

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

11 ottobre 2007 *

Nei procedimenti riuniti C-283/06 e C-312/06,

aventi ad oggetto domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Zala Megyei Bíróság (Ungheria) (causa C-283/06) e dalla Legfelsőbb Bíróság (Ungheria) (causa C-312/06), con decisioni 16 gennaio e 10 luglio 2006, pervenute in cancelleria il 29 giugno e il 18 luglio 2006, nelle cause

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (causa C-283/06),

* Lingua processuale: l'ungherese.

contro

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

e

OTP Garancia Biztosító rt (causa C-312/06),

contro

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts (relatore), presidente di sezione, dal sig. G. Arestis, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. J. Malenovský e T. von Danwitz, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 28 giugno 2007,

considerate le osservazioni presentate:

- per la KÖGÁZ rt, la E-ON IS Hungary kft, la E-ON DÉDÁSZ rt, la Schneider Electric Hungária rt, la TESCO Áruházak rt, la OTP Garancia Biztosító rt, la OTP Bank rt e la ERSTE Bank Hungary rt, dall'avv. P. Oszkó, ügyvéd;
- per la Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt, dall'avv. D. Deák, ügyvéd;
- per il governo ungherese, dalle sig.re J. Fazekas e R. Sommsich, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e V. Bottka, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Nella causa C-283/06, la domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione, da un lato, dell'allegato X, capo 4, punto 3, lett. a), all'Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (GU 2003, L 236, pag. 33; in prosieguo: l'«Atto di

adesione»), e, dall'altro, 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388 (GU L 376, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

- 2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia che vede opposte nove società di diritto ungherese, la KÖGÁZ rt, la E-ON IS Hungary kft, la E-ON DÉDÁSZ rt, la Schneider Electric Hungária rt, la TESCO Áruházak rt, la OTP Garancia Biztosító rt, la OTP Bank rt, la ERSTE Bank Hungary rt e la Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt (in prosieguo, considerate complessivamente, le «ricorrenti nella causa principale C-283/06») allo Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (direttore dell'autorità amministrativa del dipartimento di Zala; in prosieguo: il «convenuto nella causa principale C-283/06») riguardo agli acconti attinenti all'imposta locale sulle imprese che le dette società sono state invitate a versare con riferimento all'esercizio relativo all'anno 2005.
- 3 Nella causa C-312/06, la domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione, da un lato, dell'allegato X, capo 4, punto 3, lett. a), all'Atto di adesione e, dall'altro, dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva.
- 4 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia che vede opposti la OTP Garancia Biztosító rt, società di diritto ungherese (in prosieguo: la «ricorrente nella causa principale C-312/06»), al Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (autorità amministrativa del dipartimento di Vas; in prosieguo: il «convenuto nella causa principale C-312/06») riguardo agli acconti attinenti all'imposta locale sulle imprese che la detta società è stata invitata a versare con riferimento agli esercizi conclusi, rispettivamente, il 15 settembre 2005 e il 15 marzo 2006.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

L'Atto di adesione

- 5 L'allegato X all'Atto di adesione, intitolato «Elenco di cui all'articolo 24 dell'Atto di adesione: Ungheria», contiene un capo 4, a sua volta intitolato «Politica della concorrenza», che fa riferimento al capo 1 del titolo VI del Trattato CE, relativo alle regole di concorrenza.

- 6 In tale capo 4, compare un punto 3, intitolato «Aiuti fiscali concessi dalle autorità locali», la cui lett. a) così prevede:

«Nonostante gli articoli 87 e 88 del trattato CE, l'Ungheria può applicare, fino al 31 dicembre 2007 compreso, le riduzioni dell'imposta sulle imprese locali, per un massimo del 2% degli introiti netti delle imprese, concesse a tempo determinato dall'amministrazione locale in base agli articoli 6 e 7 della legge C/199[0] sulle imposte locali, modificati dall'articolo 79, paragrafi 1 e 2 della legge L/2001 che modifica la normativa finanziaria, modificati dall'articolo 158 della legge XLII/2002 che modifica le leggi in materia di imposte, contributi e altri versamenti al bilancio».

