

|

## 61995J0370

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 26 giugno 1997. - Careda SA (C-370/95), Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (C-371/95) e Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (C-372/95) contro Administración General del Estado. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Audiencia Nacional - Spagna. - Tasse sulla gestione di macchine per giochi - Imposta sulla cifra d'affari - Trasferimento al consumatore. - Cause riunite C-370/95, C-371/95 e C-372/95.

*raccolta della giurisprudenza 1997 pagina I-03721*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

## Parole chiave

*Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Divieto di riscuotere altre imposte nazionali che abbiano il carattere di imposte sulla cifra d'affari - Finalità - Nozione di «imposte sulla cifra d'affari» - Tassa sui giochi e sulle scommesse trasferita al consumatore, il cui trasferimento non sia previsto espressamente dalla legge nazionale e non risulti da una fattura o da un documento equipollente - Inclusione*

*(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 33)*

## Massima

*Poiché l'art. 33 della sesta direttiva 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari mira a impedire che il funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto sia compromesso dai provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscono i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'imposta sul valore aggiunto, la qualificazione di un tributo nazionale e, quindi, la valutazione della sua compatibilità con il diritto comunitario debbono avvenire non soltanto con riferimento al testo delle disposizioni nazionali vigenti, ma anche sulla scorta delle sue caratteristiche essenziali e, in particolare, della possibilità di trasferirlo al consumatore. Ne consegue che, affinché un tributo nazionale abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari, non è necessario che la normativa nazionale ad esso applicabile preveda espressamente la possibilità di trasferirlo al consumatore.*

*Inoltre, affinché tale tributo abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari, non è necessario che il suo trasferimento al consumatore risulti da una fattura o da un documento equipollente. Ai fini dell'applicazione della citata disposizione, spetta al giudice nazionale verificare se il tributo controverso sia tale da colpire la circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo a quello che caratterizza l'imposta sul valore aggiunto, accertando se possieda le caratteristiche essenziali della stessa. Ciò si verifica se esso possiede carattere generale, se è proporzionale al prezzo dei servizi, se è riscosso in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione e se si applica al valore aggiunto dei servizi.*

## **Parti**

*Nei procedimenti riuniti C-370/95, C-371/95 e C-372/95,*

*aventi ad oggetto domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE, dall'Audiencia Nacional (Spagna), nelle cause dinanzi ad essa pendenti tra*

*Careda SA (causa C-370/95),*

*Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (causa C-371/95),*

*Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (causa C-372/95)*

*e*

*Administración General del Estado,*

*domande vertenti sull'interpretazione 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),*

**LA CORTE**

*(Quinta Sezione),*

*composta dai signori J.C. Moitinho de Almeida, presidente di sezione, C. Gulmann, D.A.O. Edward, J.-P. Puissechet e M. Wathelet (relatore), giudici,*

*avvocato generale: P. Léger*

cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Careda SA e per la Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara), dall'avv. Miguel Ángel García Campos, del foro di Madrid;

- per il governo spagnolo, dal signor Alberto José Navarro González, direttore generale per il coordinamento giuridico e istituzionale comunitario, assistito dalla signora Gloria Calvo Díaz, abogado del Estado, del servizio giuridico dello Stato, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Miguel Díaz-Llanos La Roche, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Careda SA e della Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara), rappresentate dal signor Miguel Ángel García Campos, assistito dal signor Zornoza Pérez, professore di diritto presso l'università Carlos III di Madrid, del governo spagnolo, rappresentato dal signor Luis Pérez de Ayala Becerril, abogado del Estado, dell'avvocatura dello Stato, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor Carlos Gómez de la Cruz, membro del servizio giuridico, in qualità di agente, all'udienza del 16 gennaio 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 febbraio 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

## Motivazione della sentenza

1 Con ordinanze 4 luglio (causa C-370/95), 13 settembre (causa C-371/95) e 15 novembre (causa C-372/95) 1995, pervenute in cancelleria il 30 novembre 1995, l'Audiencia Nacional ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Careda SA (in prosieguo: la «Careda») e l'Administración General del Estado (ministero spagnolo dell'Economia e delle Finanze) in ordine ad un avviso di accertamento relativo all'onere complementare della tassa sui giochi di fortuna, scommessa e azzardo, prevista dall'art. 38, n. 2, punto 2, della legge 29 giugno 1990, n. 5 (BOE del 30 giugno 1990; in prosieguo: la «legge n. 5/1990»), ed a due ricorsi di annullamento proposti dalla Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (in prosieguo: la «Femara») e dall'Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (in prosieguo: la «Facomare») avverso il decreto ministeriale 6 settembre 1990, n. 23472 (BOE del 22 settembre 1990; in prosieguo: il «decreto del 6 settembre 1990»), il quale costituisce una parte del fondamento giuridico della suddetta tassa.

