

L'imposta sulle vendite adottata dallo Stato membro non è necessariamente incompatibile con l'IVA euro-unitaria

La decisione Viking Motors et a. (C-475/17) della Corte di Giustizia dell'Unione europea



Francesca Amaddeo

Avvocato, Dottoressa di ricerca in Diritto dell'Unione Europea e Ordinamenti Nazionali presso l'Università degli Studi di Ferrara, Collaboratrice scientifica del Centro competenze tributarie della SUPSI

CGUE C-475/17 – Viking Motors et a. – Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'IVA – Direttiva n. 2006/112/CE – Art. 401 – Imposte nazionali avente il carattere di imposte sul volume d'affari – Divieto – Nozione di "imposta sulla cifra d'affari" – Imposta locale sulle vendite – Caratteristiche essenziali dell'IVA – insussistenza – compatibilità – conseguenze.

Il 7 agosto 2018, la CGUE ha affrontato la tematica inerente la compatibilità tra la disciplina IVA, dettata dalla Direttiva n. 2006/112/CE, e le normative nazionali inerenti le imposte sulle vendite.

| | |
|--|------------|
| I. Introduzione | 543 |
| II. I fatti di causa: Viking Motors et a. c. Tallinna linn e Amministrazione finanziaria estone | 543 |
| III. La compatibilità di un'imposta nazionale sulle vendite con il regime IVA euro-unitario | 544 |
| A. Il rinvio pregiudiziale ed analisi della CGUE..... | 544 |
| B. L'art. 401 Direttiva IVA e l'(in)compatibilità con altre imposte indirette adottate nel contesto nazionale..... | 545 |
| IV. Conclusioni | 546 |

I. Introduzione

Ancora una volta la Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) si è trovata a dover affrontare la tematica della compatibilità tra la disciplina euro-unitaria dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), così come delineata dalla Direttiva n. 2006/112/UE^[1] (Direttiva IVA) e le figure ibride e potenzialmente lesive del sistema organico della predetta imposta indiretta, le cd. "imposte sulle vendite", talvolta introdotte nei sistemi nazionali. Non è la prima volta che la CGUE si appropria a tale problematica, ma le imposte di vendita oggetto di progressiva analisi divergono per alcuni profili dai confini assai labili.

[1] Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

II. I fatti di causa: Viking Motors et a. c. Tallinna linn e Amministrazione finanziaria estone

Il diritto estone, ove ha sede la ricorrente, prevede, nella propria normativa sulle imposte locali (cd. "kohalike maksude seadus") l'attribuzione agli enti territoriali della facoltà di adottare un'imposta sulle vendite quale imposta locale^[2].

La norma quadro, nella specie, consente l'introduzione di un'imposta da applicarsi trimestralmente all'aliquota dell'1% e riscossa sul valore, compreso nel prezzo di vendita (da considerarsi quale valore imponibile del volume d'affari^[3]), dei beni o dei servizi venduti dal soggetto passivo nel territorio del Comune o della Città.

I soggetti tenuti al versamento di tale imposta sono gli imprenditori individuali e le persone giuridiche titolari di una licenza di esercizio del commercio o di fornitura di servizi nel territorio del Comune o della Città. L'attività svolta da tali operatori dev'essere riconducibile al settore del commercio al dettaglio, della ristorazione o dei servizi.

In capo ai soggetti passivi incombe l'onere di:

- calcolare l'imposta sulle vendite sul valore della merce e dei servizi da esso venduti nel territorio del Comune o dalla Città applicando l'aliquota fissata nel Regolamento tributario del Consiglio comunale o della Città;
- presentare all'autorità fiscale indicata nel Regolamento del Consiglio comunale o della Città, per ogni trimestre ed entro il 20° giorno del mese successivo, la dichiarazione relativa al volume d'affari prevista dal Ministro delle finanze ai fini dell'imposta sulle vendite;
- versare a bilancio dell'ente locale l'imposta sulle vendite entro la scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione.

[2] Nella specie, si tratta dell'art. 8 della Legge sulle imposte locali ("kohalike maksude seadus").

[3] Al netto delle imposte sulle vendite.

Declinando tale norma quadro, la Città di Tallin ha adottato, nel 2009, un regolamento^[4] con cui è stata adottata un'imposta sulle vendite, in vigore dal 1° gennaio 2010 ed applicata fino al 1° gennaio 2012.

