

## CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

L.A. GEELHOED

presentate il 22 settembre 2005<sup>1</sup>

### I — Introduzione

1. Il presente procedimento, proposto con rinvio pregiudiziale dal Vestre Landsret (Danimarca), pone la questione di stabilire se, nel caso in cui una società che svolge operazioni di vendita con locazione di ritorno [*sale-and-leaseback*] acquisti autovetture d'occasione, le conceda in leasing e, infine, le rivenda, quest'ultima operazione di vendita (1) debba essere considerata una fornitura esente da IVA ai sensi dell'art. 13 punto B della sesta Direttiva IVA<sup>2</sup>, oppure (2) ricada nel regime particolare applicabile ai beni d'occasione previsto dall'art. 26 bis della sesta direttiva IVA.

<sup>1</sup> — Lingua originale: l'inglese.

<sup>2</sup> — 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 (GU L 145, pag. 1).

### II — Contesto normativo

#### A — Diritto comunitario

##### La sesta direttiva IVA

2. L'art. 2 della sesta direttiva IVA definisce il campo d'applicazione della direttiva *ratione materiae*. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, sono soggette ad IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

3. L'art. 11 della sesta direttiva IVA indica come calcolare la base imponibile per la fornitura di beni (non importati) e le prestazioni di servizi che rientrano nel campo di applicazione della direttiva. La regola generale per effettuare tale calcolo è esposta nell'art. 11 punto A, n. 1, ai sensi del quale rientra nella base imponibile tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali

operazioni, da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione, e le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6 (...).

4. Il Capo X della sesta direttiva contiene un elenco di operazioni esenti da IVA, cioè di forniture effettuate all'acquirente senza versamento dell'IVA all'atto della vendita. L'art. 13 enumera le esenzioni applicabili all'interno del paese, e comprende due elenchi. Un primo elenco, contenuto nell'art. 13 punto A, riguarda le esenzioni ordinarie a favore di alcune attività di «interesse pubblico». Il secondo elenco, contenuto nell'art. 13 punto B, prevede alcune esenzioni aggiuntive. Nella parte che qui rileva, tale articolo dispone:

5. L'art. 17 della sesta direttiva IVA riguarda l'origine e la portata del diritto a deduzione. Al n. 6, esso prevede che:

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

«Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto (...)

(...)

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore dalla presente direttiva».

(c) le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo o a norma dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), ove

6. Fino ad oggi, il Consiglio non ha elaborato norme più precise in materia di spese che danno diritto a deduzione, che siano rilevanti per il caso in esame.

7. L'art. 28, n. 3, lett. b) indica che gli Stati membri, durante il periodo transitorio previsto per l'attuazione della sesta direttiva IVA, possono continuare ad esentare le operazioni elencate nell'allegato F della direttiva, alle condizioni vigenti nello Stato membro interessato.

#### La direttiva 94/5

8. La direttiva 94/5<sup>3</sup> è stata emanata in attuazione dell'art. 32 della sesta direttiva IVA, il quale prevedeva che il Consiglio dovesse adottare un regime comunitario di imposizione applicabile al settore dei beni d'occasione e degli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione<sup>4</sup>. Tale direttiva instaura un regime specifico applicabile ai beni d'occasione, agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, aggiungendo, in particolare, un nuovo art. 26 bis alla sesta direttiva IVA.

9. La detta disposizione stabilisce sostanzialmente il cosiddetto «regime del margine di utile», che i rivenditori possono applicare, in talune circostanze, al posto del normale regime di imposizione IVA. Mentre in applicazione di quest'ultimo l'importo gravato da IVA è costituito dall'intero corrispettivo che il rivenditore riceve dal cliente previa detrazione dell'importo dell'IVA rela-

tivo allo stesso corrispettivo, qualora venga applicato il regime di imposizione sul margine la base imponibile ai fini dell'IVA è costituita dall'utile. Qui di seguito sono riportate alcune delle disposizioni dell'art. 26 bis più rilevanti per il caso in esame.

10. L'art. 26 bis, parte A, lett. d), definisce i beni d'occasione come «i beni mobili suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione, diversi dagli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione e non costituiti da metalli preziosi o pietre preziose come definiti dagli Stati membri».

11. A norma dell'art. 26 bis, parte B, n. 1, gli Stati membri applicano un regime particolare di imposizione sull'utile realizzato dal soggetto passivo-rivenditore con riguardo alle cessioni di beni d'occasione, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione effettuate da soggetti passivi-rivenditori (ossia, il «regime del margine di utile»). L'art. 26 bis, parte B, n. 2, prevede che tale regime di imposizione sul margine si applichi solo qualora i beni di cui trattasi siano stati ceduti al soggetto passivo-rivenditore da determinate persone all'interno della Comunità, e segnatamente:

«— da una persona che non sia soggetto passivo,

3 — Direttiva del Consiglio 14 febbraio 1994, 94/5/CE che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE - Regime particolare applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (GU L 60, pag. 16).