3 Il regio decreto legge 25 febbraio 1977, n. 16 (BOE del 7 marzo 1977; in prosieguo: il «decreto legge n. 16/1977»), disciplina gli aspetti penali, amministrativi e tributari dei giochi di fortuna,

scommessa e azzardo in Spagna. In particolare esso ha istituito un tributo su questi ultimi (in prosieguo: la «tassa sul gioco») il cui regime è delineato nell'art. 3 come segue:

«Articolo 3. A prescindere dalle tasse nazionali e locali alle quali sono assoggettate in conformità alla normativa vigente, le società o imprese che svolgono le attività di cui al presente regio decreto legge, i casinò e gli altri locali, impianti o luoghi autorizzati al gioco, sono assoggettati alla tassa sui [giochi], se sussistono i seguenti presupposti:

1\_ Fatto imponibile: il fatto imponibile è costituito dall'autorizzazione o dall'organizzazione di giochi d'azzardo.

2\_ Soggetti passivi: sono assoggettati alla tassa gli organizzatori e le imprese le cui attività ricomprendono l'organizzazione di giochi d'azzardo.

I proprietari e i gestori dei locali in cui vengono organizzati questi giochi sono responsabili in solido del versamento della tassa.

3\_ Base imponibile: la base imponibile è costituita dalle entrate lorde che i casinò ricavano dal gioco o dagli importi che i giocatori destinano alla loro partecipazione ai giochi che si svolgono nei vari locali, impianti o luoghi in cui vengono organizzati giochi di fortuna, scommessa o azzardo.

La base imponibile è stabilita direttamente o forfettariamente. Nel primo caso, il soggetto passivo è tenuto a versare la tassa nella forma e nei casi stabiliti per regolamento.

4\_ Aliquota d'imposta. L'aliquota d'imposta è:

a) per i casinò (...) b) per gli altri locali, impianti o luoghi: 20% della base imponibile. (...)

5\_ Fatto generatore

1. L'obbligo di versare la tassa sorge in generale nel momento in cui viene autorizzato il gioco o, in mancanza di tale autorizzazione, nel momento in cui lo stesso viene organizzato.

2. Nel caso di macchine o apparecchi automatici destinati ai giochi d'azzardo, la tassa è esigibile per anni civili e dovuta il 1\_ gennaio di ciascun anno per gli apparecchi autorizzati gli anni precedenti (...).

4 L'art. 3, n. 4, del decreto legge n. 16/1977 è stato oggetto di varie modifiche. Così, per le macchine per giochi d'azzardo, cosiddette di tipo «B», l'aliquota d'imposta è divenuta un'aliquota fissa. Questa aliquota è stata aggiornata dall'art. 38, n. 2, punto 1, della legge n. 5/1990 nel modo seguente:

«Aliquote fisse: (...)

A) Macchine per giochi d'azzardo o di tipo "B":

a) aliquota annua: 375 000 pesetas;

b) [adeguamento delle aliquote a seconda che si tratti di macchine a due o a tre giocatori e più].

5 Peraltro, l'art. 38, n. 2, punto 2, della legge n. 5/1990 ha istituito una tassa complementare che si applica, in particolare, alle macchine di tipo «B» (in prosieguo: la «tassa complementare»).

6 L'importo della *tassa complementare* è pari, ai sensi della stessa disposizione, alla differenza fra le aliquote fisse stabilite nel punto 1 dello stesso paragrafo e quelle determinate dal decreto legge 29 dicembre 1989, n. 7 (BOE del 30 dicembre 1989, pag. 8325). Inoltre, gli importi da riscuotere quale *tassa complementare* sono stati precisati dal decreto ministeriale del 6 settembre 1990.

7 Nell'ambito dei ricorsi proposti dinanzi all'*Audiencia Nacional*, la *Careda*, la *Femara* e la *Facomare* hanno sostenuto che la *tassa complementare* riscossa ai sensi del decreto ministeriale del 6 settembre 1990 era in contrasto con l'art. 33 della sesta direttiva, in quanto aveva le stesse qualità e caratteristiche essenziali dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

8 A tenore dell'art. 13, parte B, lett. f), della sesta direttiva:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sotto elencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

f) le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro;

(...)».

9 Tuttavia, l'art. 33 della sesta direttiva, nella versione in vigore all'epoca dei fatti, stabiliva quanto segue:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra di affari».

