



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

18 gennaio 2017¹

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Regime speciale d'imposizione del margine — Nozione di “beni d'occasione” — Vendita di pezzi di ricambio prelevati da veicoli fuori uso»

Nella causa C-471/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Vestre Landsret (Corte d'appello della regione Ovest, Danimarca), con decisione del 2 settembre 2015, pervenuta in cancelleria il 7 settembre 2015, nel procedimento

Sjelle Autogenbrug I/S

contro

Skatteministeriet,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, M. Vilaras (relatore), J. Malenovský, M. Safjan e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'8 settembre 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Sjelle Autogenbrug I/S, da C. Bachmann, advokat;
- per il governo danese, da C. Thorning, in qualità di agente, assistito da D. Auken, advokat;
- per il governo ellenico, da E. Tsaousi e K. Nasopoulou, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, inizialmente da L. Lozano Palacios e M. Clausen, successivamente da L. Lozano Palacios, L. Grønfeldt e M. Clausen, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 settembre 2016,

ha pronunciato la seguente

¹ — * Lingua processuale: il danese.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Sjelle Autogenbrug I/S e lo Skatteministeriet (Ministero delle Imposte e delle Accise, Danimarca) in merito all'applicabilità del regime d'imposizione del margine alla vendita di pezzi provenienti da autoveicoli fuori uso destinati a essere venduti come pezzi di ricambio.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112

- 3 Il considerando 51 della direttiva 2006/112 così recita:

«È opportuno adottare un regime comunitario d'imposizione applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, inteso ad evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi».

- 4 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, di tale direttiva:

«Il principio del sistema comune [dell'imposta sul valore aggiunto ("IVA")] consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

(...)».

- 5 Il titolo XII della direttiva 2006/112, rubricato «Regimi speciali», contiene il capo 4, intitolato «Regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato», costituito dagli articoli da 311 a 343 di tale direttiva.
- 6 Ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punti 1 e 5, della richiamata direttiva:

«Ai fini del presente capo, e salvo altre disposizioni comunitarie, sono considerati:

- 1) “beni d'occasione”, i beni mobili materiali 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;

(...)

- 5) “soggetto passivo-rivenditore”, il soggetto passivo che, nell’ambito della sua attività economica, acquista o utilizza ai fini della sua impresa o importa per rivenderli beni d’occasione, oggetti d’arte, d’antiquariato o da collezione, sia che agisca in proprio sia per conto terzi in virtù di un contratto di commissione per l’acquisto o per la vendita».
- 7 La sezione 2 del capo 4, riportata sotto il titolo XII della direttiva 2006/112, è rubricata «Regime speciale dei soggetti passivi-rivenditori». Essa contiene, in particolare, la sottosezione 1, intitolata «Regime del margine», sotto la quale figurano gli articoli da 312 a 325 di tale direttiva.
- 8 L’articolo 312 della richiamata direttiva così dispone:
- «Ai fini della presente sottosezione si intende per:
- 1) “prezzo di vendita”, tutto ciò che costituisce il corrispettivo che il soggetto passivo-rivenditore ha ottenuto o deve ottenere dall’acquirente o da un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con l’operazione, le imposte, i dazi, i prelievi e le tasse, le spese accessorie quali commissioni, spese di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal soggetto passivo-rivenditore all’acquirente, ma esclusi gli importi di cui all’articolo 79;
- 2) “prezzo d’acquisto”, tutto ciò che costituisce il corrispettivo definito al punto 1), che il fornitore ha ottenuto o deve ottenere dal soggetto passivo-rivenditore».
- 9 L’articolo 313, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così recita:
- «Gli Stati membri applicano alle cessioni di beni d’occasione, di oggetti d’arte, da collezione o d’antiquariato, effettuate da soggetti passivi-rivenditori un regime speciale d’imposizione del margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, conformemente alle disposizioni della presente sottosezione».
- 10 Ai sensi dell’articolo 314 di tale direttiva:
- «Il regime del margine si applica alle cessioni di beni d’occasione, di oggetti d’arte, da collezione o d’antiquariato effettuate da un soggetto passivo-rivenditore, quando tali beni gli siano stati ceduti nella Comunità da una delle persone seguenti:
- a) una persona che non sia soggetto passivo;
- (...)».
- 11 L’articolo 315 di detta direttiva così dispone:
- «La base imponibile delle cessioni di beni di cui all’articolo 314 è costituita dal margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, diminuito dell’importo dell’IVA relativa al margine stesso.
- Il margine del soggetto passivo-rivenditore è pari alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene e il prezzo di acquisto».
- 12 L’articolo 318 della direttiva 2006/112 così prevede:
- «1. Per semplificare la riscossione dell’imposta e previa consultazione del comitato IVA, gli Stati membri possono prevedere, per determinate operazioni o per determinate categorie di soggetti passivi-rivenditori, che la base imponibile delle cessioni di beni assoggettate al regime del margine sia determinata per ciascun periodo d’imposta a titolo del quale il soggetto passivo-rivenditore deve presentare la dichiarazione IVA di cui all’articolo 250.