4 — Tale articolo della sesta direttiva IVA è stato soppresso con la direttiva 94/5.

oppure

- da un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia esentata conformemente all'articolo 13, parte B, lettera c),

13. Ai sensi dell'art. 26 bis, parte B, n. 3, la base imponibile delle cessioni di beni secondo il regime di imposizione sul margine «è costituita dall'utile realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, previa detrazione dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'utile stesso. Tale utile è pari alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore e il prezzo d'acquisto».

oppure

- da un altro soggetto passivo, purché la cessione del bene da parte di quest'ultimo benefici della franchigia prevista all'articolo 24 e riguardi un bene d'investimento,

14. Ai sensi dell'art. 26 bis, parte A, lett. e) s'intende per «soggetto passivo-rivenditore» «il soggetto passivo che, nel quadro della sua attività economica, acquista o utilizza ai fini della sua impresa o importa per rivenderli beni d'occasione e/o oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (...)».

oppure

- da un altro soggetto passivo-rivenditore, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia stata assoggettata ad imposta conformemente al presente regime particolare».

15. L'art. 26 bis, parte B, n. 6, stabilisce che la cessione di beni da parte di un soggetto passivo-rivenditore in base al regime di imposizione sul margine non consente ai soggetti passivi di dedurre l'IVA.

12. In ognuno dei suddetti casi, il rivenditore dovrebbe, in assenza del regime di imposizione sul margine, imporre l'IVA sull'intero corrispettivo ricevuto dall'acquirente, senza tuttavia avere diritto ad alcuna deduzione.

16. L'art. 26 bis, parte B, n. 11, prevede che un soggetto passivo-rivenditore possa applicare il regime normale dell'imposta sull'IVA per ciascuna cessione per cui sia ammesso il regime particolare ai sensi dell'art. 26 bis, parte B, nn. 2 o 4.

B — *Normativa danese*

20. Il Capo 9 della legge danese sull'IVA contiene il seguente paragrafo, che assume particolare rilevanza nel caso in esame:

Disposizioni sull'IVA in generale

17. Il paragrafo 4, n. 1, primo comma, della legge danese in materia di IVA (nella versione più recente risultante dalla legge codificata 8 agosto 2003, n. 703), indica che «l'imposta è percepita su beni o servizi forniti a titolo oneroso nel paese».

18. Il paragrafo 13, n. 1, della legge danese in materia di IVA enumera i beni e i servizi esenti da IVA, che corrispondono alle esenzioni contenute nell'art. 13 punto A, della sesta direttiva IVA.

19. Il paragrafo 13, n. 2, della detta legge danese è così formulato:

«Le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del n. 1 o di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto a deduzione conformemente alle disposizioni del Capo 9, sono esenti da imposta».

«§ 42. Le imprese non possono dedurre l'imposta sugli acquisti o altro che ha ad oggetto (...)

(7) l'acquisizione e l'uso di autovetture abilitate al trasporto di un massimo di nove persone (fermo restando, tuttavia, quanto disposto ai nn. 4, 6 e 7); (...)

6. Imprese che operano nel commercio o nel leasing di autovetture o gestiscono scuole guida possono, nonostante quanto disposto sub 1, al n. 7, dedurre le imposte sugli acquisti (o altro) destinati a tali attività».

21. La disposizione di cui al paragrafo 42, n. 1, sub 7 è dunque basata sulla clausola di standstill contenuta nell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva IVA, che autorizza gli Stati membri a mantenere tutte le esenzioni previste dalla legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della direttiva, finché il Consiglio non avrà adottato le norme di armonizzazione dei diritti a deduzione.

22. Pertanto, dal paragrafo 13, n. 2, consegue che, le imprese contemplate dal paragrafo 42, n. 1, sub 7), poiché sono escluse dal diritto a deduzione, non dichiarano l'imposta all'atto della vendita delle vetture che ricadono nel secondo paragrafo.

25. Inoltre, come parte della detta attività, la Jyske Finans acquista autovetture d'occasione con targa bianca da operatori commerciali e le concede in leasing ad altri operatori. Alla scadenza del contratto di leasing, la Jyske Finans rivende le medesime autovetture d'occasione.

#### Normativa IVA sui beni d'occasione

23. La Danimarca ha dato attuazione alla direttiva 94/5 con i paragrafi 69-71 della legge 1994 sull'IVA (legge 18 maggio 1994, n. 375) utilizzando, per tutti i fini rilevanti per il procedimento in esame, termini simili a quelli usati dalla direttiva.

26. La lite di cui alla causa principale ha ad oggetto la vendita di 145 auto d'occasione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 1999 ed il 31 maggio 2001. In ciascun caso, il venditore aveva ceduto alla Jyske Finans le suddette auto usate senza dichiarare l'IVA sulla vendita. Conformemente al disposto del paragrafo 13, n. 2, della legge danese sull'IVA, ciò si è verificato perché le dette imprese avevano precedentemente acquistato le medesime auto d'occasione senza avere il diritto di dedurre l'IVA, il che significa che le vendite di cui trattasi erano esenti da tale imposta.

### III — Fatti e procedimento

24. La Jyske Finans A/S (in prosieguo la «Jyske Finans») opera nel leasing di autovetture. Come parte di tale attività essa acquista autovetture con la cosiddetta «targa bianca» (cioè la targa danese ordinaria) da operatori commerciali, e successivamente le concede in leasing a questi stessi operatori («vendita con locazione di ritorno»).

27. Nel maggio 2001 le autorità finanziarie danesi (Toldog Skatteregion Horsens- ufficio delle dogane e accise di Horsens) hanno richiesto alla Jyske Finans di pagare l'IVA sul prezzo di rivendita delle suddette autovetture, per un importo di DKK 2 236 413.