La sesta direttiva

7 L'art. 33, n. 1, della sesta direttiva è del seguente tenore:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, 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, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

La normativa nazionale

8 Risulta dalle indicazioni contenute nelle decisioni di rinvio che la legge C/1990 sulle imposte locali (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény; in prosieguo: la «legge del 1990») consente ai comuni ungheresi di istituire, nel loro territorio, un'imposta locale sulle imprese (helyi iparüzési adó; in prosieguo: la «HIPA»).

9 Sempre secondo tali indicazioni:

— la HIPA non è un'imposta generale riscossa in tutto il territorio nazionale, ma un'imposta locale la cui istituzione, abrogazione e modifica rientrano nel potere discrezionale delle autorità comunali;

- nei comuni in cui è stata istituita, essa grava su tutta l'attività economica esercitata a titolo permanente o temporaneo nel territorio del comune interessato e il soggetto passivo ne è l'imprenditore;

- nell'ipotesi di un'attività economica permanente, la base imponibile di tale imposta è costituita dal fatturato netto corrispondente ai beni venduti o ai servizi forniti durante un determinato periodo, detratto il prezzo di costo di tali beni, il valore dei servizi intermedi e il costo dei materiali;

- nel caso degli imprenditori individuali e dei piccoli produttori agricoli, la base imponibile della detta imposta corrisponde alla base imponibile forfettaria determinata in conformità della legge relativa all'imposta sui redditi delle persone maggiorata del 20 %;

- nel caso di impresa assoggettata all'imposta sulle imprese semplificata (*egyszerűsített vállalkozói adó*), la base imponibile della HIPA può corrispondere al 50 % dell'imposta sulle imprese semplificata;

- l'autorità comunale che ha istituito la HIPA può concedere riduzioni o altre agevolazioni fiscali, delle quali tuttavia possono beneficiare solo le imprese la cui base imponibile della detta imposta non superi i 2,5 milioni di HUF, oppure un importo inferiore eventualmente stabilito dalla detta autorità;

- un'agevolazione fiscale speciale è prevista in caso di aumento del numero dei dipendenti durante l'esercizio fiscale (riduzione della base imponibile in ragione di 1 milione di HUF per persona assunta);

- nell'ipotesi di attività economica permanente, l'aliquota annuale massima della HIPA è fissata al 2 %;

- i soggetti passivi non sono tenuti a far comparire espressamente l'importo della HIPA sulle fatture e nei documenti contabili; la legge del 1990 non contiene disposizioni che prevedono la possibilità di dedurre la HIPA eventualmente inclusa nel prezzo dei beni o dei servizi acquistati dal soggetto passivo;

- la legge del 1990 non prevede espressamente la possibilità di ripercuotere la HIPA sul consumatore, ma tale imposta può essere inclusa nel prezzo al consumo;

- parallelamente alla HIPA esiste in Ungheria un'imposta sul valore aggiunto (*általános forgalmi adó*), disciplinata dalla legge LXXIV del 1992.

Le cause principali e le questioni pregiudiziali

Causa C-283/06

- ¹⁰ Con una serie di decisioni adottate nel corso del 2005, il convenuto nella causa principale C-283/06 ha confermato le decisioni con cui si ingiungeva il pagamento degli acconti della HIPA relativa all'anno 2005, adottate da diverse autorità comunali nei confronti delle ricorrenti nella causa principale C-283/06.