Nel caso di cui al primo comma, la base imponibile per le cessioni di beni cui si applica la medesima aliquota IVA è costituita dal margine globale realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, diminuito dell'importo dell'IVA relativa a tale margine.

2. Il margine globale è pari alla differenza tra i due importi seguenti:

- a) l'importo totale delle cessioni di beni assoggettate al regime del margine effettuate dal soggetto passivo-rivenditore nel corso del periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione, ossia l'importo totale dei prezzi di vendita;
- b) l'importo totale degli acquisti di beni di cui all'articolo 314 effettuati, nel corso del periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione, dal soggetto passivo-rivenditore, ossia l'importo totale dei prezzi d'acquisto.

3. Gli Stati membri adottano le misure necessarie per evitare che i soggetti passivi di cui al paragrafo 1 possano beneficiare di vantaggi ingiustificati o subire danni ingiustificati».

Direttiva 2000/53/CE

- 13 Il considerando 5 della direttiva 2000/53/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 18 settembre 2000, relativa ai veicoli fuori uso (GU 2000, L 269, pag. 34), enuncia che secondo un principio fondamentale i rifiuti dovrebbero essere reimpiegati e recuperati e si dovrebbero privilegiare il reimpiego e il riciclaggio. Il considerando 14 di tale direttiva riconosce la necessità di incoraggiare lo sviluppo del mercato dei materiali riciclati.

- 14 L'articolo 3 della direttiva 2000/53, intitolato «Ambito d'applicazione», al suo paragrafo 1 dispone quanto segue:

«La presente direttiva si applica ai veicoli, ai veicoli fuori uso e ai relativi componenti e materiali, a prescindere, fatto salvo l'articolo 5, paragrafo 4, terzo comma, dal modo in cui il veicolo è stato mantenuto o riparato nel corso della sua utilizzazione nonché dal fatto che esso sia dotato di componenti forniti dal produttore o di altri componenti il cui montaggio come ricambio corrisponde alle norme comunitarie o interne».

Diritto danese

- 15 Sotto il capo 17, intitolato «Disposizioni particolari per i beni d'occasione, gli oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato», della lov om merværdiafgift nr. 106 (legge n. 106 relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 23 gennaio 2013, nella versione applicabile all'epoca dei fatti del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), l'articolo 69, paragrafo 1, punto 1, e paragrafo 3, così prevede:

«1. Le imprese che, ai fini della successiva rivendita, acquistano inter alia beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato possono, al momento della rivendita, liquidare l'imposta sui beni d'occasione in questione ai sensi delle disposizioni del presente capo. L'applicazione di tali disposizioni, con particolare riguardo ai beni d'occasione, è soggetta alla condizione preliminare che tali beni siano ceduti all'impresa a partire dalla Danimarca o da un altro Stato membro dell'Unione europea da:

- a) una persona che non sia soggetto passivo,

(...)