28. Contro tale decisione, il 22 gennaio 2003 la Jyske Finans ha presentato un ricorso dinanzi al Vestre Landsret contestando il proprio assoggettamento all'IVA per l'importo indicato, con il motivo, inter alia, che

tale assoggettamento si porrebbe in contrasto con la sesta direttiva IVA, in quanto il versamento dell'IVA nella fattispecie comporterebbe una doppia imposizione. Tale doppia imposizione scaturirebbe dal fatto che, sebbene la Jyske Finans, a norma del paragrafo 42, n. 6, della legge danese in materia di IVA, abbia diritto a dedurre l'IVA sugli acquisti di autovetture d'occasione, essa non sarebbe tuttavia in grado di esercitare tale diritto, in quanto, in realtà, l'IVA gravante sul prezzo delle dette autovetture non è stata pagata dai venditori al momento della cessione.

29. In tale contesto, il *Ventre Landsret* ha deciso di porre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il combinato disposto di cui all'art. 13, punto B, lett. c) della sesta direttiva IVA 77/388/CEE e degli artt. 2, n. 1 ed 11, punto A, n. 1, lett. a), della medesima direttiva, debba essere interpretato nel senso che tali disposizioni ostino a che uno Stato membro mantenga una normativa in materia di IVA secondo la quale un soggetto passivo che ha inserito nel proprio patrimonio aziendale beni di investimento in misura determinante sia, a differenza dei commercianti di auto d'occasione e di altre imprese che vendono auto d'occasione, assoggettato ad IVA sulle vendite dei detti beni di investimento, anche se non ha avuto la possibilità di dedurre l'IVA all'atto dell'acquisto del bene, avendolo

comperato da un soggetto-passivo che non ha dichiarato l'imposta sul prezzo del bene.

2) Se l'art. 26 bis, parte A, lett. e), della sesta direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che con il concetto di «soggetto passivo-rivenditore» debba intendersi solo una persona la cui attività principale consiste nell'acquisto e nella vendita di beni d'occasione, qualora i beni di cui trattasi siano stati acquistati al fine di ottenere un profitto economico con la rivendita, che è l'unico e principale scopo dell'acquisto, ovvero con il detto concetto debba anche intendersi la persona che normalmente si disfa di tali beni attraverso la vendita a conclusione di un contratto di leasing, quale aspetto accessorio dell'attività economica complessiva dell'impresa, nelle circostanze sopra descritte [nell'ordinanza di rinvio]».

30. Hanno presentato osservazioni nel presente procedimento, conformemente all'art. 23 dello Statuto della Corte di giustizia, la Jyske Finans, la Nordania Finans A/S e la BG Factoring A/S, lo Skatteministeriet ed altresì il Regno di Danimarca, la Repubblica ellenica, la Repubblica di Polonia e la Commissione delle Comunità europee. All'udienza del 7 luglio 2005, tutti gli intervenienti menzionati, ad eccezione della Repubblica di Polonia, hanno svolto osservazioni orali.

## IV — Analisi

## A — Sulla prima questione

31. Con la prima questione il Vestre Landsret chiede sostanzialmente se sia incompatibile con l'art. 13, punto B, lett. c), della sesta direttiva IVA prevedere che un soggetto passivo nella posizione della Jyske Finans — vale a dire, una società che svolge operazioni di vendita con locazione di ritorno e rivende auto d'occasione — sia assoggettato al pagamento dell'IVA su tali rivendite, sebbene non possa dedurre la quota di IVA a monte sul prezzo delle dette auto.

32. In via preliminare, osservo che il governo danese e gli intervenienti nella causa principale, la Nordania Finans, hanno sollevato la questione se le auto acquistate e date in leasing dalla Jyske Finans costituiscono beni di investimento ai sensi della sesta direttiva IVA. Tale questione è sorta nell'ambito di un'altra causa vertente su una disposizione della legge danese in materia di IVA, che attualmente pende dinanzi allo Højesteret (Corte Suprema danese) ed è una conseguenza delle espressioni usate dal Vestre Landsret per formulare la prima questione pregiudiziale sottoposta alla Corte nella presente fattispecie<sup>5</sup>.

5 — In particolare, la questione scaturirebbe dall'uso della frase «un soggetto passivo che ha inserito nel proprio patrimonio aziendale beni di investimento in misura determinante».

33. Su questo punto, vorrei precisare che tale questione non è stata sollevata dal giudice nazionale nell'ordinanza di rinvio, e che nessun altro degli intervenienti nel presente procedimento ha avanzato argomenti sostanziali in materia. La Corte deve pertanto limitarsi a rispondere alle questioni poste dal Vestre Landsret. In particolare, essa non può statuire sulla validità, ai sensi della legge danese, di un postulato sul quale poggiano tali questioni pregiudiziali. Di conseguenza, non è necessario né opportuno che io mi soffermi più a lungo su tale questione.

34. Volgendo ora l'attenzione alla sostanza della prima questione pregiudiziale, come si è già rilevato, l'art. 13, punto B, lett. c), della sesta direttiva IVA prevede un'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto in due casi.

35. Il primo caso riguarda le forniture di beni «destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo o a norma dell'articolo 28, paragrafo 3, lettera b), ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione (...)».

36. Il secondo caso riguarda i beni il cui acquisto era stato escluso dal diritto a deduzione conformemente alle disposizioni dell'art. 17, n. 6.



37. È chiaro che nessuno dei suddetti casi si applica alla vendita di auto d'occasione da parte della Jyske Finans, e questo per due ragioni.

