

|

## 61986J0252

SENTENZA DELLA CORTE DEL 3 MARZO 1988. - GABRIEL BERGANDI CONTRO  
DIRECTEUR GENERAL DES IMPOTS. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE,  
PROPOSTA DAL TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE DI COUTANCES. - IVA - APPARECCHI  
AUTOMATICI DA TRATTENIMENTO. - CAUSA 252/86.

*raccolta della giurisprudenza 1988 pagina 01343*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

### Parole chiave

++++

*1 . DISPOSIZIONI FISCALI - ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI - IMPOSTE SULLA  
CIFRA D' AFFARI - SISTEMA COMUNE D' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO -  
RISCOSSIONE DI ALTRE IMPOSTE NAZIONALI AVENTI LA NATURA D' IMPOSTE SULLA  
CIFRA D' AFFARI SU NEGOZI SOGGETTI ALL' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO -  
INAMMISSIBILITA*

*( DIRETTIVA DEL CONSIGLIO N . 77/388, ART . 33 )*

*2 . DISPOSIZIONI FISCALI - ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI - IMPOSTE SULLA  
CIFRA D' AFFARI - SISTEMA COMUNE D' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - TRIBUTI  
AVENTI LA NATURA D' IMPOSTE SULLA CIFRA D' AFFARI - TRIBUTO DI ENTITA FISSA  
GRAVANTE SULLA MESSA A DISPOSIZIONE DEL PUBBLICO DI UN BENE - CRITERI DI  
VALUTAZIONE*

*( DIRETTIVA DEL CONSIGLIO N . 77/388, ART . 33 )*

*3 . DISPOSIZIONI FISCALI - TRIBUTI INTERNI - ART . 95 DEL TRATTATO - CAMPO D'  
APPLICAZIONE - TRIBUTI CHE COLPISCANO L' USO DI MERCI IMPORTATE - INCLUSIONE -  
PRESUPPOSTI*

*( TRATTATO CEE, ART . 95 )*

*4 . DISPOSIZIONI FISCALI - TRIBUTI INTERNI - SISTEMA DI TASSAZIONE DIFFERENZIATA -  
AMMISSIBILITA - PRESUPPOSTI - PERSEGUIMENTO DI SCOPI COMPATIBILI COL DIRITTO*

COMUNITARIO - ASSENZA DI NATURA DISCRIMINATORIA O PROTEZIONISTICA -  
TASSAZIONE PROGRESSIVA DEGLI APPARECCHI DA GIOCO AUTOMATICI

( TRATTATO CEE, ART . 95 )

5 . LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI - RESTRIZIONI QUANTITATIVE - MISURE D'  
EFFETTO EQUIVALENTE - ART . 30 DEL TRATTATO - CAMMPO D' APPLICAZIONE -  
PROVVEDIMENTI CHE RICADONO SOTTO L' ART . 95 - ESCLUSIONE

( TRATTATO CEE, ARTT . 30 E 95 )

## **Massima**

1 . L' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA N . 77/388, IN FATTO DI ARMONIZZAZIONE DELLE  
LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULLA CIFRA D' AFFARI  
DEV' ESSERE INTERPRETATO NEL SENSO CHE, A DECORRERE DALL' ISTITUZIONE DEL  
SISTEMA COMUNE DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO, GLI STATI MEMBRI NON  
POSSONO PIU COLPIRE LE CESSIONI DI BENI, LE PRESTAZIONI DI SERVIZI O LE  
IMPORTAZIONI SOGGETTE ALL' IVA, CON IMPOSTE, DIRITTI O TASSE CHE ABBIANO LA  
NATURA D' IMPOSTE SULLA CIFRA D' AFFARI .

2 . NON PUO ESSERE CONSIDERATO UN TRIBUTO AVENTE NATURA D' IMPOSTA SULLA  
CIFRA D' AFFARI RISCOSSA SUL PREZZO DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI IL TRIBUTO  
GRAVANTE SU UN BENE IL QUALE, PUR ESSENDO DI DIVERSA ENTITA A SECONDA  
DELLE CARATTERISTICHE DEL BENE COLPITO, GRAVI SULLA SEMPLICE MESSA A  
DISPOSIZIONE DEL PUBBLICO DEL BENE STESSO, A PRESCINDERE DAI PROVENTI CHE  
POSSONO DERIVARNE . BENCHE INFATTI UN TRIBUTO D' IMPORTO FISSO, IN  
DETERMINATE CIRCOSTANZE, POSSA ESSERE CONSIDERATO UN' IMPOSTA  
FORFETTARIA SUI PROVENTI, AVENTE LA NATURA D' IMPOSTA SULLA CIFRA D' AFFARI,  
QUESTA NATURA PUO ESSERE AMMESSA UNICAMENTE SE L' ENTITA NE E STATA  
STABILITA MEDIANTE LA VALUTAZIONE OBIETTIVA DEI PREVEDIBILI RICAVI IN  
RELAZIONE AL NUMERO DI PRESTAZIONI DI SERVIZI CHE POSSONO ESSERE  
EFFETTUATE ED AL LORO PREZZO ED INOLTRE E ASSODATO CHE DI ESSO SI PUO  
EFFETTUARE RIVALSA SUL PREZZO DI DETTE PRESTAZIONI IN MODO CHE ESSO, IN  
DEFINITIVA, GRAVI SUL CONSUMATORE .