3. Per “beni d’occasione” s’intendono beni mobili materiali suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, diversi dalle opere d’arte, dagli oggetti da collezione e di antiquariato nonché dalle pietre e dai metalli preziosi. Un mezzo di trasporto ceduto a un altro Stato membro o da un altro Stato membro dell’Unione europea viene considerato bene d’occasione se non rientra nella definizione di cui all’articolo 11, paragrafo 6».

- 16 Secondo i lavori preparatori della legge sull’IVA del 1994 (Folketingstidende 1993-1994, Allegato A, colonna 4368), che ha introdotto regole sull’IVA dei beni d’occasione, «[l]’obiettivo delle regole proposte è quello di evitare il pagamento dell’integralità dell’imposta per lo stesso bene due o più volte. Ciò accade, ad esempio, quando i commercianti acquistano dai privati beni d’occasione per rivenderli».
- 17 Da tali lavori preparatori emerge che la nozione di «beni d’occasione», di cui all’articolo 69, paragrafo 3, della legge sull’IVA, designa «i beni mobili materiali suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione. Ne consegue che i beni mobili materiali devono conservare la propria identità».
- 18 In una circolare informativa del 10 febbraio 2006 riguardante l’IVA applicabile ai veicoli rottamati, l’amministrazione fiscale ha dichiarato che le regole riguardanti l’IVA sui beni d’occasione non si applicano alla rivendita di pezzi di ricambio da parte di un’impresa demolitrice di automobili, poiché il veicolo, essendo trasformato in pezzi di ricambio, cambia la propria natura.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 19 La Sjelle Autogenbrug è un’impresa di riciclaggio di automobili, la cui attività principale consiste nella commercializzazione di pezzi usati di automobili provenienti da veicoli fuori uso.
- 20 L’attività della Sjelle Autogenbrug comprende inoltre il disinquinamento e il trattamento dei rifiuti derivati da tali veicoli, prerequisito per avere il diritto di procedere al prelievo dei pezzi di ricambio. Infine, una parte esigua del fatturato complessivo dell’impresa deriva dalla vendita di rottami metallici (rottami di ferro) che residuano dopo il trattamento e il prelievo delle parti di automobili.
- 21 L’acquisto da parte della Sjelle Autogenbrug di veicoli fuori uso viene effettuato presso privati e compagnie di assicurazione. Né i privati né le compagnie di assicurazione dichiarano l’IVA sulle vendite realizzate. Nella sua decisione il giudice del rinvio ha precisato che la questione sottoposta alla Corte riguarda soltanto la qualificazione dei pezzi usati provenienti da veicoli che la Sjelle Autogenbrug ha acquistato da privati.
- 22 La demolizione di un veicolo fuori uso dà diritto a un contributo di rottamazione versato dal Ministero dell’Ambiente all’ultimo proprietario del veicolo iscritto nel registro nazionale dei veicoli. L’obiettivo di tale regime è quello di incentivare i proprietari a garantire che il veicolo venga rottamato in maniera ecocompatibile. A partire dal 2014 la riscossione del contributo di rottamazione spetta ai proprietari di tali veicoli, e non più alla Sjelle Autogenbrug.
- 23 Il giudice del rinvio fa presente che non sono disponibili elementi riguardanti la composizione del prezzo d’acquisto dei veicoli e, in particolare, la determinazione e l’integrazione nel prezzo di vendita del valore dei pezzi di automobili, dei rottami metallici nonché del contributo di rottamazione previsto per il disinquinamento e il trattamento dei rifiuti dei veicoli.
- 24 Il giudice del rinvio indica che la Sjelle Autogenbrug dichiara l’IVA secondo le regole generali. Il 15 luglio 2010 essa ha chiesto alle autorità fiscali danesi l’adozione di un parere in materia fiscale sull’applicabilità alla propria attività di rivendita di pezzi di automobili usati del regime dell’IVA sui beni d’occasione previsto al capo 17 della legge sull’IVA.

