato sul territorio nazionale all'atto della sua immissione sul mercato, tale imposizione costituisce ugualmente una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale, incompatibile con gli articoli 28 e 30 TFUE (sentenza del 1° marzo 2018, *Petrotel-Lukoil e Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, punto 24).
- 47 Nella fattispecie, nulla pare indicare, tuttavia, che i contributi controversi abbiano un tale effetto. Infatti, come rilevato in sostanza dall'avvocato generale al paragrafo 94 delle sue conclusioni, il gettito di tali contributi è destinato a finanziare il bilancio di organismi di previdenza sociale le cui prestazioni non hanno una specifica vocazione e non sembrano comportare una compensazione integrale dell'onere derivante, per i prodotti nazionali commercializzati sul territorio nazionale, dalla riscossione dei suddetti contributi.
- 48 In quarto luogo, occorre rilevare che, come in sostanza sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 71 delle sue conclusioni, nulla sembra indicare, nel fascicolo sottoposto alla Corte, che i contributi controversi siano dovuti nell'ambito di controlli effettuati per ottemperare ad obblighi derivanti dalle norme di diritto dell'Unione o che essi costituiscano il corrispettivo di un servizio effettivamente prestato all'operatore, di un importo proporzionato a tale servizio.
- 49 Ne consegue che i contributi controversi, fatto salvo quanto indicato ai punti da 43 a 47 della presente sentenza, risultano imposizioni interne, ai sensi dell'articolo 110 TFUE, circostanza che compete tuttavia al giudice del rinvio verificare.
- 50 Dal momento che Lubrizol ha dichiarato, nel corso dell'udienza dinanzi alla Corte, di non invocare la violazione dell'articolo 110 TFUE e che la Corte non è stata interpellata in proposito, non occorre esaminare se contributi come quelli controversi siano discriminatori ai sensi dell'articolo 110 TFUE.
- 51 Da quanto precede risulta che gli articoli 28 e 30 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa di uno Stato membro che prevede che la base imponibile di contributi prelevati sul fatturato annuale delle imprese, sempreché quest'ultimo raggiunga o superi un

determinato importo, sia calcolata tenendo in considerazione il valore nominale dei beni trasferiti da un soggetto passivo o per suo conto, per le esigenze della sua impresa, a partire da tale Stato membro verso un altro Stato membro dell'Unione, e tale valore è tenuto in considerazione sin da detto trasferimento, mentre, quando gli stessi beni sono trasferiti dal soggetto passivo o per suo conto, per le esigenze della sua impresa, sul territorio dello Stato membro in questione, il loro valore è incluso in detta base imponibile soltanto al momento della loro vendita successiva, a condizione che:

- in primo luogo, il valore di tali beni non sia tenuto in considerazione nuovamente in detta base imponibile, al momento della loro vendita successiva in tale Stato membro;
- in secondo luogo, il loro valore sia dedotto da detta base imponibile quando tali beni non sono destinati a essere venduti nell'altro Stato membro o sono stati ritrasferiti nello Stato membro d'origine senza essere stati venduti, e
- in terzo luogo, i benefici derivanti dalla destinazione di tali contributi non compensino interamente l'onere sopportato dal prodotto nazionale commercializzato sul territorio nazionale all'atto della sua immissione sul mercato, circostanza che compete al giudice del rinvio verificare.

### Sulle spese

- 52 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

**Gli articoli 28 e 30 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa di uno Stato membro che prevede che la base imponibile di contributi prelevati sul fatturato annuale delle imprese, sempreché quest'ultimo raggiunga o superi un determinato importo, sia calcolata tenendo in considerazione il valore nominale dei beni trasferiti da un soggetto passivo o per suo conto, per le esigenze della sua impresa, a partire da tale Stato membro verso un altro Stato membro dell'Unione europea, e tale valore è tenuto in considerazione sin da detto trasferimento, mentre, quando gli stessi beni sono trasferiti dal soggetto passivo o per suo conto, per le esigenze della sua impresa, sul territorio dello Stato membro in questione, il loro valore è incluso in detta base imponibile soltanto al momento della loro vendita successiva, a condizione che:**

- **in primo luogo, il valore di tali beni non sia tenuto in considerazione nuovamente in detta base imponibile, al momento della loro vendita successiva in tale Stato membro;**
- **in secondo luogo, il loro valore sia dedotto da detta base imponibile quando tali beni non sono destinati a essere venduti nell'altro Stato membro o sono stati ritrasferiti nello Stato membro d'origine senza essere stati venduti, e**
- **in terzo luogo, i benefici derivanti dalla destinazione di tali contributi non compensino interamente l'onere sopportato dal prodotto nazionale commercializzato sul territorio nazionale all'atto della sua immissione sul mercato, circostanza che compete al giudice del rinvio verificare.**

Firme