3 . L' ART . 95 DEL TRATTATO DEV' ESSERE INTERPRETATO ESTENSIVAMENTE, IN MODO  
CHE IL DIVIETO DA ESSO SANCITO SI APPLICHI TUTTE LE VOLTE CHE UN' IMPOSIZIONE  
FISCALE SIA ATTA A SCORAGGIARE L' IMPORTAZIONE DI MERCI ORIGINARIE DI ALTRI  
STATI MEMBRI A VANTAGGIO DI PRODOTTI NAZIONALI . ESSO SI APPLICA QUINDI, NON  
SOLO AI TRIBUTI CHE COLPISCONO DIRETTAMENTE LE MERCI IMPORTATE, MA DEL PARI  
AI TRIBUTI INTERNI CHE COLPISCONO L' USO DELLE MERCI IMPORTATE, QUALORA  
QUESTE SIANO ESSENZIALMENTE DESTINATE A DETTO USO E SIANO IMPORTATE SOLO  
A QUESTO FINE .

4 . NELLO STATO ATTUALE DEL SUO SVILUPPO E IN MANCANZA DI UNIFICAZIONE O D'  
ARMONIZZAZIONE DELLE RELATIVE DISPOSIZIONI, IL DIRITTO COMUNITARIO NON VIETA  
AGLI STATI MEMBRI DI PORRE IN ESSERE UN REGIME FISCALE DIFFERENZIATO A  
SECONDA DELLE VARIE CATEGORIE DI MERCI, SE LE AGEVOLAZIONI FISCALI  
ACCORDATE PERSEGUONO LEGITTIMI FINI ECONOMICI O SOCIALI . PER QUANTO  
RIGUARDA LA PROGRESSIVITA DELL' IMPOSTA PER LE VARIE CATEGORIE DI PRODOTTI  
COSI STABILITE, GLI STATI MEMBRI SONO, IN LINEA DI PRINCIPIO, LIBERI DI  
SOTTOPORRE DETERMINATE MERCI AD UN SISTEMA D' IMPOSTA LA CUI ENTITA

*AUMENTI GRADUALMENTE SECONDO UN CRITERIO OBIETTIVO, PURCHE SIA PRIVO DI QUALSIASI EFFETTO DISCRIMINATORIO O PROTEZIONISTICO .*

*NON E QUINDI INCOMPATIBILE CON L' ART . 95 DEL TRATTATO IL SISTEMA DI TASSAZIONE PROGRESSIVA APPLICATO AGLI APPARECCHI DA GIOCO AUTOMATICI IN RELAZIONE ALLE VARIE CATEGORIE IN CUI ESSI SI SUDDIVIDONO, CHE PERSEGUA LEGITTIMI SCOPI SOCIALI E NON PROCURI UN VANTAGGIO FISCALE AI PRODOTTI NAZIONALI A DETRIMENTO DEI PRODOTTI ANALOGHI O CONCORRENTI IMPORTATI .*

*5 . L' ART . 30 DEL TRATTATO CONTEMPLA, IN VIA GENERALE, TUTTI I PROVVEDIMENTI CHE OSTACOLINO LE IMPORTAZIONI E CHE NON SIANO GIA SPECIFICAMENTE CONTEMPLATI DA ALTRE DISPOSIZIONI DEL TRATTATO . ESSO NON SI APPLICA QUINDI ALL' IMPOSIZIONE FISCALE DI MERCI ORIGINARIE DI ALTRI STATI MEMBRI LA CUI COMPATIBILITA COL TRATTATO DIPENDE DALL' ART . 95 .*

## **Parti**

*NEL PROCEDIMENTO 252/86,*

*AVENTE AD OGGETTO LA DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE PROPOSTA ALLA CORTE, A NORMA DELL' ART . 177 DEL TRATTATO CEE, DAL TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE DI COUTANCES, NELLA CAUSA DINANZI AD ESSO PENDENTE TRA*

*GABRIEL BERGANDI, COMMERCIANTE, RESIDENTE IN SAINT-LO ( FRANCIA ),*

*E*

*DIRETTORE GENERALE DELLE IMPOSTE, DIREZIONE DEGLI UFFICI FISCALI, DIPARTIMENTO DELLA MANCHE ( FRANCIA ),*

*DOMANDA VERTENTE SULL' INTERPRETAZIONE DELL' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA IVA E DEGLI ARTT . 95 E 30 DEL TRATTATO CEE,*

*LA CORTE,*

*COMPOSTA DAI SIGNORI : MACKENZIE STUART, PRESIDENTE, G . BOSCO E G . C . RODRIGUEZ IGLESIAS, PRESIDENTI DI SEZIONE, T . KOOPMANS, U . EVERLING, Y . GALMOT, C . KAKOURIS, R . JOLIET E F . SCHOCKWEILER, GIUDICI,*

*AVVOCATO GENERALE : F . MANCINI*

*CANCELLIERE : H . A . ROEHL, AMMINISTRATORE PRINCIPALE*

*VISTE LE OSSERVAZIONI PRESENTATE :*

*- PER IL SIG . GABRIEL BERGANDI, ATTORE NEL PROCEDIMENTO PRINCIPALE, DAGLI AVVOCATI MILCHIOR E COLLIN,*

*- PER IL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA DAL SIG . SEIDEL, DURANTE LA FASE SCRITTA DEL PROCEDIMENTO,*

- PER IL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FRANCESE, DAL SIG . DE GOUTTES, DURANTE LA FASE SCRITTA, E DAL SIG . BERNARD BOTTE, ADDETTO ALL' AMMINISTRAZIONE CENTRALE DEL MINISTERO DEGLI AFFARI ESTERI, DURANTE LA FASE ORALE,

- PER LA COMMISSIONE DELLE COMUNITA EUROPEE, DAL SIG . BOEHL,

VISTA LA RELAZIONE D' UDIENZA E A SEGUITO DELLA TRATTAZIONE ORALE DEL 9 LUGLIO 1987,

SENTITE LE CONCLUSIONI DELL' AVVOCATO GENERALE, ALL' UDIENZA DEL 15 DICEMBRE 1987,

HA PRONUNCIATO LA SEGUENTE

SENTENZA

## **Motivazione della sentenza**

1 CON SENTENZA 18 SETTEMBRE 1986, PERVENUTA IN CANCELLERIA IL 1\* OTTOBRE 1986, IL TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE DI COUTANCES HA SOLLEVATO, A NORMA DELL' ART . 177 DEL TRATTATO CEE, SEI QUESTIONI PREGIUDIZIALI VERTENTI SULL' INTERPRETAZIONE DELL' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977, N . 77/388/CEE IN FATTO DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULL' ENTRATA - SISTEMA COMUNE D' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (" IVA "): BASE IMPONIBILE UNIFORME ( GU L 145, PAG . 1 ), E DEGLI ARTT . 95 E 30 DEL TRATTATO CEE .