- 11 Tale convenuto nella causa principale ha basato le sue decisioni sull'art. 41, nn. 1 e 2, della legge del 1990 nonché su diversi decreti locali che istituivano la HIPA. Egli considera che le ricorrenti nella causa principale C-283/06, depositando una dichiarazione per tale imposta, hanno riconosciuto i loro obblighi fiscali relativi alla stessa e sono dunque tenute a versare un acconto d'imposta. In talune delle sue decisioni, egli ha respinto l'obiezione secondo cui, in forza dell'art. 33 della sesta direttiva, la HIPA sarebbe priva di fondamento normativo in quanto si tratterebbe di un'imposta avente natura di imposta sulla cifra d'affari.
- 12 Le ricorrenti nella causa principale C-283/06 hanno proposto ricorso contro le dette decisioni dinanzi allo Zala Megyei Bíróság (Tribunale del dipartimento di Zala). Esse sostengono sostanzialmente che tali decisioni sono illegittime poiché da maggio 2004 non sono più assoggettate alla HIPA a motivo dell'applicabilità diretta dell'art. 33 della sesta direttiva.
- 13 Per il giudice del rinvio il punto 3, lett. a), del capo 4 dell'allegato X all'Atto di adesione può essere interpretato nel senso che esso istituisce una deroga provvisoria che consente di mantenere la HIPA o quanto meno nel senso che, autorizzando le riduzioni di tale imposta fino al 31 dicembre 2007, le parti contraenti hanno temporaneamente ammesso la compatibilità della stessa con il diritto comunitario.
- 14 Nell'ipotesi in cui la Corte condividesse tale opinione, il giudice del rinvio considera che qualsiasi altra questione risulterebbe superflua. Nell'ipotesi contraria, esso ritiene necessario ottenere un'interpretazione della nozione di imposta non avente natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva.

15 È questo il contesto nel quale lo Zala Megyei Bíróság ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le due seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il capo 4, punto 3, lett. a), dell'allegato X [all'Atto di adesione] (...) debba interpretarsi nel senso che:

— la Repubblica di Ungheria ha ottenuto una deroga transitoria che le consente di mantenere [la HIPA], ovvero

— l'Atto di adesione, nel prevedere la possibilità di mantenere le agevolazioni connesse alla [HIPA], ha riconosciuto anche il diritto (transitorio) della Repubblica di Ungheria di mantenere un'imposta sulle attività economiche.

2) In caso di soluzione negativa della Corte alla prima questione, (...), secondo la corretta interpretazione della sesta direttiva (...), quali sono i criteri in forza dei quali si considera che un tributo non abbia natura di imposta sulla cifra di affari ai sensi dell'art. 33 [di tale] direttiva».

Causa C-312/06

16 Con una decisione adottata nel corso del 2005, il convenuto nella causa principale C-312/06 ha confermato la decisione adottata da un'autorità comunale nei confronti della ricorrente nella detta causa principale con la quale si ingiungeva il pagamento degli acconti relativi alla HIPA per gli esercizi conclusisi, rispettivamente, il 15 settembre 2005 e il 15 marzo 2006.

- 17 Tale decisione, basata sugli artt. 39, n. 1, e 41, n. 2, della legge del 1990, nonché sull'art. 8, n. 1, del decreto locale n. 13/2003 (III.27), è stata motivata dal fatto che, al termine di una valutazione della HIPA nel corso dei negoziati di adesione, la Repubblica di Ungheria ha ottenuto, nell'Atto d'adesione, una deroga riguardante le riduzioni di tale imposta fino al 31 dicembre 2007. Secondo il convenuto nella causa principale C-312/06, dalle indicazioni contenute nell'Atto di adesione circa il modo in cui tale imposta è stata concepita, è consentito di dedurre che quest'ultima è stata approvata dall'Unione europea.
- 18 La ricorrente nella causa principale C-312/06 ha proposto ricorso contro tale decisione dinanzi al Vas Megyei Bíróság (Tribunale del dipartimento di Vas). Essa sostiene che la decisione è illegittima in quanto la HIPA è un'imposta sulla cifra d'affari il cui mantenimento da parte della Repubblica di Ungheria dopo la sua adesione all'Unione è in contrasto con l'art. 33, n. 1, della sesta direttiva e che essa non può, inoltre, essere considerata transitoriamente autorizzata dall'Atto di adesione.
- 19 Tale ricorso è stato respinto dal Vas Megyei Bíróság, sostanzialmente in quanto la concessione, con l'Atto d'adesione, di una deroga transitoria alla Repubblica d'Ungheria per quanto riguarda le riduzioni della HIPA significa necessariamente che l'Unione ha ammesso il mantenimento transitorio di tale imposta.
- 20 La ricorrente nella causa principale C-312/06 ha proposto impugnazione dinanzi alla Legfelsőbb Bíróság (Corte suprema) contro la decisione emessa dal Vas Megyei Bíróság.
- 21 Il giudice del rinvio considera che, qualora il punto 3, lett. a), del capo 4, dell'allegato X all'Atto d'adesione possa essere interpretato nel senso che le parti contraenti, nell'accordare una deroga transitoria riguardante le riduzioni della HIPA, hanno

