

61991J0131

SENTENZA DELLA CORTE (SESTA SEZIONE) DEL 9 LUGLIO 1992. - "K" LINE AIR SERVICE EUROPE BV CONTRO EULAERTS NV E STATO BELGA. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: RECHTBANK VAN EERSTE AANLEG BRUSSEL - BELGIO. - IVA - BASE IMPONIBILE MINIMA PER LE AUTOMOBILI DI SECONDA MANO. - CAUSA C-131/91.

raccolta della giurisprudenza 1992 pagina I-04513

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

++++

Disposizioni fiscali ° Armonizzazione delle normative ° Imposta sulla cifra d'affari ° Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto ° Base imponibile ° Cessioni di autovetture usate tra soggetti passivi ° Regime nazionale che sostituisce la base imponibile risultante dalla sesta direttiva con una base minima - Inammissibilità

(Direttiva del Consiglio 77/389, artt. 11, 27 e 32)

Massima

Le disposizioni della sesta direttiva in materia di armonizzazione delle normative degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari debbono essere interpretate nel senso che esse ostano ad una normativa nazionale che istituisca, per la compravendita di autovetture usate tra soggetti passivi dell'IVA, una base minima imponibile diversa da quella risultante dall'art. 11 della detta direttiva, secondo il quale la base imponibile per le cessioni di beni è costituita da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore da parte dell'acquirente.

Una siffatta normativa non può infatti trovare giustificazione né in forza dell'art. 32 della direttiva, il cui campo di applicazione non comprende la compravendita di merci usate quando dette compravendite, intervenendo tra soggetti che hanno potuto esercitare il diritto alla deduzione perché si trattava di beni strumentali, non implicano il rischio di doppia imposizione, né in base all'art. 27 della detta direttiva, il quale, pur autorizzando misure particolari di deroga, intese ad evitare frodi o evasioni fiscali, non consente una deroga globale alle prescrizioni dell'art. 11, come la

sostituzione di una base minima al prezzo pattuito tra le parti.

Parti

Nel procedimento C-131/91,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CEE, dal Rechtbank van eerste aanleg di Bruxelles, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

"K" Line Air Service Europe BV

e

Eulaerts NV,

Stato Belga,

domanda vertente sull' interpretazione degli artt. 11 e 27 della direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ° Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1) e degli artt. 9-11 del Trattato CEE,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori F. Schockweiler, presidente di sezione, G.F. Mancini, C.N. Kakouris, M. Díez de Velasco e J.L. Murray, giudici,

avvocato generale: M. Darmon,

cancelliere: D. Triantafyllou, amministratore,

viste le osservazioni scritte presentate

° per la Eulaerts NV, dall' avv. H. van den Keybus, del foro di Bruxelles;

° per lo Stato belga dall' avv. I. Maselis, del foro di Bruxelles;

° per la Commissione delle Comunità europee, dai signori J. Foens Buhl, consigliere giuridico, e Pieter van Nuffel, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti;

vista la relazione d' udienza,

sentite le osservazioni orali della Eulaerts NV, rappresentata dagli avv.ti H. van de Keybus e M. Eulaerts, del foro di Bruxelles, dello Stato belga e della Commissione, all' udienza del 7 maggio 1992,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 24 giugno 1992,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 2 maggio 1991, pervenuta in cancelleria il 16 dello stesso mese, il Rechtbank van eerste aanleg di Bruxelles ha sottoposto alla Corte, a norma dell' art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull' interpretazione degli artt. 11 e 27 della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, sesta direttiva del Consiglio 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, in prosieguo: la "sesta direttiva"), e degli artt. 9-11 del Trattato CEE.

2 Tale questione è stata sollevata nell' ambito di una controversia sorta tra la "K" Line Air Service Europe BV (in prosieguo: la "K' Line"), da un lato, e la Eulaerts NB e lo Stato belga, dall' altro, in ordine alla determinazione della base imponibile IVA sulle autovetture usate in Belgio.

3 L' art. 35, n. 1, del codice belga dell' IVA del 3 luglio 1969 prevede la possibilità di fissare una base minima imponibile per gli autoveicoli. Detto articolo è stato attuato con il regio decreto 20 luglio 1970, n. 17, il quale ha fissato una base minima imponibile IVA sia per le autovetture nuove sia per quelle usate. Questo decreto è stato abrogato con regio decreto 20 dicembre 1984, n. 17, e la base minima imponibile è stata mantenuta solo per quanto riguarda le autovetture usate.

4 In forza dell' art. 1 del regio decreto 20 settembre 1984, n. 17, è istituita una base minima imponibile per le autovetture usate consegnate ai consumatori o da questi importate. Conformemente all' art. 2, n. 1, la base imponibile non può essere inferiore ad una determinata percentuale del prezzo di listino. Queste percentuali sono fissate in base al periodo di tempo trascorso tra la data di prima immatricolazione dell' autovettura e la data della consegna o dell' importazione.