2 DETTE QUESTIONI SONO STATE SOLLEVATE NEL CONTESTO DI UNA LITE TRA IL SIG . GABRIEL BERGANDI, ESERCENTE DI GIOCHI AUTOMATICI E IL DIRETTORE GENERALE DELLE IMPOSTE DELLA MANCHE, IN MERITO ALL' ESAZIONE DELL' IMPOSTA ANNUALE SUGLI APPARECCHI AUTOMATICI ESERCITI DAL BERGANDI PER IL 1985 .

3 DALL' ORDINANZA DI RINVIO EMERGE CHE ALL' EPOCA DEI FATTI CUI SI RIFERISCE LA CAUSA PRINCIPALE GLI APPARECCHI AUTOMATICI INSTALLATI IN LUOGHI PUBBLICI CHE PROCURANO UNO SPETTACOLO, UN' AUDIZIONE, UN GIOCO O UNO SVAGO, ERANO SOGGETTI, IN FRANCIA, AD UN TRIBUTO DENOMINATO IMPOSTA DI STATO, ANNUALE, A SECONDA DELLA CATEGORIA DELL' APPARECCHIO, DI 500 O DI 1 500 FF . QUESTO SECONDO IMPORTO ERA RIDOTTO A 1 000 FF SE L' APPARECCHIO ERA STATO MESSO IN SERVIZIO PER LA PRIMA VOLTA DA PIU DI TRE ANNI . IL DEBITO D' IMPOSTA DEL GESTORE SORGEVA AL MOMENTO DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE DI MESSA IN SERVIZIO E DOVEVA ESSERE PAGATO ENTRO SEI MESI DA DETTA DICHIARAZIONE E, AL PIU TARDI, IL 31 DICEMBRE SUCCESSIVO . POICHE L' ESERCIZIO DI DETTI APPARECCHI E SOGGETTO ALL' IVA DAL 1\* LUGLIO 1985, IL BERGANDI CONVENIVA IN GIUDIZIO IL DIRETTORE DEGLI UFFICI FISCALI DELLA MANCHE PER OTTENERE UNO SGRAVIO PARZIALE SULL' AVVISO DI PAGAMENTO INVIATOGGI PER DETTO ANNO .

4 RITENENDO CHE LA LITE IMPLICA L' INTERPRETAZIONE DI TALUNE DISPOSIZIONI DI DIRITTO COMUNITARIO, IL TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE DI COUTANCES HA SOSPESO IL GIUDIZIO E HA SOTTOPOSTO ALLA CORTE DI GIUSTIZIA LE SEGUENTI QUESTIONI PREGIUDIZIALI :

"1 ) SE L' ART . 33 DELLA DIRETTIVA N . 77/388/CEE (" SESTA DIRETTIVA IVA ") VADA INTERPRETATO NEL SENSO CH' ESSO VIETA DI CONTINUARE AD ASSOGETTARE AD

*IMPOSTE RELATIVE ALL' ENTRATA CESSIONI DI BENI O PRESTAZIONI DI SERVIZI UNA VOLTA CHE SIA STATA ISTITUITA L' IVA SULLE STESSE .*

*2 ) SE LA NOZIONE D' IMPOSTA SULL' ENTRATA O AVENTE NATURA DI IMPOSTA SULL' ENTRATA DI CUI ALL' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA IVA VADA INTERPRETATA NEL SENSO CH' ESSA SI APPLICA AD IMPOSTE GRAVANTI SU PROVENTI DI ESERCIZIO, INDIPENDENTEMENTE DAL SE L' IMPONIBILE VENGA FISSATO IN RELAZIONE AL PROVENTO REALE O IN MODO INDICATIVO AL FINE DI APPROSSIMARSI AL PROVENTO REALE, QUALORA QUESTO DIFFICILMENTE POSSA VALUTARSI CON ESATTEZZA .*

*3 ) PIU SPECIFICAMENTE, SE LA NOZIONE D' IMPOSTA SULL' ENTRATA O AVENTE NATURA D' IMPOSTA SULL' ENTRATA DI CUI ALL' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA IVA COMPRENDA UN ONERE FISCALE FORFETTARIO E ANNUALE, CHE COLPISCA CIASCUNA MACCHINA AUTOMATICA INSTALLATA IN UN LUOGO PUBBLICO E CHE PROCURI UNO SPETTACOLO, UN' AUDIZIONE, UN GIOCO O UNO SVAGO, ISTITUITO ALLO SCOPO DI SOSTITUIRE UN' IMPOSTA SULL' ENTRATA DELL' ESERCENTE DELL' APPARECCHIO E CHE SIA GRADUATO APPROSSIMATIVAMENTE PER TENER CONTO DELLA REDDITIVITA DI CIASCUN TIPO DI APPARECCHIO E, INDIRETTAMENTE, DEL PROVENTO OTTENUTO DALL' ESERCENTE .*