accordato del pari una deroga riguardante la detta imposta in quanto tale, quest'ultima è pertanto compatibile con il diritto comunitario fino al 31 dicembre 2007. Invece, in caso di interpretazione contraria, si dovrebbe determinare, alla luce dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva se, in base ai criteri sostanziali essenziali contenuti in tale disposizione, un tributo quale la HIPA sia un'imposta avente natura di un'imposta sulla cifra d'affari.

22 La Legfelsőbb Bíróság ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le due seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se il capo 4, punto 3, lett. a), di cui all'allegato X [all'Atto di adesione] (...) possa interpretarsi nel senso che la Repubblica di Ungheria ha ottenuto una deroga transitoria che le consente di mantenere [la HIPA], vale a dire nel senso che l'Atto di adesione, nel permettere il mantenimento delle riduzioni fiscali con riguardo a quest'ultima, ha riconosciuto anche il diritto transitorio della Repubblica di Ungheria di mantenere questo tipo di imposta.

- 2) Se l'art. 33, n. 1, della sesta direttiva (...) debba interpretarsi nel senso che vieta di mantenere un'imposta [la HIPA] applicabile alle attività a fini di lucro esercitate dalle imprese e di cui una delle principali caratteristiche è quella di applicarsi al volume d'affari netto delle imprese, detratto il prezzo di acquisizione delle merci vendute, il prezzo dei servizi accessori e il costo delle materie prime, o, in altri termini, se un siffatto tributo debba essere considerato come un'imposta avente natura di imposta sulla cifra d'affari, vietata dalla disposizione di cui trattasi».

Sulle questioni pregiudiziali

- 23 Come hanno suggerito la KÖGÁZ rt, la E-ON IS Hungary kft, la E-ON DÉDÁSZ rt, la Schneider Electric Hungária rt, la TESCO Áruházak rt, la OTP Garancia Biztosító rt, la OTP Bank rt e la ERSTE Bank Hungary rt (in prosieguo, considerate complessivamente, la «KÖGÁZ e a.»), il governo ungherese e la Commissione delle Comunità europee, occorre esaminare anzitutto la seconda questione posta da ciascun giudice del rinvio, vertente sull'interpretazione dell'art. 33 della sesta direttiva.
- 24 Nella causa C-283/06, tale seconda questione verte sui criteri che consentono di individuare un'imposta non avente natura di imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva.
- 25 Letta nel suo contesto, tale questione riguarda, al pari della seconda questione posta nella causa C-312/06, il punto se l'art. 33 debba essere interpretato nel senso che esso osta al mantenimento di un'imposta avente caratteristiche analoghe a quelle della HIPA.
- 26 Per interpretare l'art. 33 della sesta direttiva è necessario collocare tale disposizione nell'ambito del suo contesto normativo. A tal fine è utile ricordare innanzi tutto gli obiettivi perseguiti con la creazione di un sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») (sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03, Banca Popolare di Cremona, Racc. pag. I-9373, punto 18).
- 27 Risulta dai 'considerando' della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle

imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), che l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari deve consentire la creazione di un mercato comune nel quale vi sia una concorrenza non alterata e che abbia caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno, eliminando le differenze di oneri fiscali che possono alterare la concorrenza e ostacolare gli scambi (sentenze 8 giugno 1999, cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, Pelzl e a. Racc. pag. I-3319, punto 14, nonché Banca Popolare di Cremona, cit., punto 19).