38. Innanzi tutto, i beni che vengono ceduti dalla Jyske Finans — auto d'occasione — non sono, secondo le informazioni che ci ha fornito il Vestre Landsret, beni il cui uso sia destinato esclusivamente ad un'attività esentata ai sensi dell'art. 13 (che si tratti di attività di pubblico interesse o altro). Neppure l'art. 28, n. 3, lett. (b) — una disposizione transitoria —, è applicabile alla fattispecie. Pertanto tali cessioni sono, in via di principio, soggette ad imposta, in forza della regola generale contenuta nell'art. 2 della direttiva.

39. In secondo luogo, il paragrafo 42, n. 6, della legge danese in materia di IVA, conferisce espressamente alla Jyske Finans, in quanto impresa che opera nel commercio o nel leasing di autoveicoli, di detrarre l'IVA che grava sugli acquisti effettuati a tale scopo. Come riconosciuto dal giudice nazionale nell'ordinanza di rinvio, il motivo per cui non vi è stata deduzione nel presente caso è riconducibile al fatto che semplicemente non vi era alcuna imposta da dedurre. Questo era dovuto al fatto che la Jyske Finans aveva acquistato le auto d'occasione di cui trattasi da operatori commerciali i quali, conformemente ai paragrafi 13, n. 2 e 42 della legge danese sull'IVA, non avevano applicato l'IVA sulla vendita.

40. Pertanto, una condizione necessaria affinché la rivendita delle auto da parte della Jyske Finans possa essere esentata dall'IVA ai sensi dell'art. 13, punto B, lett. c), della sesta direttiva IVA, cioè il presupposto che non esista un diritto a deduzione della Jyske Finans, non viene soddisfatta nella fattispecie.

41. Di conseguenza, ogni naturale interpretazione del regime generale in materia di imposta sul valore aggiunto instaurato dalla sesta direttiva IVA, ed in particolare del suo art. 13, punto B, lett. c), porta a concludere che la Jyske Finans è soggetta al versamento dell'IVA sulla rivendita delle auto d'occasione, come indicato nell'ordinanza di rinvio.

42. Come ammesso dal governo danese, tale conclusione significa che, poiché la Jyske Finans deve pagare l'IVA sulle dette rivendite senza avere la possibilità di dedurre l'IVA a monte dell'acquisto, la detta società è soggetta ad una doppia imposizione.

43. Secondo la Jyske Finans, tale conclusione è in contrasto con l'obiettivo della sesta direttiva IVA, in quanto quest'ultima è un'imposta che grava sostanzialmente sul consumatore ed il suo onere non dovrebbe ricadere su un operatore economico della catena commerciale che conduce al consumatore finale. La detta società sostiene che l'IVA dovrebbe essere neutrale per gli operatori che agiscono all'interno di questa catena, salvo nel caso in cui si applichi una deroga specifica a tale principio stabilito

dalla sesta direttiva IVA.. Per tale ragione, la Jyske Finans sostiene che la prima questione dovrebbe essere risolta positivamente.

rato dalla sesta direttiva IVA, la portata delle esenzioni di cui all'art. 13 dovrebbe, di norma essere interpretata restrittivamente <sup>6</sup>.

44. Non trovo convincente tale tesi.

45. È vero che, come argomenterò più avanti, qualora la lettera di una disposizione della sesta direttiva IVA si presti a più di un'interpretazione, essa dovrebbe, per quanto possibile, essere interpretata nel modo che, con maggior efficacia, riesce a raggiungere gli scopi della direttiva. È anche vero che uno degli scopi della direttiva è quello di mantenere la neutralità dell'imposizione tra i soggetti passivi ed evitare la doppia imposizione di questi ultimi.

46. Tuttavia, la lettera dell'art. 13, punto B, lett. c), indica chiaramente, in base ad una naturale interpretazione, che un soggetto passivo nella posizione della Jyske Finans debba pagare l'IVA sulle cessioni delle auto all'atto della rivendita. Non c'è margine, a mio parere, per interpretare questo articolo in senso contrario.

47. Tale impostazione appare corretta, in particolare, dato che, in quanto si tratta di deroghe al regime generale sull'IVA instau-

48. In quest'ultima ipotesi, non è possibile interpretare l'art. 13 in modo da evitare la doppia tassazione di un soggetto passivo che si trova in una posizione come quella della Jyske Finans. L'obiettivo di evitare la doppia imposizione non può «averla vinta» sul tenere esplicito di una disposizione della direttiva <sup>7</sup>.

49. Si dovrebbe pertanto risolvere la prima questione posta dal Vestre Landsret dichiarando che il combinato disposto dell'art. 13 punto B, lett. c), e degli artt. 2, n. 1 e 11, punto A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva IVA non deve essere interpretato nel senso che preclude ad uno Stato membro la possibilità di mantenere una situazione giuridica, conformemente alla normativa nazionale in materia di imposta sul valore aggiunto, in base alla quale un soggetto passivo è tenuto al pagamento dell'IVA sulla rivendita di auto d'occasione usate nella sua impresa, anche nel caso in cui egli non possa dedurre l'IVA versata all'atto dell'acquisto dell'auto poiché tale IVA in realtà non era stata pagata.

6 - V., per esempio, sentenza 3 marzo 2005, causa C-428/02, Fonden Marselisborg (Racc. pag. I-1527) e causa C-8/01, Taksatorringen [2003] (Racc. pag. I-13711).