- 25 Secondo il parere in materia fiscale che l'amministrazione le ha trasmesso il 6 agosto 2010, la Sjelle Autogenbrug non ha diritto di avvalersi del regime d'imposizione del margine delle vendite di beni d'occasione, per il motivo che i pezzi di automobili in questione non rientrano nella nozione di «beni d'occasione» ai sensi della normativa applicabile.
- 26 Il Landsskatteretten (Tribunale tributario, Danimarca) ha confermato tale parere con sentenza del 12 dicembre 2011. La ricorrente nel procedimento principale ha interposto appello avverso la succitata sentenza dinanzi al giudice del rinvio.
- 27 In tale contesto, il Vestre Landsret (Corte d'appello della regione Ovest, Danimarca) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:
- «Se, nelle circostanze del caso di specie, si possano considerare “beni d'occasione” ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2006/112 le parti di veicoli fuori uso che un'impresa di riciclaggio di veicoli, registrata ai fini dell'IVA, rimuove da un veicolo per rivenderle come ricambi auto».

Sulla questione pregiudiziale

- 28 Con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che pezzi usati provenienti da autoveicoli fuori uso acquisiti da un'impresa di riciclaggio di automobili presso un privato e destinati a essere venduti come pezzi ricambio costituiscono «beni d'occasione», ai sensi di tale disposizione, con la conseguenza che le cessioni di tali pezzi, effettuate da un soggetto passivo-rivenditore, sono assoggettate all'applicazione del regime del margine.
- 29 A questo proposito occorre ricordare che, per delimitare la portata di una disposizione di diritto dell'Unione, bisogna tener conto allo stesso tempo del suo dettato, del suo contesto e delle sue finalità (sentenza del 3 marzo 2011, *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, punto 41 et giurisprudenza citata).
- 30 Nel caso di specie, ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2006/112, costituiscono «beni d'occasione» i «beni mobili materiali suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione».
- 31 Si deve constatare che da tale disposizione non risulta che la nozione di «beni d'occasione», ai sensi di quest'ultima, esclude i beni mobili materiali suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione, provenienti da un altro bene nel quale erano incorporati come parti costitutive. Infatti, la circostanza che un bene usato costitutivo di un altro bene venga separato da quest'ultimo non mette in discussione la qualificazione del bene prelevato come «bene d'occasione», purché esso possa essere reimpiegato «nello stato originario o previa riparazione».
- 32 Peraltro, la qualificazione come «bene d'occasione» richiede unicamente che il bene usato abbia conservato le funzionalità che possedeva allo stato nuovo, e che possa quindi essere riutilizzato nello stato originario o previa riparazione.
- 33 Orbene, ciò si verifica nel caso dei pezzi di automobili prelevati da un autoveicolo fuori uso, dal momento che, anche se separati da tale veicolo, essi conservano le funzionalità che possedevano allo stato nuovo e possono quindi essere riutilizzati per gli stessi fini.
- 34 Tale interpretazione è peraltro conforme al principio fondamentale enunciato al considerando 5 della direttiva 2000/53, secondo il quale si devono reimpiegare e recuperare i rifiuti di automobili, tra i quali figurano i componenti e i materiali dei veicoli fuori uso.