*4 ) IN CASO DI SOLUZIONE AFFERMATIVA DELLA PRIMA E DELLA TERZA QUESTIONE, SE IL DIVIETO DEL CUMULO DELL' IVA E DI ALTRE IMPOSTE SULL' ENTRATA SULLO STESSO PROVENTO O SULLA STESSA ENTRATA DEBBA PORTARE A DECIDERE CHE, QUALORA L' IVA COMINCI AD APPLICARSI PER LA PRIMA VOLTA SOLO ALL' INIZIO DEL SECONDO SEMESTRE DI UN ANNO E LE IMPOSTE SULL' ENTRATA ALLE QUALI L' IVA DEVE AGGIUNGERSI DEBBANO ESSERE PAGATE IN UN' UNICA SOLUZIONE ALL' INIZIO DELL' ANNO ( SALVA CONCESSIONE DI UNA DILAZIONE DI PAGAMENTO ), L' ISTITUZIONE DELL' IVA DEBBA CONDURRE A RIMBORSARE O A NON ESIGERE IL PAGAMENTO DELLA META DELLE SOMME DOVUTE PER IMPOSTE AVENTI NATURA D' IMPOSTA SULL' ENTRATA PER L' ANNO NEL CORSO DEL QUALE L' IVA E STATA ISTITUITA .*

*5 ) SE L' ART . 95 DEL TRATTATO CEE VADA INTERPRETATO NEL SENSO CH' ESSO VIETA DI ASSOGGETTARE I PROVENTI DI ESERCIZIO AD UN' IMPOSTA DI ENTITA TRE VOLTE SUPERIORE PER I PRODOTTI DI ORIGINE PREVALENTEMENTE STRANIERA RISPETTO AI PRODOTTI ANALOGHI DI PRODUZIONE PREVALENTEMENTE NAZIONALE . SE TALE DISCRIMINAZIONE DEBBA ESSERE CONSIDERATA PARTICOLARMENTE GRAVE QUANDO GLI STESSI PROVENTI DI ESERCIZIO SONO SOGGETTI ALL' IVA E AD UN' ALTRA IMPOSTA INDIRETTA .*

*6 ) SE L' ART . 30 DEL TRATTATO CEE VADA INTERPRETATO NEL SENSO CHE COSTITUISCE TRASGRESSIONE DELLO STESSO IL FATTO DI ASSOGGETTARE, IN FORZA DELLA NORMATIVA COMUNITARIA, I PROVENTI DI ESERCIZIO DI TALUNI PRODOTTI ALL' IVA SENZA ABOLIRE LE IMPOSTE PRECEDENTEMENTE VIGENTI BASATE SUI PROVENTI DI ESERCIZIO DEGLI STESSI PRODOTTI, E QUANDO TALUNI DEI PRODOTTI ESERCITI NON SIANO PIU FABBRICATI NEL TERRITORIO DELLO STATO MEMBRO CHE IMPONE QUESTI VARI TRIBUTI E, IN OGNI CASO, IL CUMULO DI DETTI TRIBUTI POSSA TENDERE ALLA DIMINUZIONE DI DETTI PRODOTTI PROVENIENTI DAL RESTO DELLA COMUNITA ."*

*5 PER UNA PIU AMPIA ESPOSIZIONE DEGLI ANTEFATTI, DELLO SVOLGIMENTO DEL PROCEDIMENTO E DELLE OSSERVAZIONI PRESENTATE AI SENSI DELL' ART . 20 DEL PROTOCOLLO SULLO STATUTO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELLA CEE, SI FA RINVIO ALLA RELAZIONE D' UDIENZA . QUESTI ELEMENTI DEL FASCICOLO SONO RIPRODOTTI IN PROSIEGUO SOLO NELLA MISURA NECESSARIA PER IL RAGIONAMENTO DELLA CORTE .*

6 PER RISOLVERE LA PRIMA QUESTIONE, SI DEVE ACCERTARE L' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA, ALLA LUCE DEGLI SCOPI PERSEGUITI, CON L' ISTITUZIONE DI UN SISTEMA COMUNE DI IVA .

7 SECONDO LA MOTIVAZIONE DELLA PRIMA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 11 APRILE 1967, N . 67/227/CEE, IN FATTO DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULL' ENTRATA ( GU 1967, PAG . 1301 ), L' ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULL' ENTRATA DEVE CONSENTIRE DI INSTAURARE UN MERCATO COMUNE CHE IMPLICHI UNA CONCORRENZA NON ALTERATA ED ABBA CARATTERISTICHE ANALOGHE A QUELLE DI UN MERCATO INTERNO ELIMINANDO LE DIFFERENZE DI ONERI FISCALI CHE POSSONO ALTERARE LA CONCORRENZA ED OSTACOLARE GLI SCAMBI .

8 L' ISTITUZIONE DI UN SISTEMA COMUNE DI IVA E STATA REALIZZATA CON LA SECONDA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 11 APRILE 1967, N . 67/228/CEE, IN FATTO DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULL' ENTRATA - STRUTTURA E MODALITA D' APPLICAZIONE DEL SISTEMA COMUNE DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO ( GU 1967, PAG . 1303 ) E CON LA SESTA DIRETTIVA . QUESTO SISTEMA DOVEVA CONTRIBUIRE ALLO SCOPO COSI DEFINITO INTRODUCENDO, SU BASI COMUNI A TUTTI GLI STATI MEMBRI, UN' IMPOSTA GENERALE SUI CONSUMI GRAVANTE SULLE CESSIONI DI BENI, SULLE PRESTAZIONI DI SERVIZI E SULLE IMPORTAZIONI DI BENI IN PROPORZIONE AL LORO PREZZO, INDIPENDENTEMENTE DAL NUMERO DEI PASSAGGI FINO AL CONSUMATORE FINALE, GIACCHE L' IMPOSTA COLPISCE OGNI VOLTA SOLO IL VALORE AGGIUNTO E VA, IN DEFINITIVA, A CARICO DEL CONSUMATORE FINALE .