7 - V., come un esempio di doppia imposizione irreparabile da parte della Corte, sentenza 5 dicembre 1989, causa ORO Amsterdam Beheer e Concerto/Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam (Racc. pag. 4081), che tratterò ulteriormente infra.

## B — Sulla seconda questione pregiudiziale

50. Con la seconda questione, il Vestre Landsret chiede sostanzialmente se un soggetto passivo che rivende auto d'occasione dopo averle usate per la sua attività di leasing di autovetture sia considerato un «soggetto passivo-rivenditore» e quindi ricada nell'ambito del regime particolare di imposizione per i beni d'occasione stabilito dall'art. 26 bis della sesta direttiva IVA.

51. Non è messo in discussione il fatto che, nelle circostanze di cui alla causa principale, le auto d'occasione in oggetto si qualificano come «beni d'occasione» ai sensi dell'art. 26 bis, parte A, lett. d), della sesta direttiva IVA, né viene contestato il fatto che tali autovetture siano state acquistate da persone contemplate dalla definizione contenuta nell'art. 26 bis, parte B, n. 2, della medesima direttiva.

52. La questione fondamentale per stabilire se, nelle circostanze di cui alla causa principale, la Jyske Finans possa scegliere di applicare l'IVA secondo il regime del margine di utile, consiste quindi nell'accertare se la detta società ricada nella definizione di soggetto passivo-rivenditore contenuta nell'art. 26 bis, parte A, lett. e), ossia «il soggetto passivo che, nel quadro della sua attività economica, acquista o utilizza ai fini della sua impresa o importa per rivenderli beni d'occasione e/o oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione».

53. Se dovessi basare il mio ragionamento solamente sulla versione ufficiale della direttiva in lingua inglese, è evidente che la Jyske Finans ricadrebbe all'interno di tale definizione, in quanto ha acquistato le dette auto «for the purposes of his undertaking». Il criterio del «with a view to resale», come appare in questa versione, non sembra prima facie equivalere ad una condizione necessaria ai fini della qualifica di un soggetto come soggetto passivo-rivenditore.

54. Tuttavia, tale modalità di ragionamento non sarebbe accettabile, poiché le altre versioni linguistiche differiscono sensibilmente da quella inglese, su questo punto.

55. Piuttosto, in alcune altre versioni linguistiche dell'art. 26 bis il soggetto passivo-rivenditore è definito come un soggetto che acquista o utilizza ai fini della sua impresa o importa, *per rivenderli*, beni d'occasione e/o oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione<sup>8</sup>. In altre parole, è chiaro che nelle suddette altre versioni è condizione necessaria ai fini della qualifica di un soggetto come soggetto passivo-rivenditore, il fatto che i beni siano stati acquistati allo scopo di essere rivenduti.

<sup>8</sup> — Così il soggetto passivo-rivenditore viene definito nella versione francese «l'assujéti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité ...», e nella versione olandese «de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemd dan wel invoert met het oog op wederverkoop ...».

56. L'interpretazione dell'espressione «per rivenderli» assume quindi un ruolo centrale nell'analisi della seconda questione posta dal Vestre Landsret.

57. Come osserva il giudice nazionale nell'ordinanza di rinvio, tale espressione risulta, secondo una naturale interpretazione, aperta ad una serie di interpretazioni possibili nel contesto dei fatti di cui alla causa principale. In particolare, essa si potrebbe verosimilmente interpretare nel senso che si applica ai soggetti passivi che acquistano auto d'occasione, quando:

- la principale attività del soggetto passivo consiste nella compravendita di autovetture d'occasione;
- l'attività principale del soggetto passivo consiste nella compravendita di auto d'occasione e le auto di cui trattasi erano state acquistate al solo scopo di rivendita; oppure
- all'epoca dell'acquisto, il soggetto passivo aveva previsto di rivendere le auto in un momento successivo, dopo averle usate ai fini della sua impresa.

58. Non ci risulta che, quando ha approvato la direttiva 94/5, il legislatore comunitario abbia indicato o espressamente dichiarato quale di queste interpretazioni fosse corretta e se la nozione di «soggetto passivo-rivenditore» fosse estesa a comprendere situazioni come quella di cui al presente procedimento.

59. Senza dubbio, come ho rilevato nelle mie conclusioni relative alla causa Francia/Consiglio e Parlamento, è inerente alla natura della legge il fatto che il legislatore non possa prevedere, e non possa contemplare espressamente, tutte le possibili applicazioni fattuali di un atto legislativo<sup>9</sup>. Ciò sarebbe impraticabile, e perfino impossibile. In materia commerciale e fiscale, ad esempio, evidentemente il legislatore non può anticipare e prevedere espressamente tutti i tipi di impresa o di organizzazione commerciale, i quali si evolvono continuamente.

60. Di conseguenza, spetta alla Corte indicare, attenendosi alla lettera dell'art. 26 bis, quale fra tutte le possibili interpretazioni risulti la più coerente con l'obiettivo del regime particolare per i beni d'occasione e, dunque, quella che meglio si conforma all'intenzione del legislatore comunitario.

<sup>9</sup> — Conclusioni presentate il 17 marzo 2004, causa C-214/03, Francia/Parlamento e Consiglio (paragrafi 74 e 75).