5 Dagli atti risulta che la società "K" Line, attrice nella causa principale, aveva venduto nel 1988 alla società Eulaerts, prima convenuta nella causa principale, un' autovettura già immatricolata. Le due società sono soggetti passivi dell' IVA.

6 La società "K" Line fatturava il prezzo dell' autovettura, ossia il prezzo pattuito tra il venditore e l' acquirente, nonché l' IVA calcolata sulla base di questo prezzo. Detta fattura veniva pagata. Nell' ambito di un controllo, l' amministrazione tributaria rilevava che, in forza della normativa belga in materia, l' IVA avrebbe dovuto essere calcolata sulla base minima imponibile per le autovetture usate (la quale ammontava al 55% del prezzo di listino), e ingiungeva alla società "K" Line il pagamento aggiuntivo dell' IVA dovuta sulla differenza tra il prezzo e la base minima imponibile. Questo importo veniva pagato dalla società "K" Line.

7 La società "K" Line richiedeva quindi alla società Eulaerts l' ammontare del supplemento dell' IVA, che quest' ultima rifiutava tuttavia di pagare con la motivazione che, a suo parere, la fissazione di una base minima imponibile era in contrasto con le disposizioni della sesta direttiva. La società "K" Line citava pertanto in giudizio la società Eulaerts dinanzi al Rechtbank van eerste aanleg di Bruxelles, chiedendo il rimborso del supplemento dell' IVA. Successivamente, lo Stato belga veniva anch' esso citato in giudizio per il rimborso della detta somma, per il caso in cui la disciplina belga in materia fosse risultata in contrasto con la sesta direttiva.

8 Il giudice nazionale adito, ritenendo che la soluzione della controversia dipendesse dall' interpretazione di talune norme del diritto comunitario, ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"Se le disposizioni del regio decreto 20 luglio 1970, n. 17, come modificato dal regio decreto 20 dicembre 1984, n. 17, adottato in attuazione degli artt. 35 e 52 del codice IVA, siano in contrasto con gli artt. 11 e 27 della sesta direttiva CEE in materia di IVA, nonché con il principio della libera circolazione delle merci sancito dagli artt. 9, 10 e 11 del Trattato CEE".

9 Per una più ampia illustrazione del contesto giuridico e degli antefatti della causa principale, dello svolgimento del procedimento nonché delle osservazioni scritte presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

10 Si deve ricordare, in limine, che non compete alla Corte, nel contesto dell'art. 177 del Trattato CEE, pronunciarsi sulla compatibilità delle norme nazionali con il Trattato. Essa è tuttavia competente a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto comunitario che possano consentirgli di valutare questa compatibilità per dirimere la controversia per la quale è stato adito.

11 Occorre pertanto intendere la questione posta dal giudice nazionale nel senso che essa consta, in realtà, di due parti distinte, la prima relativa al punto se le disposizioni della sesta direttiva debbano essere interpretate nel senso che esse ostano ad una normativa nazionale che stabilisce, in caso di vendita di autovetture usate tra due soggetti passivi, una base minima imponibile dell'IVA diversa da quella risultante dall'art. 11 di detta direttiva e, la seconda, intesa ad accertare se gli artt. 9-11 del Trattato CEE ostino a una siffatta normativa nazionale.

12 Per quanto riguarda quest'ultima parte della questione pregiudiziale, ossia l'interpretazione delle disposizioni del Trattato CEE relative ai dazi doganali e alle imposte di effetto equivalente, è sufficiente rilevare che la controversia di cui alla causa principale riguarda unicamente la determinazione della base imponibile dell'IVA dovuta in occasione della vendita in Belgio di un'autovettura usata, già immatricolata in questo paese, tra due soggetti passivi ivi stabiliti. La fattispecie in esame non presenta pertanto alcun elemento di estraneità, tale da rendere un'interpretazione degli artt. 9-11 del Trattato CEE utile ai fini della soluzione della controversia.

13 La questione che resta pertanto da esaminare è quella relativa al punto se le disposizioni della sesta direttiva debbano essere interpretate nel senso che esse ostano a che una normativa nazionale istituisca una base minima imponibile diversa da quella risultante dall'art. 11 della direttiva anzidetta, in caso di vendita di autovetture usate tra due soggetti passivi.

14 Per risolvere tale questione, si deve ricordare, in primo luogo, che ai sensi dell'art. 11 A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, la base imponibile all'interno del paese è costituita, per le forniture di beni, da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore da parte dell'acquirente.

15 Va poi ricordato che la sesta direttiva istituisce tuttavia all'art. 32 un regime specifico per quanto riguarda le merci usate, precisando in particolare che:

"Su proposta della Commissione, il Consiglio adotterà all'unanimità entro il 31 dicembre 1977 un regime comunitario di imposizione applicabile nel settore dei beni d'occasione e degli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione.