La norma, ossia l'art. 1 del predetto Regolamento n. 45, riprendeva le condizioni disposte dalla Legge sulle imposte locali, preoccupandosi di specificare tre condizioni cumulative atte ad individuare gli operatori economici, individuabili quali soggetti passivi di tale imposta. Nella specie:

- il contribuente doveva essere iscritto nel registro delle attività economiche;
- il luogo di stabilimento del contribuente doveva trovarsi nel territorio della Città di Tallin^[5];
- il commerciante doveva esercitare la propria attività nel settore del commercio al dettaglio, della ristorazione o dei servizi. Sin da una prima lettura, sembrerebbe riscontrabile una parziale sovrapposizione con i soggetti passivi dell'IVA.

Ancora, a maggior rigore, se si guarda al prelievo dell'imposta stessa: era, infatti, previsto che l'obbligo di versare l'imposta sorgesse nel momento in cui vi era (i) la spedizione o la messa a disposizione del bene o prestazione del servizio all'acquirente, ovvero (ii) il ricevimento del pagamento totale o parziale per il bene o per il servizio.

Tuttavia, la normativa, all'art. 4, comma 2, definiva il valore imponibile di un bene o di un servizio (da assoggettare all'imposta sulle vendite) come "il prezzo di vendita dal bene o del servizio ovvero qualsiasi altro corrispettivo (al netto dell'IVA) ex art. 12, §1, legge relativa all'imposta sul valore aggiunto, che il cedente del bene o il prestatore del servizio abbia ricevuto o riceva dall'acquirente del bene o dal destinatario del servizio o da un terzo per il bene o per il servizio".

A fronte dell'applicazione della normativa in esame, alcune società, V.M. AS., TKM, K. AS, S. AS., presentavano ricorso richiedendo il rimborso di tale imposta sulle vendite asserendo di averla indebitamente versata.

Nella specie, le ricorrenti ritenevano il predetto Regolamento n. 45 e l'introduzione di un'imposta sulle vendite come suesposta, contraria alla normativa euro-unitaria sull'IVA e, precisamente, a quanto disposto dall'art. 401 Direttiva IVA, laddove si prevedeva il divieto di introdurre imposte che abbiano il carattere di imposta sul volume d'affari^[6], richiedendo, pertanto, l'annullamento degli avvisi di accertamento

^[4] Regolamento n. 45 del 17 dicembre 2009 relativo all'imposta sulle vendite di Tallin.

^[5] Luogo da definirsi in base ai dati contenuti nel registro delle attività economiche.

^[6] L'art. 401 Direttiva IVA stabilisce quanto segue: "[f]erme restando 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 qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera".

e delle decisioni dell'Amministrazione finanziaria emesse nei loro confronti. Sia in primo grado sia in secondo grado, i giudici estoni respingevano la tesi delle ricorrenti.

Queste ultime, pertanto, impugnavano le precedenti decisioni in Cassazione.

III. La compatibilità di un'imposta nazionale sulle vendite con il regime IVA euro-unitario

A. Il rinvio pregiudiziale ed analisi della CGUE

Il rigetto delle impugnazioni presentate dalle ricorrenti si basava essenzialmente sull'asserita sussistenza di un orientamento cristallizzato della giurisprudenza della CGUE in tema di compatibilità tra IVA e imposte nazionali ad essa similari.

Nella specie, i giudici estoni sostenevano come una tale imposta sarebbe, di fatto, contraria a quanto disposto dall'art. 401 in esame solo ed esclusivamente laddove siano soddisfatte tutte e quattro le caratteristiche essenziali dell'IVA elaborate dalla CGUE^[7].

L'IVA, infatti, risulta connotata da quattro elementi chiave:

- 1) in primo luogo, si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;
- 2) secondariamente, deve essere proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti;
- 3) in terzo luogo, la riscossione deve avvenire in ogni fase del procedimento di produzione e distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;
- 4) gli importi pagati versati nel corso delle precedenti fasi devono essere detratti dall'IVA dovuta, sicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase considerata (comportando, quale conseguenza, l'identificazione del soggetto passivo reale nel consumatore finale).

La Corte di Cassazione estone, tuttavia, presa visione della normativa nazionale e dei precedenti in tema di IVA resi dalla CGUE, riteneva legittima la sussistenza di un dubbio in merito alla compatibilità dei due regimi fiscali.

Infatti, sebbene, formalmente, l'imposta estone sulle vendite non presentasse la terza e la quarta caratteristica dell'IVA, non essendo prevista la riscossione ad ogni fase del processo di produzione e distribuzione, oltre che non consentendo il diritto a detrazione dell'imposta versata in una fase precedente, sostanzialmente, l'applicazione del tributo in esame raggiungeva il medesimo obiettivo, comportando lo spostamento finale dell'imposta sul consumatore finale.