10 Al fine di valutare la compatibilità con il diritto comunitario della *tassa controversa* e, più precisamente, della legge n. 5/1990 e del decreto del 6 settembre 1990, che ne costituiscono il fondamento giuridico, l'*Audiencia Nacional* ha ritenuto opportuno sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di trasferimento dell'imposta al consumatore, ai sensi della sesta direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, e delle altre disposizioni dell'ordinamento comunitario, e ai fini della configurazione della nozione di imposta sul volume d'affari, presupponga, sempre ed in ogni caso, che la legge relativa al tributo di cui trattasi stabilisca esplicitamente che detto tributo può essere trasferito al consumatore o se invece sia sufficiente che il tributo, secondo un'interpretazione logica di detta legge, possa essere considerato di fatto incluso nel prezzo pagato dal consumatore.

2) Se un tributo che viene riscosso ad aliquota fissa, di entità rilevante nel totale del fatturato o giro d'affari, e che tiene conto di detto fatturato in quanto, in definitiva, lo paga il consumatore, possa essere considerato imposta sul volume d'affari benché non risulti il trasferimento esplicito (fattura) al consumatore, poiché si tratta di operazioni automatiche, mediante uso di monete e per un prezzo di utilizzo determinato. E se, in tal caso, esso violi l'art. 33 della sesta direttiva 77/388/CEE, in materia d'imposta sul valore aggiunto e, perciò, sia incompatibile con la stessa».

Sulla prima questione

11 Con la prima questione il giudice a quo domanda in sostanza se l'art. 33 della sesta direttiva vada interpretato nel senso che, affinché un tributo abbia il carattere d'imposta sulla cifra di affari,

*la normativa nazionale ad esso applicabile deve espressamente prevedere la possibilità di trasferirlo al consumatore.*

*12 Per risolvere tale questione si deve anzitutto esaminare se la nozione d'imposta sulla cifra di affari, ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva, comporti necessariamente che il tributo possa essere trasferito sui prezzi dei beni o dei servizi, di modo che esso vada, in definitiva, a carico del consumatore.*

*13 Secondo una costante giurisprudenza (v., in particolare, sentenze 27 novembre 1985, causa 295/84, Rousseau Wilmot, Racc. pag. 3759, punto 16, e 7 maggio 1992, causa C-347/90, Bozzi, Racc. pag. I-2947, punto 9), l'art. 33 della sesta direttiva, lasciando liberi gli Stati membri di mantenere in vigore o di istituire determinati tributi, come le imposte indirette, a condizione che non si tratti di tributi aventi «il carattere d'imposta sulla cifra di affari», si propone di impedire che il funzionamento del sistema comune dell'IVA sia compromesso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscono i negozi commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA.*

*14 Devono in ogni caso essere considerati come siffatti provvedimenti le imposte, i diritti e le tasse aventi le caratteristiche essenziali dell'IVA, anche se non sono identici alla stessa sotto ogni aspetto. Come la Corte ha già più volte precisato, queste caratteristiche sono le seguenti: l'IVA si applica in maniera generale ai negozi aventi ad oggetto beni o servizi; essa è proporzionale al prezzo di tali beni e servizi; essa è riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione; infine, essa colpisce il valore aggiunto dei beni e dei servizi giacché l'imposta dovuta in occasione di un negozio viene calcolata previa detrazione di quella pagata in occasione del negozio precedente (v., in particolare, sentenze 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; 19 marzo 1991, causa C-109/90, Giant, Racc. pag. I-1385, punti 11 e 12; 31 marzo 1992, causa C-200/90, Dansk Denkvit e Poulsen Trading, Racc. pag. I-2217, punto 11, e Bozzi, citata, punto 12). Nella citata sentenza Bergandi, punto 8, la Corte ha altresì precisato che, con riguardo alle sue caratteristiche essenziali, l'IVA va, in definitiva, a carico del consumatore finale.*

*15 Da quanto precede discende che, per avere il carattere d'imposta sulla cifra di affari ai sensi dell'art. 33 della direttiva, il tributo considerato deve poter essere trasferito al consumatore.*

*16 Occorre ora esaminare se l'art. 33 della sesta direttiva prescriva anche, onde definire un tributo imposta sulla cifra di affari, che la normativa nazionale ad esso applicabile preveda espressamente la possibilità di trasferirlo al consumatore.*

*17 A questo proposito si deve sottolineare che, in considerazione della finalità dell'art. 33 della sesta direttiva, come ricordata nel punto 13 della presente sentenza, la qualificazione di un'imposta e, quindi, la valutazione della sua compatibilità con il diritto comunitario debbono avvenire non soltanto con riferimento al testo delle disposizioni nazionali vigenti, ma anche sulla scorta delle sue caratteristiche essenziali.*

*18 Pertanto, la prima questione dev'essere risolta dichiarando che l'art. 33 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che, affinché un tributo abbia il carattere d'imposta sulla cifra di affari, non è necessario che la normativa nazionale ad esso applicabile preveda espressamente la possibilità di trasferirlo al consumatore.*

*Sulla seconda questione*

19 Con la seconda questione il giudice domanda in sostanza se l'art. 33 della sesta direttiva vada interpretato nel senso che, affinché un tributo abbia il carattere d'imposta sulla cifra di affari, è necessario che il suo trasferimento al consumatore risulti da una fattura o da un documento equivalente.