9 PER CONSEGUIRE LO SCOPO DELL' EGUAGLIANZA DI TASSAZIONE DELLO STESSO NEGOZIO, INDIPENDENTEMENTE DALLO STATO MEMBRO NEL QUALE VIENE EFFETTUATO, IL SISTEMA COMUNE DI IVA DOVEVA SOSTITUIRE, SECONDO LA MOTIVAZIONE DELLA SECONDA DIRETTIVA, LE IMPOSTE SULL' ENTRATA IN VIGORE NEI VARI STATI MEMBRI .

10 IN QUEST' ORDINE DI IDEE L' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA CONSENTE LA CONSERVAZIONE IN VIGORE O L' ISTITUZIONE DA PARTE DI UNO STATO MEMBRO DI IMPOSTE, DIRITTI E TASSE SOLO SE NON HANNO LA NATURA DI IMPOSTE SULL' ENTRATA .

11 DI CONSEGUENZA, LA PRIMA QUESTIONE DEVE ESSERE RISOLTA DICHIARANDO CHE L' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA DEVE ESSERE INTERPRETATO NEL SENSO CHE A DECORRERE DALL' ISTITUZIONE DEL SISTEMA COMUNE DI IVA, GLI STATI MEMBRI NON POSSONO PIU COLPIRE LE CESSIONI DI BENI, LE PRESTAZIONI DI SERVIZI O LE IMPORTAZIONI SOGGETTE ALL' IVA, CON IMPOSTE, DIRITTI O TASSE CHE ABBIANO LA NATURA DI IMPOSTE SULL' ENTRATA .

12 CON LA SECONDA E CON LA TERZA QUESTIONE, IL GIUDICE NAZIONALE VUOLE IN SOSTANZA SAPERE SE LA NOZIONE DI TRIBUTO AVENTE LA NATURA DI IMPOSTA SULL' ENTRATA, AI SENSI DELL' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA, DEBBA ESSERE INTERPRETATA NEL SENSO CHE ESSA COMPRENDE L' IMPOSTA RISCOSSA ANNUALMENTE SULL' INSTALLAZIONE IN LUOGO PUBBLICO DI APPARECCHI DA GIOCO AUTOMATICI SECONDO UN IMPORTO FISSO, VARIABILE A SECONDA DELLA CATEGORIA DELL' APPARECCHIO .

13 LA CORTE, BENCHE NON LE SPETTI, NEL CONTESTO DEL PRESENTE PROCEDIMENTO, VALUTARE, ALLA LUCE DEL DIRITTO COMUNITARIO, LE

CARATTERISTICHE DI UN TRIBUTO NAZIONALE ( SENTENZA 21 OTTOBRE 1970, CAUSA 20/70, LESAGE, RACC . PAG . 861 ), E TUTTAVIA COMPETENTE AD INTERPRETARE LA NOZIONE DI TRIBUTO AVENTE LA NATURA DI IMPOSTA SULL' ENTRATA ONDE CONSENTIRE AL GIUDICE NAZIONALE DI APPLICARLA CORRETTAMENTE AL TRIBUTO DI CUI TRATTASI . INFATTI, DETTA NOZIONE HA NATURA COMUNITARIA PER IL FATTO CHE E COINVOLTA NELLA REALIZZAZIONE DELLO SCOPO PERSEGUITO DALL' ART . 33 CHE E QUELLO DI GARANTIRE LA PIENA EFFICACIA DEL SISTEMA COMUNE DI IVA .

14 PER VALUTARE SE UN TRIBUTO ABBA LA NATURA DI IMPOSTA SULL' ENTRATA, OCCORRE IN PARTICOLARE VERIFICARE, COME LA CORTE HA AFFERMATO NELLA SENTENZA 27 NOVEMBRE 1985 ( CAUSA 295/84, ROUSSEAU WILMOT, RACC . PAG . 3759 ), SE ESSO ABBA L' EFFETTO DI DANNEGGIARE IL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA COMUNE DI IVA, GRAVANDO SULLA CIRCOLAZIONE DEI BENI E DEI SERVIZI E COLPENDO I NEGOZI COMMERCIALI IN MODO ANALOGO A QUELLO CHE CARATTERIZZA L' IVA .

15 COME LA CORTE HA RILEVATO NELLA SENTENZA 1\* APRILE 1982 ( 89/81, HONG - KONG TRADE, RACC . PAG . 1277 ), IL PRINCIPIO DEL SISTEMA COMUNE DI IVA CONSISTE, AI SENSI DELL' ART . 2, COMMA 1, DELLA PRIMA DIRETTIVA, NELL' APPLICARE AI BENI E AI SERVIZI UN' IMPOSTA GENERALE SUL CONSUMO ESATTAMENTE PROPORZIONALE AL LORO PREZZO, QUALUNQUE SIA IL NUMERO DEI NEGOZI INTERVENUTI NEL PROCESSO DI PRODUZIONE E DI DISTRIBUZIONE ANTECEDENTE ALLA FASE DELL' IMPOSIZIONE .

16 NON HA PERTANTO LE CARATTERISTICHE DI IMPOSTA GENERALE SUL CONSUMO, RISCOSSA SUL PREZZO DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI, IL TRIBUTO CHE COLPISCA LA SEMPLICE MESSA A DISPOSIZIONE DEL PUBBLICO DI UN BENE, A PRESCINDERE DAL SUO EFFETTIVO UTILIZZO, E CHE NON DIPENDA DAI PROVENTI REALIZZATI CON DETTA MESSA A DISPOSIZIONE . CIO VALE, IN PARTICOLARE, SE IL TRIBUTO E DOVUTO PURE QUALORA LA MESSA A DISPOSIZIONE VENGA EFFETTUATA A TITOLO GRATUITO .