- 35 L'argomento del governo danese secondo il quale la qualificazione come «bene d'occasione», ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2006/112 presuppone un'identità tra il bene acquistato e il bene venduto, ciò che non avverrebbe nell'ipotesi dell'acquisto di un autoveicolo completo e della rivendita dei pezzi di ricambio prelevati da tale veicolo, non può condurre a rimettere in discussione tale interpretazione. Detto governo ritiene che i pezzi asportati di un veicolo usato sono stati prodotti in occasione del trattamento dei rifiuti del veicolo. Per questo, essi non avrebbero conservato la loro identità tra il momento in cui sono stati acquistati dall'impresa come parti di un veicolo fuori uso e il momento in cui sono stati venduti come pezzi di ricambio.
- 36 Si deve ciononostante constatare che un autoveicolo è composto da un insieme di pezzi che sono stati assemblati e che possono essere asportati e rivenduti, nello stato originario o previa riparazione.
- 37 In tale contesto, i pezzi provenienti da autoveicoli fuori uso devono essere considerati «beni d'occasione» ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2006/112, con la conseguenza che le cessioni di tali pezzi effettuate da soggetti passivi-rivenditori sono assoggettate all'applicazione del regime del margine, conformemente all'articolo 313, paragrafo 1, di tale direttiva.
- 38 A tale proposito, per quanto riguarda il regime del margine, si deve ricordare che, ai sensi dell'articolo 315, secondo comma, della direttiva 2006/112, il margine del soggetto passivo-rivenditore è pari alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene e il prezzo di acquisto.
- 39 La mancata applicazione di tale regime ai pezzi di ricambio prelevati su autoveicoli fuori uso acquistati da privati sarebbe contrario all'obiettivo del regime speciale del margine, il quale, come risulta dal considerando 51 della direttiva 2006/112, è inteso a evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi nel settore dei beni d'occasione (v., in tal senso, sentenze del 1° aprile 2004, Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, punto 25; dell'8 dicembre 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, punto 37, e del 3 marzo 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punto 47).
- 40 Infatti, l'assoggettamento all'IVA delle operazioni di cessione di tali pezzi di ricambio effettuate da un soggetto passivo-rivenditore produrrebbe una doppia imposizione, in quanto, da un lato, il prezzo di vendita di detti pezzi tiene necessariamente già conto dell'IVA versata a monte in occasione dell'acquisto del veicolo da una persona rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 314, lettera a), della direttiva 2006/112 e, dall'altro, né tale persona né il soggetto passivo-rivenditore sono stati in grado di detrarre tale importo (v. sentenza del 3 marzo 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punto 48 e giurisprudenza citata).
- 41 È vero che i governi danese e greco avanzano eventuali difficoltà nella determinazione, conformemente all'articolo 315 della direttiva 2006/112, della base imponibile del margine e, in particolare, del prezzo d'acquisto dei singoli pezzi di ricambio.
- 42 Tuttavia, le eventuali difficoltà pratiche nell'applicazione del regime del margine non possono giustificare l'esclusione di alcune categorie di soggetti passivi-rivenditori da tale regime, dato che la possibilità di tale esclusione non è prevista né dall'articolo 313 né da nessun'altra disposizione della direttiva 2006/112.
- 43 Peraltro, la base imponibile determinata secondo il regime del margine deve risultare da una contabilità che consenta di verificare che tutte le condizioni di applicazione di tale regime siano soddisfatte.
- 44 Si deve inoltre ricordare che, per semplificare la riscossione dell'imposta e previa consultazione del comitato IVA, gli Stati membri possono prevedere, per determinate operazioni o per determinate categorie di soggetti passivi-rivenditori, che la base imponibile delle cessioni di beni assoggettate al regime del margine e alle quali si applica la medesima aliquota IVA sia costituita dal margine globale, come definito dall'articolo 318 della direttiva 2006/112.

- 45 Alla luce di tutte le precedenti considerazioni, occorre rispondere al giudice del rinvio che l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che pezzi usati, provenienti da autoveicoli fuori uso acquisiti da un'impresa di riciclaggio di automobili presso un privato e destinati a essere venduti come pezzi di ricambio, costituiscono «beni d'occasione», ai sensi di tale disposizione, con la conseguenza che le cessioni di tali pezzi, effettuate da un soggetto passivo-rivenditore, sono assoggettate all'applicazione del regime del margine.

Sulle spese

- 46 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che pezzi usati, provenienti da autoveicoli fuori uso acquisiti da un'impresa di riciclaggio di automobili presso un privato e destinati a essere venduti come pezzi ricambio, costituiscono «beni d'occasione», ai sensi di tale disposizione, con la conseguenza che le cessioni di tali pezzi, effettuate da un soggetto passivo-rivenditore, sono assoggettate all'applicazione del regime del margine.

Firme