

SENTENZA DELLA CORTE (quinta sezione)
14 maggio 1985 *

Nel procedimento 139/84,

avente ad oggetto una domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del trattato CEE, dallo Hoge Raad der Nederlanden, nella causa dinanzi ad esso pendente fra

Van Dijk's Boekhuis BV, di Kampen,

e

Staatssecretaris van Financiën,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 5, n. 2, lett. d), della direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228, 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 L 71, pag. 1303) e dell'art. 5, n. 5, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (quinta sezione),

composta dai signori O. Due, presidente di sezione, C. Kakouris, U. Everling, Y. Galmot e R. Joliet, giudici,

avvocato generale: C. O. Lenz

cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

considerate le osservazioni presentate

— per la ricorrente nella causa principale, con la società di consulenza fiscale Wisselink & Co. BV,

— per la Commissione delle CCEE, rappresentata dal sig. J.F. Bühl, consigliere giuridico, in qualità di agente, assistito dall'avv. Mees, patrocinante presso lo Hoge Raad dei Paesi Bassi,

* Lingua processuale: l'olandese.

- per il governo francese, rappresentato dal sig. J.P. Cortes, in qualità di agente,
- per il governo dei Paesi Bassi, rappresentato dal sig. E.F. Jacobs, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale all'udienza del 5 marzo 1985,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

(Parte « In fatto » non riprodotta)

In diritto

- 1 Con sentenza 16 maggio 1984, pervenuta il 24 maggio 1984, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha proposto a questa Corte, in forza dell'art. 177 del trattato CEE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione delle direttive del Consiglio nn. 67/228 e 77/388, rispettivamente dell'11 aprile 1967 (GU 1967, pag. 1303) e del 17 maggio 1977 (GU L 145, pag. 1), in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata.
- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la società Van Dijk's Boekhuis BV, di Kampen (in prosieguo: « Van Dijk's Boekhuis ») e l'ispettore dei dazi e delle imposte indirette di Zwolle, concernente l'importo di una rettifica fiscale posto a carico della Van Dijk's Boekhuis.
- 3 Una delle attività della Van Dijk's Boekhuis consiste nell'effettuare il restauro, più o meno radicale, di libri scolastici usati a richiesta di terzi proprietari di tali libri. Durante il periodo 1976-1979, la Van Dijk's Boekhuis pagava sugli importi fatturati per tali riparazioni l'imposta sull'entrata all'aliquota ridotta del 4% stabilita dalla legge olandese per le cessioni di libri.
- 4 A seguito di un controllo avvenuto nel 1981, l'ispettore dei dazi e delle imposte indirette di Zwolle riteneva che tali riparazioni non costituissero una cessione ai sensi della legge olandese, bensì una prestazione di servizi, soggetta all'aliquota del

18%. Di conseguenza, l'ispettore emanava una decisione di rettifica per gli anni 1976-1979. Tale decisione veniva confermata dopo l'opposizione proposta dalla Van Dijk's Boekhuis.

- 5 La Van Dijk's Boekhuis intentava quindi un'azione dinanzi al Gerechtshof di Arnhem contro tale provvedimento dell'ispettore dei dazi e delle imposte indirette. Detto giudice riteneva che il libro originale continuasse ad esistere malgrado le radicali riparazioni effettuate, che non si configurasse la fabbricazione di un bene nuovo e che non potesse trattarsi di una cessione di beni ai sensi della legge olandese sull'imposta sull'entrata. Con sentenza 14 aprile 1983, esso respingeva pertanto la domanda.
- 6 Avverso tale sentenza veniva proposto ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad. A sostegno, la Van Dijk's Boekhuis faceva valere che le operazioni da essa effettuate su libri a pezzi si risolvono nella fabbricazione di un libro. Rifiutando di riconoscere l'esistenza di una cessione, il Gerechtshof di Arnhem avrebbe quindi trasgredito la legge olandese sull'imposta sull'entrata del 1968.
- 7 Per lo Hoge Raad, l'argomento della Van Dijk's Boekhuis pone il problema del senso del termine « fabbricato » nella legge sull'imposta sull'entrata. Al riguardo, lo Hoge Raad rileva che il legislatore olandese ha inteso dare al termine di cui trattasi lo stesso significato che ha la parola « fabbricato » nell'art. 5, n. 2, lett. d), della direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata (GU 1967, pag. 1303) (in prosieguo: la « seconda direttiva »). Lo Hoge Raad ritiene altresì che, dal 1° gennaio 1979, il significato del termine « fabbricato », di cui alla legge olandese, coincida con quello dell'espressione « fabbricato o montato » che figura all'art. 5, n. 5, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata (GU L 145, pag. 1) (in prosieguo: la « sesta direttiva »).
- 8 Stando così le cose, lo Hoge Raad ha ritenuto di non potersi pronunciare in ordine agli argomenti della Van Dijk's Boekhuis senza aver ottenuto l'interpretazione degli artt. 5 della seconda e della sesta direttiva. Esso ha pertanto deciso di sottoporre a questa Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