28 L'istituzione di un sistema comune dell'IVA è stata realizzata con la seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 1967, n. 71, pag. 1303), e con la sesta direttiva (citate sentenze Pelzl e a., punto 15, nonché Banca Popolare di Cremona, punto 20).

29 Il principio del sistema comune dell'IVA consiste, ai sensi dell'art. 2 della prima direttiva 67/227, nell'applicare ai beni ed ai servizi, fino allo stadio del commercio al minuto, un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione (v., in particolare, sentenze 27 novembre 1985, causa 295/84, Rousseau Wilmot, Racc. pag. 3759, punto 15; 3 marzo 1988, causa 252/86, Bergandi, Racc. pag. 1343, punto 15; 13 luglio 1989, cause riunite 93/88 e 94/88, Wisselink e a., Racc. pag. 2671, punto 18; Pelzl e a., cit., punto 16, nonché Banca Popolare di Cremona, cit., punto 21).

30 Tuttavia, a ciascun passaggio, l'IVA si può esigere solo previa detrazione dell'IVA che ha gravato direttamente sul costo dei vari fattori che compongono il prezzo dei beni e dei servizi. 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 di IVA che hanno già gravato sui beni o sui servizi a monte e che tale imposta colpisca ogni volta solo il valore aggiunto e vada, in definitiva, a carico del consumatore finale (citate sentenze Pelzl e a., punto 17, nonché Banca Popolare di Cremona, punto 22).

31 Per conseguire lo scopo dell'uguaglianza impositiva della stessa operazione, indipendentemente dallo Stato membro nel quale viene effettuata, il sistema comune dell'IVA doveva sostituire, secondo i 'considerando' della seconda direttiva 67/228, le imposte sulla cifra d'affari in vigore nei vari Stati membri (v., in particolare, citate sentenze Pelzl e a., punto 18, nonché Banca Popolare di Cremona, punto 23).

32 In quest'ordine di idee, l'art. 33 della sesta direttiva consente il mantenimento o l'istituzione da parte di uno Stato membro di imposte, diritti e tasse gravanti sulle forniture di beni, sulle prestazioni di servizi o sulle importazioni solo se non hanno natura di imposte sulla cifra d'affari (v., in particolare, citate sentenze Pelzl e a., punto 19, nonché Banca Popolare di Cremona, punto 24).

33 Viceversa, il diritto comunitario non contiene allo stato attuale alcuna disposizione specifica diretta ad escludere o limitare il potere degli Stati membri di istituire imposte, diritti o tasse diversi dalle imposte sulla cifra d'affari (sentenze Wisselink

e a., cit., punto 13, nonché 19 febbraio 1998, causa C-318/96, SPAR, Racc. pag. I-785, punto 21). Dall'art. 33 della sesta direttiva si può persino evincere che il diritto comunitario ammette l'esistenza di regimi fiscali in concorrenza con l'IVA (sentenze Wisselink e a., cit., punto 14; 19 marzo 1991, causa C-109/90, Giant, Racc. pag. I-1385, punto 9, nonché SPAR, cit., punto 21; v. del pari, in questo senso, sentenza 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt, Racc. pag. 2219, punto 22).

34 Per valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, occorre in particolare verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le operazioni commerciali in modo analogo all'IVA (citate sentenze Pelzl e a., punto 20, nonché Banca Popolare di Cremona, punto 25; v. del pari, in questo senso, sentenza 9 marzo 2000, causa C-437/97, EKW e Wein & Co, Racc. pag. I-1157, punto 20 e giurisprudenza citata).

35 A tale proposito, la Corte ha precisato che in ogni caso devono essere considerati gravanti sulla circolazione dei beni e dei servizi allo stesso modo dell'IVA le imposte, i diritti e le tasse che presentano le caratteristiche essenziali dell'IVA, anche se non sono in tutto identici ad essa (sentenze 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkavit e Poulsen Trading, Racc. pag. I-2217, punti 11 e 14; 29 aprile 2004, causa C-308/01, GIL Insurance e a., Racc. pag. I-4777, punto 32, nonché Banca Popolare di Cremona, cit., punto 26).