61. Tale obiettivo viene descritto nel preambolo della direttiva come sostanzialmente duplice; in particolare, esso consiste

— nell'evitare la doppia imposizione, e

— nell'evitare distorsioni della concorrenza tra soggetti passivi

62. Così, il preambolo evidenzia la necessità di adottare «una normativa comunitaria che eviti per quanto possibile le doppie imposizioni e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi» e ricorda che «la Corte di giustizia, con un certo numero di sentenze, ha segnalato la necessità di un'armonizzazione che eviti la doppia imposizione nel commercio intracomunitario»<sup>10</sup>.

63. Il preambolo sottolinea poi l'esigenza di evitare l'applicazione di «regimi (IVA) molto diversi che determinano distorsioni della concorrenza e sviamenti di traffico tanto all'interno di ogni Stato membro che nei rapporti tra Stati membri»<sup>11</sup>.

10 — Preambolo, terzo e quinto 'considerando'.

11 — Preambolo, secondo 'considerando'.

64. Questi obiettivi sono stati ricordati in tempi più recenti dall'avvocato generale Stix-Hackl nelle sue conclusioni relative alla causa Förvaltnings AB Stenholmen contro Riksskattverket<sup>12</sup>. Tale causa riguardava la possibilità di applicare la direttiva 94/5 ad un cavallo, acquistato presso un privato, che era stato addestrato e poi venduto come cavallo da corsa. Nel concludere per l'applicabilità della suddetta direttiva, l'avvocato generale ha osservato che tale risultato era conforme all'obiettivo di evitare la doppia imposizione e le distorsioni della concorrenza, perseguito dall'art. 26 bis:

«Evitare tale disparità [di trattamento] invece, costituisce l'obiettivo dell'art. 26 bis della sesta direttiva e corrisponde all'intenzione del legislatore comunitario, quale risulta dalla direttiva 94/5 con la quale è stato introdotto il regime particolare in parola»<sup>13</sup>.

65. La Corte ha espressamente condiviso l'opinione dell'avvocato generale, respingendo un'interpretazione restrittiva del termine in questione usato dall'art. 26 bis per definire i beni d'occasione, con il seguente motivo:

«...escludere tali cessioni dal regime particolare applicabile ai beni d'occasione con-

12 — Conclusioni presentate il 10 luglio 2003, causa C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen/Riksskattverket (Racc. pag. I-3509).

13 — Ibidem, paragrafi 60 e 61. Si vedano, inoltre, le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa C-305/03, Commissione/Regno Unito, presentate il 24 febbraio 2005 (Racc. 2006 pag. I-1213, paragrafo 59); e sullo sfondo delle proposte della Commissione che sono sfociate nell'adozione della direttiva 94/5, v. sentenza 10 luglio 1985, causa 16/84, Commissione/Regno dei Paesi Bassi (Racc. pag. 2355).

travverrebbe all'espressa voluntas legis di evitare la doppia tassazione»<sup>14</sup>.

66. Tale obiettivo è chiaramente alla base, per esempio, della definizione contenuta nell'art. 26 bis, parte B, n. 2, del venditore presso il quale il rivenditore deve avere acquistato i beni d'occasione per poter rientrare nel regime di cui all'art. 26 bis. Come ho rilevato nei precedenti paragrafi, in assenza del regime sul margine di utile, il rivenditore sarebbe tenuto a pagare l'IVA sull'intero corrispettivo percepito, ma non sarebbe in grado di dedurre l'IVA a monte.

67. Di conseguenza, se esistono più interpretazioni plausibili dell'art. 26 bis, si deve optare per quella che appare più idonea a realizzare il duplice obiettivo di evitare la doppia imposizione e le distorsioni della concorrenza.

68. Tornando alle tre possibili interpretazioni del termine «soggetto passivo-rivenditore» che ho delineate poc'anzi, è opinione comune che l'obiettivo di evitare la doppia imposizione verrebbe più facilmente raggiunto qualora scegliessimo l'interpretazione più ampia delle tre considerate, cioè quella che comprenderebbe i soggetti passivi che acquistano auto d'occasione con il proposito di rivenderle in un momento successivo.

69. Come rilevato dal giudice a quo, se la Jyske Finans avesse il diritto di applicare il regime del margine di utile per calcolare gli importi soggetti ad IVA, la doppia imposizione verrebbe pressoché ridotta al minimo se non addirittura eliminata. Questo perché, presumibilmente, l'utile ottenuto dalla rivendita delle auto — ammesso che ci sia un utile — sul quale potrebbe essere applicata l'IVA, sarebbe assai ridotto, a causa dell'ammortamento del valore delle auto.

70. Per contro, la scelta di una qualunque delle altre due interpretazioni profilate poc'anzi, — le quali esigono che la principale attività di un soggetto passivo consista nella compravendita di beni d'occasione, e che le particolari auto di cui trattasi siano state acquistate al solo scopo di una loro successiva cessione — escluderebbe i soggetti passivi come la Jyske Finans dall'ambito di applicazione dell'art. 26 bis. Come ha rilevato il Vestre Landsret nell'ordinanza di rinvio, tale esclusione si tradurrebbe in una doppia imposizione al momento della cessione delle dette auto usate, che verrebbero tassate interamente, ancora una volta, all'atto della rivendita, senza che al rivenditore spetti alcun diritto a deduzione.