In presenza di tale potenziale incompatibilità, si proponeva, pertanto, rinvio pregiudiziale alla CGUE, ex art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE),

^[7] C-475/03, Banca Popolare di Cremona, 3 ottobre 2006; C-283/06 e C-312/06, KÖGAZ et al., 11 ottobre 2007.

richiedendo "se l'art. 401 della Direttiva IVA d[ovesse] essere interpretato nel senso che esso osta a un'imposta nazionale, applicata in modo generale e proporzionale al prezzo di vendita, ma necessariamente riscossa, secondo la disciplina pertinente, soltanto nella fase della vendita di un bene o di un servizio ad un consumatore, cosicché, in definitiva, il peso dell'imposta medesima grava sul consumatore finale, pregiudicando il funzionamento del sistema comune dell'IVA e falsando in tal modo la concorrenza".

B. L'art. 401 Direttiva IVA e l'(in)compatibilità con altre imposte indirette adottate nel contesto nazionale

La formulazione dell'art. 401 Direttiva IVA succitata dispone, tramite una formulazione letterale contenente una doppia negazione, il divieto per gli Stati membri di introdurre ed applicare un'imposta che abbia il medesimo tenore di un'imposta sul volume di affari.

Si tratta, pertanto, di accertare cosa debba intendersi per "imposta sul volume d'affari". A tal fine e in assenza di una specificazione in seno alla norma medesima, appare opportuno rifarsi alla precedente giurisprudenza sebbene relativa all'art. 33 della preesistente Sesta Direttiva^[8], stante la sostanziale identità del tenore letterale dell'art. 401 con quest'ultima disposizione.

Il principio del sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare a beni e 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 transazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione antecedente al momento impositivo. Tuttavia, ad ogni fase, la pretesa è subordinata alla previa detrazione IVA che ha gravato direttamente sul costo dei vari fattori che compongono il prezzo^[9].

Si tenga presente che la *ratio* sottesa all'introduzione del sistema comune IVA era quella di conseguire l'uguaglianza impositiva della medesima operazione, indipendentemente dallo Stato membro nel quale viene effettuata, in sostituzione delle imposte sulla cifra d'affari allora vigenti nei diversi Stati membri.

Questo il contesto in cui deve essere interpretato l'art. 33 Sesta Direttiva e, di conseguenza, l'art. 401 Direttiva IVA: tale norma, infatti, accorda agli Stati membri il mantenimento o l'istituzione a livello domestico di imposte, diritti e tasse gravanti sulla fornitura di beni, sulle prestazioni di servizi o sulle importazioni solo se non hanno natura di imposte sulla cifra d'affari.

Veniamo, quindi, all'identificazione della natura di imposta sulla cifra d'affari: a tal fine, occorre vagliare se il tributo in esame abbia un effetto lesivo sul funzionamento del sistema

comune dell'IVA, impattando sulla circolazione dei beni e dei servizi, oltre che sulle transazioni commerciali in modo analogo all'IVA.

A tal 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 di quest'ultima, anche se non in tutto identici ad essa. Ne consegue che in assenza di almeno una delle quattro caratteristiche connotanti l'IVA, un'eventuale imposta sulla cifra d'affari è da considerarsi legittima^[10].

Nell'analisi, non può tralasciarsi che l'imposta sulle vendite adottata dal diritto estone e, nella specie, dalla Città di Tallin con il Regolamento n. 45, era già stata oggetto di analisi e valutazione da parte della CGUE nel precedente *Statoil Fuel & Retail*^[11], laddove si era statuita la sua contrarietà al diritto euro-unitario. Tuttavia, tale valutazione non può essere estesa per analogia al caso *de quo*. Se, infatti, nella *Statoil Fuel & Retail*, il Regolamento n. 45 era stato dichiarato illegittimo in quanto in violazione del regime delle accise delineato in sede euro-unitaria^[12], altra è la questione inerente la compatibilità con l'IVA.

In un siffatto contesto, infatti, la priorità è data dalla tutela della neutralità del sistema comune dell'IVA.

Da un primo vaglio, meramente formale, l'imposta sulle vendite estone risultava priva delle ultime due caratteristiche tipiche dell'IVA e, in virtù di tale esclusione, si sarebbe dovuta ritenere di per ciò stesso compatibile.