« 1) Se le operazioni effettuate da un contribuente che, su ordine di un terzo, ripara o rinnova radicalmente un bene mobile messo a sua disposizione dal

terzo di cui trattasi e successivamente glielo consegna, debbano essere considerate unicamente come fabbricazione di un bene mobile o come fabbricazione o assemblaggio di un bene mobile, ai sensi dell'art. 5, n. 2, lett. d), della seconda direttiva o/e, rispettivamente, dell'art. 5, n. 5, lett. a), della sesta direttiva, quando il risultato delle operazioni costituisca secondo il linguaggio o le opinioni correnti un bene nuovo.

- 2) Nel caso in cui il criterio menzionato nella questione precedente non sia determinante,
- a) quali siano i requisiti minimi ai quali tali prestazioni di servizi debbano soddisfare per poter essere considerate come fabbricazione o come fabbricazione o assemblaggio di un bene mobile;
 - b) se in questo contesto si debba fare una distinzione tra beni caratterizzati principalmente da qualità materiali e beni che, come i libri, sono caratterizzati principalmente da qualità immateriali;
 - c) se in questo contesto si debba fare una distinzione tra la riparazione o la rinnovazione di beni che si siano scomposti in parti separate o che il prestatore d'opera abbia dapprima scomposto in parti separate, e la riparazione o la rinnovazione di beni che siano ancora intatti e che lo restino;
 - d) se in questo contesto si debba fare una distinzione a seconda del se il prestatore d'opera aggiunga in misura maggiore o minore materiali nuovi. »

9 L'art. 5, n. 2, lett. d), della seconda direttiva, recita:

« Sono parimenti considerati come cessioni ai sensi del paragrafo 1:

...

- d) la consegna di un lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera, e cioè la consegna da parte del prestatore d'opera al proprio cliente di un bene mobile da lui fabbricato con le materie e gli oggetti affidatigli a tale scopo dal cliente, abbia il prestatore d'opera fornito o meno parte dei prodotti utilizzati; »

10 L'art. 5, n. 5, lett. a), della sesta direttiva, dispone che:

« Gli Stati membri possono considerare cessioni ai sensi del paragrafo 1:

a) la consegna di un lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera, cioè la consegna da parte del prestatore d'opera al proprio cliente di un bene mobile da lui fabbricato o montato con le materie e gli oggetti affidatigli a tale scopo dal cliente, abbia il prestatore d'opera fornito, o meno, parte dei materiali utilizzati ».

Sulla prima questione

11 Con la sua prima questione pregiudiziale, lo Hoge Raad chiede, in primo luogo, se operazioni di riparazione o di rinnovazione radicali su un bene mobile di proprietà di terzi debbano risolversi nella creazione di un bene nuovo per rientrare nella nozione di lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera di cui all'art. 5, n. 2, lett. d), della seconda direttiva, e all'art. 5, n. 5, lett. a), della sesta direttiva, e, in secondo luogo, come si valuti tale innovazione.

12 La Van Dijk's Boekhuis, nelle osservazioni da essa presentate dinanzi alla Corte, sostiene che la novità del bene fabbricato non è il criterio eseguito dalla seconda e dalla sesta direttiva, in quanto tali atti insistono invece sulla natura dei lavori effettuati per ottenere il bene. Secondo la Van Dijk's Boekhuis, si configurerebbe pertanto un « lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera » ai sensi delle direttive precitate qualora un cliente affidi materiali, materie prime, oggetti, ecc., ad un prestatore d'opera perché questi ne ricavi un bene. Tale interpretazione varrebbe anche se i materiali affidati provenissero da un bene scomposto.

13 Il governo olandese fonda, dal canto suo, la propria tesi sulla versione olandese dell'art. 5 della seconda direttiva. In tale atto viene precisato che una serie di operazioni materiali configura un lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera solo se effettuata dal « fabbricante dell'opera ». Ora, questa espressione, nel linguaggio corrente, viene usata esclusivamente per chi produce beni nuovi. Il governo olandese ne deduce che operazioni di riparazione e di rinnovazione radicali effettuate su un bene mobile appartenente ad un terzo sono lavori eseguiti in base ad un contratto d'opera solo qualora si risolvano nella creazione di un bene nuovo.