17 SE E VERO CHE UN TRIBUTO D' IMPORTO FISSO IN DETERMINATE CIRCOSTANZE, PUO ESSERE CONSIDERATO UN' IMPOSTA FORFETTARIA SULLE ENTRATE, QUESTA NATURA PUO ESSERE AMMESSA UNICAMENTE SE L' ENTITA NE E STATA STABILITA MEDIANTE LA VALUTAZIONE OBIETTIVA DEI PREVEDIBILI RICAVI IN RELAZIONE AL NUMERO DI PRESTAZIONI DI SERVIZI CHE POSSONO ESSERE EFFETTUATE ED AL LORO PREZZO, ED INOLTRE E ASSODATO CHE DI ESSO SI PUO EFFETTUARE RIVALSA SUL PREZZO DI DETTE PRESTAZIONI IN MODO CHE ESSO, IN DEFINITIVA, GRAVI SUL CONSUMATORE .

18 NEMMENO LA DIFFERENZIAZIONE DELL' ENTITA DEL TRIBUTO A SECONDA DELLE VARIE CATEGORIE DI BENI E DI PER SE SUFFICIENTE AD ATTRIBUIRGLI LA NATURA DI IMPOSTA FORFETTARIA SU ENTRATE PREVISTE, QUALORA ESSO SIA MOTIVATO DA ALTRE CONSIDERAZIONI LEGITTIME DI NATURA OBIETTIVA .

19 IL FATTO CHE, DOPO L' ISTITUZIONE DELL' IMPOSTA, GLI APPARECCHI IL CUI USO ERA MAGGIORMENTE GRAVATO SIANO STATI COLPITI DAL DIVIETO GENERALE DI FABBRICAZIONE E DI DETENZIONE PONE IN EVIDENZA CHE LA DIFFERENZIAZIONE DELL' ENTITA DELL' IMPOSTA ERA DOVUTA A CONSIDERAZIONI DI CARATTERE SOCIALE, CONSISTENTI NELLO SCORAGGIARE L' USO DI TALUNI TIPI DI APPARECCHI .

20 DI CONSEGUENZA, LA SECONDA E LA TERZA QUESTIONE DEBBONO ESSERE RISOLTE NEL SENSO CHE NON PUO ESSERE CONSIDERATO UN TRIBUTO AVENTE NATURA DI IMPOSTA SULL' ENTRATA IL TRIBUTO IL QUALE, PUR ESSENDO DI DIVERSA ENTITA A SECONDA DELLE CARATTERISTICHE DEL BENE COLPITO, GRAVI SULLA SEMPLICE MESSA A DISPOSIZIONE DEL PUBBLICO DEL BENE STESSO, A PRESCINDERE

*DAI PROVENTI CHE POSSONO DERIVARNE .*

*21 IN CONSIDERAZIONE DELLA SOLUZIONE DATA ALLA SECONDA E ALLA TERZA QUESTIONE, LA QUARTA QUESTIONE DIVIENE PRIVA DI OGGETTO .*

*22 LA QUINTA QUESTIONE SOLLEVATA DAL GIUDICE A QUO PONE DUE PROBLEMI . IL PRIMO CONSISTE NEL SE L' ART . 95 DEL TRATTATO CEE SI APPLICHI UNICAMENTE AI TRIBUTI CHE COLPISCONO LE MERCI IMPORTATE OPPURE POSSA RIGUARDARE DEL PARI QUELLI GRAVANTI SULL' USO DELLE MERCI . IL SECONDO PROBLEMA, CHE SI PONE IN CASO DI SOLUZIONE AFFERMATIVA DEL PRIMO, CONSISTE NEL SE, AI SENSI DELL' ART . 95 DEL TRATTATO CEE, SIA VIETATO AD UNO STATO MEMBRO IL COLPIRE LA MESSA A DISPOSIZIONE DEL PUBBLICO DI APPARECCHI DA GIOCO AUTOMATICI DI ORIGINE PREVALENTEMENTE STRANIERA CON UN TRIBUTO TRE VOLTE SUPERIORE A QUELLO RELATIVO AGLI APPARECCHI DI PRODUZIONE PREVALENTEMENTE NAZIONALE*

*23 SECONDO LA SUA LETTERA, L' ART . 95 VIETA DI COLPIRE LE MERCI DI ALTRI STATI MEMBRI CON TRIBUTI INTERNI SUPERIORI A QUELLI CHE COLPISCONO LE MERCI NAZIONALI ANALOGHE O CON TRIBUTI INTERNI ATTI A PROTEGGERE INDIRETTAMENTE ALTRI PRODOTTI .*

*24 COME LA CORTE HA RILEVATO NELLE SENTENZE 27 FEBBRAIO 1980 ( CAUSA 168/78, COMMISSIONE / FRANCIA, RACC . PAG . 347; CAUSA 169/78, COMMISSIONE / ITALIA, RACC . PAG . 385; CAUSA 171/78, COMMISSIONE / DANIMARCA, RACC . PAG . 447 ), NEL SISTEMA DEL TRATTATO L' ART . 95 COSTITUISCE UN COMPLEMENTO DELLE DISPOSIZIONI RELATIVE ALL' ABOLIZIONE DEI DAZI DOGANALI E DELLE TASSE DI EFFETTO EQUIVALENTE . ESSO E INTESO A GARANTIRE LA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI FRA GLI STATI MEMBRI IN NORMALI CONDIZIONI DI CONCORRENZA, MEDIANTE L' ELIMINAZIONE DI OGNI FORMA DI PROTEZIONE CHE POSSA RISULTARE DALL' APPLICAZIONE DI TRIBUTI INTERNI DISCRIMINATORI NEI CONFRONTI DELLE MERCI ORIGINARIE DI ALTRI STATI MEMBRI . DETTA DISPOSIZIONE E ALTRESI VOLTA A GARANTIRE L' ASSOLUTA NEUTRALITA DEI TRIBUTI INTERNI RIGUARDO ALLA CONCORRENZA FRA MERCI NAZIONALI E MERCI IMPORTATE .*