36 Per contro, l'art. 33 della sesta direttiva non osta al mantenimento o all'introduzione di un'imposta che non presenti una delle caratteristiche essenziali dell'IVA

(sentenze 17 settembre 1997, causa C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Racc. pag. I-5053, punti 19 e 20; GIL Insurance e a., cit., punto 34, nonché Banca Popolare di Cremona, cit., punto 27).

- 37 La Corte ha precisato quali siano le caratteristiche essenziali dell'IVA. Nonostante alcune differenze redazionali, risulta dalla sua giurisprudenza che tali caratteristiche sono quattro: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti dall'IVA dovuta dal soggetto passivo, cosicché tale tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso della detta imposta va a carico del consumatore finale (sentenza Banca Popolare di Cremona, cit., punto 28).
- 38 Al fine di evitare risultati discordanti rispetto all'obiettivo perseguito dal sistema comune dell'IVA, ricordato ai punti 27-34 della presente sentenza, ogni confronto delle caratteristiche di un'imposta come la HIPA con quelle dell'IVA deve essere compiuto alla luce di tale obiettivo. In questo contesto deve essere riservata un'attenzione particolare alla necessità che sia sempre garantita la neutralità del sistema comune dell'IVA (sentenza Banca Popolare di Cremona, cit., punto 29).
- 39 Nella fattispecie, relativamente alla seconda caratteristica fondamentale dell'IVA, si deve rilevare che, mentre l'IVA è riscossa per ogni singola operazione al momento della commercializzazione e il suo importo è proporzionale al prezzo dei beni o

servizi forniti (sentenza Banca Popolare di Cremona, cit., punto 30), un'imposta come la HIPA è, per contro, calcolata sulla differenza, determinata ai sensi della normativa contabile, tra il fatturato risultante dai beni venduti o i servizi forniti nel corso di un esercizio fiscale, da un lato, e il prezzo di costo dei beni venduti, il valore dei servizi intermedi e il costo dei materiali, dall'altro.

- 40 Poiché quindi siffatta imposta è calcolata in base ad un fatturato periodico, non è possibile determinare con precisione l'importo della detta imposta eventualmente ripercosso sul cliente in occasione di ciascuna vendita di beni o di ciascuna prestazione di servizi, sicché il requisito della proporzionalità di tale importo rispetto ai prezzi percepiti dal soggetto d'imposta non è soddisfatto (v., in questo senso, sentenza Pelzl e a., cit., punto 25).
- 41 Inoltre, come ha sottolineato la Commissione, la normativa sulla HIPA prevede, per un certo numero di casi, norme semplificate, ampiamente forfettarie, di determinazione della base imponibile mediante riferimento alla base imponibile di un'altra imposta maggiorata di una percentuale fissa (nel caso degli imprenditori individuali e dei piccoli produttori agricoli), oppure con riferimento ad una percentuale fissa di un'altra imposta (nel caso delle imprese assoggettate all'imposta semplificata sulle imprese).
- 42 In tali ipotesi, la base imponibile della HIPA è, manifestamente, determinata da parametri diversi rispetto al prezzo dei beni o dei servizi pagati dai clienti (vedi, per analogia, sentenza 7 maggio 1992, causa C-347/90, Bozzi, Racc. pag. I-2947, punto 15).
- 43 Tali norme particolari contribuiscono a ribadire l'assenza complessiva di rapporto di proporzionalità tra l'importo pagato dal soggetto passivo a titolo di un'imposta come la HIPA e il prezzo dei beni o dei servizi forniti da tale soggetto passivo.