20 Dagli atti di causa si evince che il rilascio di una fattura o di qualsiasi altro documento equivalente agli utenti delle macchine per giochi non è materialmente possibile, dato il carattere automatico e ripetitivo, in un breve lasso di tempo, dell'attività assoggettata ad imposta.

21 Ai sensi dell'art. 22, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, il rilascio di una fattura è obbligatorio, da un lato, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che un soggetto passivo effettua per un altro soggetto passivo (primo comma) e, dall'altro, per gli acconti versati da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo, prima che sia stata effettuata la cessione di beni o ultimata la prestazione di servizi (secondo comma), fatta salva la facoltà attribuita agli Stati membri dall'art. 22, n. 8, della stessa direttiva di stabilire altri obblighi per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi.

22 Inoltre, per poter esercitare il diritto a detrazione di cui all'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, l'art. 18, n. 1, lett. a), della stessa prescrive il possesso, da parte del soggetto passivo, di una fattura emessa ai sensi dell'art. 22, n. 3.

23 Da queste disposizioni risulta che il possesso o il rilascio di una fattura non è richiesto, in tutte le circostanze, dalla direttiva, in particolare, come sottolinea l'avvocato generale nel paragrafo 40 delle conclusioni, nei rapporti tra i soggetti passivi e il consumatore finale. Il possesso o il rilascio di una fattura non può costituire pertanto una caratteristica essenziale dell'imposta sulla cifra di affari ai sensi dell'art. 33 della sesta direttiva.

24 Ciò premesso, si deve ricordare che l'art. 33 della sesta direttiva ha lo scopo di evitare l'istituzione di imposte, diritti e tasse che compromettano il funzionamento del sistema comune dell'IVA.

25 Nel processo a quo spetta pertanto al giudice nazionale verificare se il tributo controverso sia tale da colpire la circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA, accertando se possieda le caratteristiche essenziali della stessa. Ciò si verifica se esso possiede carattere generale, se è proporzionale al prezzo di tali beni o servizi, se è riscosso in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione e se colpisce il valore aggiunto dei servizi, e se, date queste condizioni, può essere trasferito al consumatore.

26 Pertanto, la seconda questione dev'essere risolta dichiarando che l'art. 33 della sesta direttiva va interpretato nel senso che, affinché un tributo abbia il carattere d'imposta sulla cifra di affari, non è necessario che il suo trasferimento al consumatore risulti da una fattura o da un documento equipollente. Ai fini dell'applicazione di tale disposizione, spetta comunque al giudice nazionale verificare se il tributo controverso sia tale da colpire la circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA, accertando se possieda le caratteristiche essenziali della stessa. Ciò si verifica se esso possiede carattere generale, se è proporzionale al prezzo dei servizi, se è riscosso in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione e se si applica al valore aggiunto dei servizi.

## **Decisione relativa alle spese**

Sulle spese

*27 Le spese sostenute dal governo spagnolo e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nelle cause principali il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.*

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

*LA CORTE*

*(Quinta Sezione),*

*pronunciandosi sulle questioni sottopostele dall'Audiencia Nacional con ordinanze 4 luglio, 13 settembre e 15 novembre 1995, dichiara:*

*1) L'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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che, affinché un tributo abbia il carattere d'imposta sulla cifra di affari, non è necessario che la normativa nazionale ad esso applicabile preveda espressamente la possibilità di trasferirlo al consumatore.*

*2) L'art. 33 della sesta direttiva 77/388 dev'essere interpretato nel senso che, affinché un tributo abbia il carattere d'imposta sulla cifra di affari, non è necessario che il suo trasferimento al consumatore risulti da una fattura o da un documento equipollente. Ai fini dell'applicazione di tale disposizione, spetta comunque al giudice nazionale verificare se il tributo controverso sia tale da colpire la circolazione dei beni e dei servizi in modo analogo a quello che caratterizza l'IVA, accertando se possieda le caratteristiche essenziali della stessa. Ciò si verifica se esso possiede carattere generale, se è proporzionale al prezzo dei servizi, se è riscosso in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione e se si applica al valore aggiunto dei servizi.*