*25 NELLE STESSE SENTENZE LA CORTE HA AFFERMATO CHE L' ART . 95 DEL TRATTATO DEV' ESSERE INTERPRETATO ESTENSIVAMENTE, IN MODO DA CONSENTIRNE L' APPLICAZIONE A TUTTI I REGIMI FISCALI, DIRETTAMENTE O INDIRETTAMENTE INCOMPATIBILI CON LA PARITA DI TRATTAMENTO FRA LE MERCI DI PRODUZIONE NAZIONALE E QUELLE IMPORTATE . IL DIVIETO SANCITO DA DETTO ARTICOLO DEVE QUINDI APPLICARSI TUTTE LE VOLTE CHE UNA IMPOSIZIONE FISCALE SIA ATTA A SCORAGGIARE L' IMPORTAZIONE DI MERCI ORIGINARIE DI ALTRI STATI MEMBRI A VANTAGGIO DI PRODOTTI NAZIONALI .*

*26 BENCHE UNA SITUAZIONE DEL GENERE POSSA SUSSISTERE A PROPOSITO DI TRIBUTI CHE COLPISCONO DIRETTAMENTE LE MERCI D' IMPORTAZIONE, NON SI PUO ESCLUDERE CHE ESSA POSSA RICORRERE ANCHE NEL CASO DI TRIBUTI INTERNI CHE COLPISCANO L' USO DELLE MERCI IMPORTATE QUALORA QUESTE SIANO ESSENZIALMENTE DESTINATE A DETTO USO E SIANO IMPORTATE SOLO A QUESTO FINE*



27 LA PRIMA PARTE DELLA QUINTA QUESTIONE DEVE PERTANTO ESSERE RISOLTA NEL SENSO CHE L' ART . 95 DEL TRATTATO CEE SI APPLICA DEL PARI AI TRIBUTI INTERNI CHE COLPISCANO L' USO DELLE MERCI IMPORTATE, QUALORA QUESTE SIANO ESSENZIALMENTE DESTINATE A DETTO USO E SIANO IMPORTATE SOLO A QUESTO FINE .

28 PER QUANTO RIGUARDA LE CATEGORIA FISCALI STABILITE DALLA LEGGE FRANCESE, SI DEVE RICORDARE CHE LA CORTE, NELLA SENTENZA 27 FEBBRAIO 1980 ( 171/78, COMMISSIONE / DANIMARCA, RACC . PAG . 447 ), HA AFFERMATO, A PROPOSITO DI PRODOTTI ALCOLICI, CHE UN REGIME FISCALE NAZIONALE, BENCHE NON FACCIA ALCUNA PRECISA DISTINZIONE A SECONDA DELL' ORIGINE DELLE MERCI, POSSIEDE INNEGABILI CARATTERISTICHE DISCRIMINATORIE O PROTEZIONISTICHE QUALORA SIA STATO PREDISPOSTO IN MODO TALE CHE LA MAGGIOR PARTE DEI PRODOTTI NAZIONALI RIENTRI NELLA CATEGORIA FISCALE PIU AGEVOLATA, MENTRE LA QUASI TOTALITA DELLE MERCI IMPORTATE RIENTRA NELLA CATEGORIA PIU COLPITA . LA CORTE HA ANCORA SOTTOLINEATO CHE LE CARATTERISTICHE DI UN SIFFATTO REGIME NON VENGONO MENO PER IL FATTO CHE UNA MINIMA PARTE DELLE MERCI IMPORTATE FRUISCE DEL TRATTAMENTO FISCALE PIU FAVOREVOLE, MENTRE, PER CONTRO, UNA CERTA QUOTA DELLE MERCI NAZIONALI RIENTRA NELLA STESSA CATEGORIA FISCALE DI QUELLE IMPORTATE .

29 NELLA SENTENZA 10 OTTOBRE 1978 ( 148/77, HANSEN & BALLE, RACC . PAG . 1787 ), LA CORTE HA TUTTAVIA DEL PARI AMMESSO CHE, NELLO STATO ATTUALE DEL SUO SVILUPPO, ED IN MANCANZA DI UNIFICAZIONE OD ARMONIZZAZIONE DELLE RELATIVE DISPOSIZIONI, IL DIRITTO COMUNITARIO NON VIETA AGLI STATI MEMBRI DI PORRE IN ESSERE UN REGIME FISCALE DIFFERENZIATO A SECONDA DELLE VARIE CATEGORIE DI MERCI, SE LE AGEVOLAZIONI FISCALI ACCORDATE PERSEGUONO LEGITTIMI FINI ECONOMICI O SOCIALI .

30 A QUESTO PROPOSITO VA DETTO CHE UN SIFFATTO LEGITTIMO FINE SOCIALE PUO CONSISTERE, COME SI SOSTIENE NELLE OSSERVAZIONI DEL GOVERNO FRANCESE, NELL' INTENTO DI FAVORIRE, IN RELAZIONE AL PUBBLICO ED AL LUOGO D' INSTALLAZIONE, L' USO DI DETERMINATE CATEGORIE DI APPARECCHI E DI SCORAGGIARNE QUELLO DI ALTRE CATEGORIE .

31 PER QUANTO RIGUARDA LA PROGRESSIVITA DELL' IMPOSTA PER LE VARIE CATEGORIE DI PRODOTTI COSI STABILITE, LA CORTE HA DICHIARATO DA ULTIMO, NELLA SENTENZA 17 SETTEMBRE 1987 ( 433/85, FELDAIN, RACC . PAG . 3521 ) CHE NELLO STATO ATTUALE DEL DIRITTO COMUNITARIO GLI STATI MEMBRI RIMANGONO, IN LINEA DI PRINCIPIO, LIBERI DI SOTTOPORRE DETERMINATE MERCI AD UN SISTEMA DI IMPOSTA LA CUI ENTITA AUMENTI GRADUALMENTE SECONDO UN CRITERIO OBIETTIVO, PURCHE SIA PRIVO DI QUALSIASI EFFETTO DISCRIMINATORIO O PROTEZIONISTICO .