71. Inoltre, qualora un soggetto passivo nella posizione della Jyske Finans rimanesse escluso dal regime particolare applicabile ai beni d'occasione previsto dall'art. 26 bis, tale esclusione avrebbe l'effetto di falsare la concorrenza nel settore del mercato delle auto d'occasione. Poiché i soggetti passivi come la Jyske Finans sarebbero costretti a trasferire l'onere relativo all'IVA sugli acquirenti mediante un rialzo dei prezzi di rivendita, i rivenditori di auto d'occasione la cui attività principale sia la rivendita di auto, in quanto ricompresi nella sfera di

14 — Sentenza 1° aprile 2004, causa C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen/ Riksskatteverket (Racc. pag. I-3509, punto 25).

applicazione dell'art. 26 bis, godrebbero di un vantaggio concorrenziale nel settore considerato. Perciò, anche l'obiettivo della neutralità delle imposte milita a favore di un'interpretazione dell'art. 26 bis nel senso che si applica agli operatori nella posizione della Jyske Finans<sup>15</sup>.

72. Aggiungerei che non mi convince l'affermazione del governo danese secondo cui le operazioni di rivendita dei veri e propri commercianti di auto d'occasione da una parte, e la cessione di auto da parte di commercianti che operano nel settore della vendita con locazione di ritorno, come la Jyske Finans, dall'altra, sarebbero difficilmente — per non dire affatto — sostituibili tra loro.

73. In ogni caso, non mi è chiaro come sia possibile operare in tutte le circostanze una distinzione efficace tra soggetti passivi la cui «principale» attività consista nella vendita di beni d'occasione (per esempio, nel caso dei rivenditori di auto usate), e coloro che, come la Jyske Finans, usano tali beni per altre attività (nella fattispecie, il leasing) in aggiunta alla vendita.

74. Nel caso presente, per esempio, dall'ordinanza di rinvio, come dagli argomenti della

Jyske Finans, risulterebbe che la rivendita delle dette auto costituisce parte integrante del piano d'impresa della ricorrente nella causa principale. Perciò, i contratti di noleggio auto stipulati dalla suddetta società vengono conclusi per un periodo di tempo determinato e prevedono espressamente la rivendita del bene alla scadenza del contratto (benché la assoggettino a talune condizioni). Inoltre, la detta società calcola il canone fisso mensile del leasing in base al saldo ottenuto sottraendo il prezzo stimato di rivendita dell'auto concessa in leasing dall'importo pagato inizialmente per l'acquisto della medesima. Pertanto, mi sembra chiaro che la rivendita delle auto di cui trattasi possa essere considerata uno degli scopi, anche se non l'unico, della Jyske Finans, all'atto dell'acquisto.

75. Per tutte le ragioni suesposte, non condivido gli argomenti del governo danese secondo cui la nozione di «soggetto passivo-rivenditore», contenuta nell'art. 26 bis, dovrebbe essere interpretata nel senso che si riferisce strettamente ad imprese la cui principale attività consista nella compravendita di autovetture d'occasione, ed il cui scopo principale al momento dell'acquisto di tali beni sia quello di realizzare un utile dalla loro vendita. Non accetto neanche la tesi del governo polacco, il quale sostiene che tale interpretazione restrittiva sarebbe necessaria poichè il regime specifico previsto per i beni d'occasione previsto dall'art. 26 bis costituisce una deroga al regime generale di IVA sui beni e i servizi.

15 — Si osservi che, in una risposta inviata il 20 dicembre 2002 all'Associazione delle compagnie finanziarie danesi, la Commissione (Direzione generale della fiscalità e dell'unione doganale) ha dichiarato che nulla nella definizione di «soggetto passivo» di cui all'art. 26 bis, parte A, lett. e) renderebbe possibile limitare l'applicazione del regime considerato ai soggetti passivi che svolgano esclusivamente o principalmente attività relative all'acquisto e al commercio di beni d'occasione.

76. Di conseguenza, sono del parere che il concetto di «soggetto passivo-rivenditore» debba essere interpretato nel senso che si applica ai soggetti passivi che acquistano auto d'occasione con l'intenzione di rivenderle in un momento successivo, anche se tale rivendita non rappresenta l'unico o il principale obiettivo dell'acquisto.

77. Tra gli argomenti utilizzati per contestare la suddetta conclusione, il governo danese solleva ulteriormente due punti.

78. In primo luogo, esso fa leva su alcune considerazioni svolte dall'avvocato generale Saggio nelle conclusioni relative alla causa Backsi<sup>16</sup>. Tale causa non riguardava direttamente l'art. 26 bis. Piuttosto, nella parte delle conclusioni richiamata dal governo danese, veniva sollevata la questione generale dell'assoggettabilità ad IVA, a norma dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, di un soggetto d'imposta che, per la propria attività di impresa, aveva acquistato beni da un privato senza diritto a deduzione, e che, successivamente, li aveva ceduti. In tale caso, la questione centrale era rappresentata dalla distinzione, ai fini della deduzione dell'IVA, tra la (parziale) destinazione di beni al patrimonio aziendale ed il prelevamento dei medesimi dallo stesso patrimonio.

79. Nel concludere che un soggetto passivo, che abbia deciso di inserire un bene nel suo patrimonio aziendale, qualora rientri meramente nella categoria disciplinata dai principi generali di cui all'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, dovrebbe essere interamente soggetto ad IVA, l'avvocato generale ha osservato che, a suo parere, l'art. 26 bis non era applicabile in quel caso. Egli ha aggiunto che «il regime [istituito con l'art. 26 bis] è riservato esclusivamente ai soggetti passivi-rivenditori, cioè a coloro che svolgono come attività principale la compravendita di beni usati»<sup>17</sup>.