- 44 La detta imposta non può pertanto essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti.
- 45 Inoltre, a proposito della quarta caratteristica essenziale dell'IVA, va rilevato, in primo luogo, che, mentre il soggetto passivo, ai sensi dell'art. 17, n. 2, della sesta direttiva, è autorizzato a detrarre dall'IVA di cui è debitore la parte dovuta o versata per qualsiasi bene o servizio utilizzato ai fini delle sue operazioni imponibili, per quanto riguarda il regime di diritto comune della HIPA, la deduzione, che interviene nella fase della determinazione della base imponibile di tale imposta, è effettuata a concorrenza del prezzo di costo dei beni venduti, del valore dei servizi intermedi e del costo dei materiali.
- 46 Dalle discussioni tenutesi all'udienza, è così emerso che, con riferimento ai servizi forniti al soggetto passivo, solo i costi che rispondono ai criteri fissati dalla normativa applicabile, quali quelli dei servizi forniti da subappaltatori o da intermediari, o ancora quelli dei servizi ai quali il soggetto passivo ha fatto ricorso e che egli fornisce a sua volta ai propri clienti senza alterazioni (servizi «inalterati») possono essere dedotti, da tale soggetto passivo, dalla base imponibile relativa alla HIPA. Per contro, tale base non può essere ridotta a concorrenza dell'importo di costi quali i costi di servizi di esperti o quelli connessi a servizi che sono stati forniti al soggetto passivo per le necessità delle sue attività e che quest'ultimo non ha reinserito tali e quali nel circuito economico (servizi «acquistati»).
- 47 La base imponibile della HIPA non è quindi circoscritta al valore aggiunto ad una determinata fase di produzione o di distribuzione, ma riguarda il fatturato globale del soggetto passivo, ridotto dei soli elementi individuati al punto 45 della presente sentenza (v., per analogia, sentenza Pelzl e a., cit., punto 23).

- 48 In secondo luogo, è pacifico che l'esistenza di differenze relativamente al metodo con cui è calcolata la detrazione dell'imposta già pagata non può sottrarre un'imposta al divieto contenuto nell'art. 33 della sesta direttiva qualora tali differenze siano più che altro di natura tecnica e non impediscano che tale imposta funzioni sostanzialmente nello stesso modo dell'IVA (sentenza Banca Popolare di Cremona, cit., punto 31).
- 49 È del pari vero che, come sottolineano la KÖGÁZ e a. e la Vodafone, affinché un tributo abbia natura d'imposta sulla cifra di affari, non è necessario che la normativa nazionale ad esso applicabile preveda espressamente la possibilità di trasferire tale tributo al consumatore (sentenza 26 giugno 1997, cause riunite da C-370/95 a C-372/95, Careda e a., Racc. pag. I-3721, punto 18) né che tale tributo sia menzionato separatamente sulla fattura rilasciata al cliente (v., in questo senso, citate sentenze Dansk Denkavit e Poulsen Trading, punti 13 e 14, nonché Careda e a., punti 23 e 26).
- 50 Per contro, si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della sesta direttiva un'imposta che colpisca le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA (sentenza Banca Popolare di Cremona, cit., punto 31).
- 51 Nella fattispecie, mentre l'IVA, attraverso il sistema della detrazione dell'imposta previsto dagli artt. 17-20 della sesta direttiva, grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute (v., in questo senso, sentenze 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs, Racc. pag. I-5339, punti 19, 22 e 23; 15 ottobre 2002, causa C-427/98, Commissione/Germania, Racc. pag. I-8315, punto 29, nonché Banca Popolare di Cremona, cit., punto 32), lo stesso non vale per quanto riguarda un'imposta come la HIPA.