32 SI DEVE PERTANTO RISOLVERE LA SECONDA PARTE DELLA QUINTA QUESTIONE NEL SENSO CHE UN SISTEMA DI TASSAZIONE PROGRESSIVA A SECONDA DELLE VARIE CATEGORIE DI APPARECCHI DA GIOCO AUTOMATICI, CHE PERSEGUA LEGITTIMI SCOPI SOCIALI E NON PROCURI UN VANTAGGIO FISCALE AI PRODOTTI NAZIONALI A DETRIMENTO DEI PRODOTTI ANALOGHI O CONCORRENTI IMPORTATI, NON E INCOMPATIBILE CON L' ART . 95 .

33 PER QUANTO RIGUARDA LA SESTA QUESTIONE, E SUFFICIENTE RICORDARE CHE L' ART . 30 DEL TRATTATO CONTEMPLA, IN VIA GENERALE, TUTTI I PROVVEDIMENTI CHE OSTACOLINO LE IMPORTAZIONI E CHE NON SIANO GIA SPECIFICAMENTE CONTEMPLATI DA ALTRE DISPOSIZIONI DEL TRATTATO . POICHE GLI OSTACOLI CONSIDERATI NELLE

QUESTIONI PREGIUDIZIALI SONO DI NATURA FISCALE, LA LORO COMPATIBILITÀ COL TRATTATO DEVE ESSERE DI CONSEGUENZA, VALUTATA CON RIGUARDO UNICAMENTE ALL' ART . 95 DEL TRATTATO .

34 DI CONSEGUENZA, LA SESTA QUESTIONE DEVE ESSERE RISOLTA NEL SENSO CHE L' ART . 30 DEL TRATTATO NON SI APPLICA ALL' IMPOSIZIONE FISCALE DI MERCI ORIGINARIE DI ALTRI STATI MEMBRI LA CUI COMPATIBILITÀ COL TRATTATO DIPENDE DALL' ART . 95 DI QUESTO .

## **Decisione relativa alle spese**

### **SULLE SPESE**

35 LE SPESE SOSTENUTE DAL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FRANCESE, DAL GOVERNO DELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA E DALLA COMMISSIONE DELLE COMUNITA EUROPEE, CHE HANNO PRESENTATO OSSERVAZIONI ALLA CORTE, NON POSSONO DAR LUOGO A RIFUSIONE . NEI CONFRONTI DELLE PARTI NELLA CAUSA PRINCIPALE, IL PRESENTE PROCEDIMENTO HA LA NATURA DI UN INCIDENTE SOLLEVATO DINANZI AL GIUDICE NAZIONALE, CUI SPETTA QUINDI STATUIRE SULLE SPESE .

## **Dispositivo**

PER QUESTI MOTIVI,

LA CORTE,

PRONUNCIANDOSI SULLE QUESTIONI SOTTOPOSTELE DAL TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE DI COUTANCES, CON SENTENZA 18 SETTEMBRE 1986, DICHIARA :

1 ) L' ART . 33 DELLA SESTA DIRETTIVA DEL CONSIGLIO 17 MAGGIO 1977, N . 77/388, IN FATTO DI ARMONIZZAZIONE DELLE LEGISLAZIONI DEGLI STATI MEMBRI RELATIVE ALLE IMPOSTE SULL' ENTRATA - SISTEMA COMUNE D' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (" IVA "), VA INTERPRETATO NEL SENSO CHE A DECORRERE DALL' ISTITUZIONE DEL SISTEMA COMUNE D' IVA GLI STATI MEMBRI NON POSSONO PIU COLPIRE LE CESSIONI DI BENI, LE PRESTAZIONI DI SERVIZI O LE IMPORTAZIONI SOGGETTE ALL' IVA, CON IMPOSTE, DIRITTI O TASSE CHE ABBIANO LA NATURA DI IMPOSTE SULL' ENTRATA .

2 ) NON PUO ESSERE CONSIDERATO UN TRIBUTO AVENTE NATURA D' IMPOSTA SULL' ENTRATA IL TRIBUTO IL QUALE, PUR ESSENDO DI DIVERSA ENTITA A SECONDA DELLE CARATTERISTICHE DEL BENE COLPITO, GRAVI SULLA SEMPLICE MESSA A DISPOSIZIONE DEL PUBBLICO DEL BENE STESSO, A PRESCINDERE DAI PROVENTI CHE POSSONO DERIVARNE .

3 ) L' ART . 95 DEL TRATTATO CEE SI APPLICA DEL PARI AI TRIBUTI INTERNI CHE COLPISCANO L' USO DELLE MERCI IMPORTATE, QUALORA QUESTE SIANO ESSENZIALMENTE DESTINATE A DETTO USO E SIANO IMPORTATE SOLO A QUESTO FINE .

4 ) UN SISTEMA DI TASSAZIONE PROGRESSIVA A SECONDA DELLE VARIE CATEGORIE DI APPARECCHI DA GIOCO AUTOMATICI, CHE PERSEGUA LEGITTIMI SCOPI SOCIALI E NON PROCURI UN VANTAGGIO FISCALE AI PRODOTTI NAZIONALI A DETRIMENTO DI

*PRODOTTI ANALOGHI O CONCORRENTI IMPORTATI, NON E INCOMPATIBILE CON L' ART . 95 .*

*5 ) L' ART . 30 DEL TRATTATO NON SI APPLICA ALL' IMPOSIZIONE FISCALE DI MERCI ORIGINARIE DI ALTRI STATI MEMBRI LA CUI COMPATIBILITA COL TRATTATO DIPENDE DALL' ART . 95 DI QUESTO .*