80. Tale passo non riesce, secondo me, ad indebolire l'attendibilità della conclusione esposta poc'anzi, secondo cui un soggetto passivo come la Jyske Finans rientrerebbe nel concetto di «soggetto passivo-rivenditore», e ciò per i motivi di seguito esposti.

81. Per cominciare, tale rilievo è stato espresso chiaramente a titolo di obiter dictum per quel caso specifico, che, come ho detto prima, riguardava una questione assai diversa da quella in esame. Non mi risulta che dinanzi alla Corte siano stati svolti argomenti sostanziali circa la condizione necessaria, ai fini dell'applicazione dell'art. 26 bis, che la rivendita costituisse l'unica o la principale attività di un soggetto passivo (rispetto ad un'attività importante ma ausiliaria, svolta dal soggetto d'imposta).

16 — Conclusioni presentate il 13 aprile 2000 nella causa C-415/98, Backsi [2001] (Racc. pag. I-1831).

17 — *Ibidem*, paragrafo 34.



82. Per di più, nella sentenza, la Corte non ha fatto neppure riferimento a tale dictum, né ha considerato esplicitamente una eventuale applicazione del regime di cui all'art. 26 bis.

83. In secondo luogo, il governo danese richiama la sentenza della Corte nella causa ORO, ed in particolare, il punto in cui la Corte afferma che

«Considerato nel suo insieme, il sistema comunitario IVA è il risultato di un'armonizzazione graduale delle leggi nazionali nell'ambito degli artt. 99 e 100 del trattato. Come la Corte ha più volte rilevato, detta armonizzazione, nel modo in cui è stata realizzata da una serie di direttive e, in particolare, dalla sesta direttiva, è ancora solo parziale.

L'armonizzazione mira, in particolare, ad evitare le doppie imposizioni in quanto la detrazione, in ogni fase impositiva, dell'imposta che ha colpito l'operazione a monte è inerente al sistema IVA.

Tuttavia, come è evidenziato dal tenore dell'art. 32 della stessa direttiva, questo

scopo non è ancora conseguito, e non si possono trovare nel sistema comune di imposta sul valore aggiunto, quale attualmente vigente, gli elementi necessari per definire e stabilire le modalità di applicazione di un regime comune d'imposta che, nel settore del commercio dei beni d'occasione, consenta di evitare doppie imposizioni»<sup>18</sup>.

84. Secondo il governo danese, tale ragionamento sarebbe applicabile per analogia al caso che ci occupa. La circostanza che, sulla base dell'interpretazione di «soggetto passivo-rivenditore» data da tale governo, la Jyske Finans sia soggetta ad una doppia imposizione, sarebbe, sempre secondo il detto governo, una conseguenza della lacuna esistente nel sistema IVA vigente, che deriva da un grado di armonizzazione, allo stato attuale, solo parziale.

85. Su questo punto, basti osservare che, sebbene la causa ORO riguardasse indubbiamente il regime impositivo applicabile ai beni d'occasione, essa è stata definita prima che entrasse in vigore il regime particolare istituito con l'art. 26 bis. Pertanto, in tale occasione, la Corte era chiamata a pronunciarsi non sull'interpretazione della portata di un regime particolare preesistente in materia di IVA, ma sulla questione se l'esistenza di una doppia imposizione, come effetto della legge nazionale applicabile nel caso specifico, fosse di per sé contraria ai principi generali della sesta direttiva. Il ragionamento svolto dalla Corte in quella causa non è pertanto decisivo ai fini della soluzione del presente procedimento.

18 — Causa C-165/88, cit. supra, alla nota 7 (punti 21-23).

86. Di conseguenza, la seconda questione pregiudiziale dovrebbe essere risolta dichiarando che il concetto di «soggetto passivo-rivenditore» ai sensi dell'art. 26 bis, parte A, lett. e), non deve essere interpretato nel senso che si riferisce unicamente ad un soggetto passivo la cui attività principale consista nella compravendita di beni d'occa-

sione, nei casi in cui tali beni vengano acquistati con l'unico o con il principale scopo di trarre un utile dalla loro rivendita. Piuttosto, tale concetto è esteso anche al soggetto che, all'epoca dell'acquisto, aveva l'intenzione di rivendere i beni in oggetto in un momento successivo, dopo averli usati per la sua attività d'impresa.

## V — Conclusione

87. Per le suesposte ragioni, ritengo che la Corte debba risolvere le questioni pregiudiziali poste dal Vestre Landsret nel seguente modo:

«1) il combinato disposto di cui all'art. 13, punto B, lett. c) 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 (la «sesta direttiva in materia di IVA»), e degli artt. 2, n. 1 ed 11 punto A, n. 1, lett. a), della medesima direttiva, non deve essere interpretato nel senso che tali disposizioni ostano a che uno Stato membro mantenga una situazione giuridica in forza della propria normativa in materia di IVA, secondo la quale un soggetto passivo è assoggettato ad IVA sulla rivendita delle autovetture d'occasione usate per la sua attività d'impresa, anche quando egli non possa detrarre l'IVA versta all'acquisto delle dette auto, poiché in realtà, all'atto dell'acquisto non era stato pagato alcun importo IVA.

2) Il concetto di «soggetto passivo-rivenditore» di cui all'art. 26 bis, parte A, lett. e), della sesta direttiva in materia di IVA è esteso al soggetto passivo che, al momento dell'acquisto dei beni, aveva l'intenzione di rivendere questi ultimi in un secondo tempo, dopo averli usati per la propria attività d'impresa».