Tuttavia, occorre effettuare una valutazione anche da un punto di vista sostanziale, al fine di accertare che, di fatto, non venga realizzato lo stesso obiettivo perseguito da tali caratteristiche, ossia che l'onere finale venga ad incombere sul contribuente.

L'imposta sulle vendite in esame non imponeva ai soggetti passivi l'obbligo di aggiungere al prezzo di vendita l'importo di tale imposta né, tantomeno, di indicare separatamente, sulla fattura rilasciata all'acquirente, l'importo dell'imposta

^[10] C-130/96, *Soliner-Estaleiros Navais*, 17 settembre 1997, punti 19 e 20; C-308/01, *GIL Insurance et al.*, 29 aprile 2004; C-475/03, *Banca Popolare Cremona*, 3 ottobre 2006; C-200/90, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*, 31 marzo 1992.

^[11] C-553/13, *Statoil Fuel & Retail*, 5 marzo 2015.

^[12] Nel caso di specie, infatti, il Regolamento n. 45 della Città di Tallin aveva istituito un'imposta sulle vendite al dettaglio di combustibile liquido soggetto ad accisa, il cui gettito veniva utilizzato esclusivamente per realizzare il trasporto pubblico nel territorio dell'ente locale. In tal caso, la CGUE ha affermato che il diritto europeo (nella specie, la Direttiva n. 2008/118/CE) non consente agli Stati membri di ritenere un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale, quando grava sulle vendite al dettaglio di combustibile liquido soggetto ad accisa, persegue una finalità specifica ai sensi di tale disposizione in una situazione in cui essa è diretta a finanziare l'organizzazione del trasporto pubblico nel territorio dell'ente locale che istituisce tale imposta e detto ente locale, a prescindere dall'esistenza della predetta imposta, ha l'obbligo di eseguire e di finanziare tale attività, anche se il gettito di detta imposta è stato utilizzato esclusivamente per realizzare l'attività in parola.

^[8] Sesta direttiva 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.

^[9] Come è noto, il sistema delle detrazioni IVA consente che i soggetti passivi siano autorizzati a detrarre dall'IVA da essi dovuta gli importi che hanno già gravato sui beni o sui servizi a monte e che l'imposta colpisca ogni volta il solo valore aggiunto e vada, sostanzialmente, a carico del consumatore finale.

dovuta. Pertanto, la ripercussione della predetta imposta sul consumatore finale costituiva una mera eventualità e non un obbligo per gli interessati, i quali potevano scegliere di sopportare loro stessi la medesima in via diretta, senza procedere ad un aumento dei prezzi dei beni e dei servizi forniti.

Non essendovi certezza, pertanto, che sia concretizzata la traslazione dell'onere finale in capo al consumatore, in linea con quanto asserito dalla precedente giurisprudenza in materia, l'imposta sulle vendite in esame deve considerarsi esule dallo spettro applicativo di cui all'art. 401 Direttiva IVA.

Infine, per quanto attiene il funzionamento del sistema comune dell'IVA e della neutralità della medesima imposta, deve ritenersi che, poiché l'imposta sulle vendite non colpiva le transazioni commerciali in una maniera paragonabile a quella che caratterizza l'IVA, non è possibile arrecare pregiudizio al sistema comune di tale imposta.

La neutralità della stessa risulta altresì preservata in quanto l'applicazione al prezzo di vendita dell'imposta sulle vendite dipendeva dai venditori, i quali possono decidere di accollarsi l'onere in via diretta ovvero di trasferirlo in capo all'acquirente: ciò implica che solo il comportamento e la scelta personale dell'operatore economico poteva determinare ed inficiare il proprio trattamento fiscale rispetto a quello di un altro concorrente.

IV. Conclusioni

Alla luce di quanto suesposto, pertanto, la CGUE ha ritenuto che un'imposta sulle vendite adottata da uno Stato membro che non presenti tutte le condizioni previste cristallizzate dalla giurisprudenza succitata per identificare la natura dell'IVA e, nella specie, non comporti una necessaria traslazione dell'onere finale di versamento del tributo in capo al consumatore finale (in quanto, come nel caso di specie, ciò risulta strettamente dipendente dalle scelte "di mercato" effettuate dagli operatori interessati) e, di conseguenza, non risulti sicuramente pregiudizievole per la neutralità del sistema, la stessa deve ritenersi esclusa dalla previsione normativa di cui all'art. 401 Direttiva IVA (alla stregua dell'interpretazione data della norma nella sua versione preesistente, ossia l'art. 33 Sesta Direttiva).