- 52 Infatti, come fa rilevare la Commissione, dalle indicazioni contenute nelle decisioni di rinvio risulta che non sussiste alcuna certezza riguardo al fatto che l'onere della HIPA si ripercuota, in definitiva, sul consumatore finale nel modo tipico di un'imposta sul consumo quale l'IVA.
- 53 I giudici del rinvio sottolineano in effetti che, per la sua stessa natura, la HIPA non viene necessariamente ripercossa. Essi aggiungono che, ove ciò avvenga, l'acquirente può non esserne cosciente, nel qual caso l'imposta ripercossa sul prezzo dei beni o dei servizi che egli ha acquistato in qualità di soggetto passivo non sarà trasferita sul prezzo dei beni o dei servizi da lui stesso forniti ai suoi clienti.
- 54 Inoltre, come ha sottolineato il governo ungherese, poiché la HIPA è calcolata in base ad un fatturato periodico, un soggetto passivo non può determinare con precisione né l'importo di tale imposta che dovrebbe essere compreso nel prezzo di acquisto dei beni e dei servizi (v., per analogia, sentenza Banca Popolare di Cremona, cit., punto 33) né la sua frazione eventualmente trasferita sul consumatore in occasione di ciascuna vendita di beni o prestazione di servizi (v., in questo senso, citate sentenze Giant, punto 14, e Pelzl e a., punto 25).
- 55 Peraltro, come fa osservare tale governo, se un soggetto passivo includesse tale costo nel prezzo di vendita, al fine di ripercuotere l'importo dell'imposta dovuta per le sue attività sulla fase successiva del processo di distribuzione o di consumo, la base imponibile della HIPA comprenderebbe di conseguenza l'imposta stessa, cosicché quest'ultima sarebbe calcolata su un importo determinato a partire da un prezzo di vendita comprendente, in anticipo, l'imposta da pagare (v., per analogia, sentenza Banca Popolare di Cremona, cit., punto 33).

- 56 In ogni caso, anche se si può supporre che un soggetto passivo HIPA che effettua la vendita al consumatore finale tenga conto, nel determinare il suo prezzo, dell'importo dell'imposta incorporato nelle sue spese generali, non tutti i soggetti passivi si trovano nella condizione di poter così ripercuotere il carico dell'imposta, o di poterlo ripercuotere nella sua interezza (v., per analogia, citate sentenze Pelzl e a., punto 24, e Banca Popolare di Cremona, punto 34).
- 57 Risulta da tutte queste considerazioni che, tenuto conto delle sue caratteristiche, un'imposta come la HIPA non è stata concepita per ripercuotersi sul consumatore finale nel modo tipico dell'IVA.
- 58 Sotto tale aspetto, un'imposta di questo tipo si distingue da un contributo quale quello oggetto della citata sentenza Dansk Denkavit e Poulsen Trading, dichiarato incompatibile con il sistema comune dell'IVA al punto 14 di tale sentenza, in quanto il contributo in questione era destinato a ripercuotersi sul consumatore finale, come risulta dal punto 3 della citata sentenza. Il detto contributo era inoltre calcolato a partire da una base imponibile identica a quella utilizzata per l'IVA ed era riscosso parallelamente a quest'ultima, come risulta dal punto 8 della stessa sentenza.
- 59 Di conseguenza, anche ammesso che, come hanno sostenuto la KÖGÁZ e a. e la Vodafone, la HIPA sia di applicabilità generale nei comuni che l'hanno istituita, tale circostanza non risulta sufficiente a qualificare un'imposta siffatta come imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, in quanto non colpisce le operazioni in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA (v., in questo senso, sentenza Pelzl e a., cit., punto 27).

- 60 Alla luce di tutte le considerazioni svolte in precedenza risulta che un'imposta con le caratteristiche dell'HIPÁ si distingue dall'IVA in modo tale da non poter essere considerata come avente la natura di un'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33, n. 1, della sesta direttiva.
- 61 Occorre di conseguenza risolvere la seconda questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 33, n. 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta al mantenimento di un prelievo fiscale avente le caratteristiche dell'imposta controversa nella causa principale.
- 62 Non è pertanto necessario pronunciarsi sulla prima questione sollevata dai giudici nazionali con riferimento al punto 3, lett. a), del capo 4 dell'allegato X all'Atto di adesione.

Sulle spese

- 63 Nei confronti delle parti nella causa principale i presenti procedimenti costituiscono un incidente sollevato dinanzi ai giudici nazionali, 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:

L'art. 33, n. 1, 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388, deve essere interpretato nel senso che esso non osta al mantenimento di un prelievo fiscale avente le caratteristiche dell'imposta controversa nella causa principale.

Firme