- 14 La Commissione si basa sul significato del termine « fabbricato » nel linguaggio corrente per interpretare il testo della seconda e della sesta direttiva. Orbene, nel linguaggio corrente, per fabbricazione si intendono le operazioni che si risolvono nella creazione di un bene nuovo, ossia un bene le cui caratteristiche essenziali siano state modificate. Solo in questo caso si configurerebbe un lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera.
- 15 Infine, a parere del governo francese, il Consiglio, adottando le precitate direttive, ha inteso lasciare agli Stati membri il compito di determinare la natura dei lavori eseguiti in base ad un contratto d'opera — prestazione di servizi o cessione di beni — considerati dalla seconda e dalla sesta direttiva rispetto al loro ordinamento giuridico interno.
- 16 Va innanzitutto rilevato che le osservazioni del governo francese pongono il problema preliminare se la nozione di lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera impiegata nella seconda e nella sesta direttiva abbia una portata comunitaria o sia definita dagli ordinamenti giuridici degli Stati membri. Al riguardo, il fatto che l'espressione « lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera » sia seguita, nel testo dell'art. 5 della seconda e della sesta direttiva, dalla parola « cioè », che introduce una definizione mostra chiaramente che il Consiglio ha inteso dare una portata comunitaria alla nozione di lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera.
- 17 A norma dell'art. 5, n. 2, lett. d), della seconda direttiva e dell'art. 5, n. 5, lett. a), della sesta direttiva, il lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera consiste nella fabbricazione o nel montaggio di un bene mobile con materiali forniti a tale scopo dal cliente.
- 18 La Commissione, nelle sue osservazioni, ha giustamente rilevato che il problema sollevato dallo Hoge Raad consisteva nel determinare il contenuto del termine « fabbricato » che figura nella seconda direttiva, termine il cui contenuto non è stato modificato dall'aggiunta del termine « montato » nella sesta direttiva.

- 19 Precisata così la questione, va constatato che la formulazione delle altre norme della seconda e della sesta direttiva non fornisce alcuna indicazione sul significato da dare al termine « fabbricato ». Per giunta, non possono ricavarsi chiarimenti dallo scopo perseguito dal Consiglio adottando le direttive precitate. Infatti, queste hanno in particolare lo scopo di determinare in modo uniforme e secondo una disciplina comunitaria la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto. Tuttavia, tale scopo è raggiunto indipendentemente dal senso dato al termine « fabbricato », purché esso sia identico in tutti gli Stati membri.
- 20 Stando così le cose, il termine « fabbricato » può interpretarsi solo facendo riferimento al linguaggio corrente. Orbene, in base a questo, la fabbricazione comporta l'idea della creazione di un bene non ancora esistente.
- 21 Ciò consente di concludere che è configurabile un lavoro eseguito in base a contratto d'opera solamente se un prestatore d'opera ottiene un bene nuovo con materiali affidatigli dal cliente.
- 22 Tale innovazione sussiste qualora dal lavoro del prestatore d'opera risulti un bene la cui destinazione, agli occhi dell'utilizzatore, sia diversa da quella dei materiali affidati. Spetta al giudice nazionale valutare tale innovazione riferendosi all'uso possibile del bene.
- 23 Ne consegue che i restauri e le riparazioni, che, indipendentemente dalla loro entità, restituiscono semplicemente al bene affidato la destinazione che esso aveva in precedenza senza risolversi nella creazione di un bene nuovo, non costituiscono un lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera.
- 24 La prima questione sollevata dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi va pertanto risolta nel senso che è configurabile un lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera ai sensi dell'art. 5, n. 2, lett. d), della seconda direttiva e dell'art. 5, n. 5, lett. a), della sesta direttiva, solamente se un prestatore d'opera ottiene un bene nuovo dai materiali affidatigli dal cliente e tale innovazione sussiste qualora dal lavoro del prestatore d'opera risulti un bene la cui destinazione, agli occhi dell'utilizzatore, sia diversa da quella che avevano i materiali affidati.

Sulla seconda questione

- 25 Alla luce della soluzione data alla prima questione sollevata dallo Hoge Raad, la seconda questione è priva di oggetto.

Sulle spese

- 26 Le spese sostenute dai governi olandese e francese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale, il presente procedimento riveste il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale al quale spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (quinta sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi con sentenza 16 maggio 1984, dichiara:

È configurabile un lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera ai sensi dell'art. 5, n. 2, lett. d), della direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, n. 67/228 (GU 1967, pag. 1303) e dell'art. 5, n. 5, lett. a), della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388 (GU L 145, pag. 1) in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, solamente se un prestatore d'opera ottiene un bene nuovo dai materiali affidatigli dal cliente. Tale innovazione

sussiste qualora dal lavoro del prestatore d'opera risulti un bene la cui destinazione, agli occhi dell'utilizzatore, sia diversa da quella che avevano i materiali affidati.

Due

Kakouris

Everling

Galmot

Joliet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 14 maggio 1985.

Il cancelliere

Il presidente della quinta sezione

P. Heim

O. Due