Fino all'applicazione di questo regime comunitario, gli Stati membri che all'entrata in vigore della presente direttiva applicano un regime particolare nel settore di cui sopra possono mantenere tale regime".

16 Secondo le proposte di direttiva presentate dalla Commissione al Consiglio l'11 gennaio 1978 (GU C 26, pag. 2) e l'11 gennaio 1989 (GU C 76, pag. 10), il regime speciale di tassazione delle

merci usate del quale l' art. 32, primo comma, prevede l' adozione, ha come obiettivo quello di evitare che i beni definitivamente gravati dell' IVA siano nuovamente tassati al momento della loro reimmissione in commercio, senza che sia presa in considerazione l' imposta ancora incorporata nel loro prezzo.

17 Nel contesto dell' interpretazione dell' art. 32 della direttiva la Corte, nella sentenza 5 dicembre 1989 (causa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer, Racc. pag. 4081), ha precisato che, fintantoché il legislatore comunitario non sia intervenuto, ci si deve attenere all' applicazione dell' art. 32 della sesta direttiva, che si limita ad autorizzare gli Stati membri che applicano un regime particolare di IVA per i beni d' occasione a mantenerlo in vigore.

18 Si deve pertanto esaminare se l' art. 32 della sesta direttiva possa essere invocato per applicare una base imponibile diversa da quella che discende dall' art. 11 di detta direttiva per quanto riguarda la vendita di autovetture già immatricolate tra soggetti passivi dell' IVA.

19 Per esaminare questo problema, occorre in primo luogo sottolineare che la funzione dell' art. 32 della sesta direttiva nel contesto del sistema comune dell' IVA è quella di prevedere l' adozione di un regime speciale d' imposizione per i beni definitivamente gravati dell' IVA e che pertanto rischiano, in occasione della loro reimmissione in commercio, di essere nuovamente tassati senza che sia presa in considerazione l' imposta ancora incorporata nel loro prezzo. Da ciò consegue che un bene strumentale, anche se usato, sul quale un soggetto passivo ha potuto esercitare il suo diritto alla deduzione non rientra nella sfera d' applicazione del citato art. 32.

20 Si deve poi osservare che quando, come nella fattispecie, un' autovettura allo stato nuovo non sia stata consegnata ad un consumatore finale, bensì ad un soggetto passivo che l' abbia utilizzata come bene strumentale, questi ha potuto dedurre l' IVA pagata per l' acquisto dell' autovettura dall' IVA esigibile in ragione della sua attività. Allorché il suddetto soggetto passivo rivende, dopo averla usata, tale autovettura, egli deduce l' IVA pagata allo stadio anteriore. Di conseguenza, non può aversi doppia imposizione e l' operazione non può pertanto essere considerata rientrante nel citato art. 32.

21 Dal complesso delle considerazioni che precedono emerge che l' art. 32 della sesta direttiva dev' essere interpretato nel senso che non rientra nell' ambito d' applicazione di quest' articolo una normativa nazionale che, come quella controversa nella causa principale, prevede, in deroga all' art. 11 della sesta direttiva, una base minima imponibile applicabile a cessioni di beni usati per i quali i soggetti passivi hanno esercitato il diritto alla deduzione. Di conseguenza, la tassazione di siffatte cessioni deve essere operata sulla base imponibile risultante dall' art. 11 della sesta direttiva.

22 Resta ancora da verificare se la base minima imponibile dell' IVA, così istituita, possa tuttavia essere considerata come una deroga autorizzata ai sensi dell' art. 27 della sesta direttiva.

23 A questo proposito, si deve ricordare in primo luogo che, ai sensi dell' art. 27, n. 1, della sesta direttiva:

"Il Consiglio, deliberando all' unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o ad introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell' imposta o di evitare taluni frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell' imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull' importo dell' imposta da versare allo stadio del consumo finale".

24 Si deve poi rilevare che, come la Corte ha precisato nella sentenza 10 aprile 1984 (causa 324/82, Commissione/Belgio, Racc. pag. 1861), i provvedimenti nazionali idonei alla prevenzione delle frodi o delle evasioni fiscali, non possono derogare, in via di principio, al rispetto della base imponibile dell' IVA di cui all' art. 11 della sesta direttiva se non nei limiti strettamente necessari

per raggiungere tale obiettivo. La Corte, nella stessa sentenza, ha ritenuto che il controverso provvedimento di deroga belga, che fissava una base minima imponibile IVA per la fornitura o l'importazione di autovetture nuove, pari al prezzo di listino della vettura considerata, non rispondeva ai presupposti di deroga previsti dall' art. 27 della sesta direttiva. Infatti, la Corte ha rilevato che la normativa belga considerata modificava la base imponibile in maniera così assoluta e generale da non potersi supporre che essa si limitasse alle deroghe necessarie per evitare il rischio di evasione o di frode fiscale. Essa ha inoltre considerato che le misure controverse erano sproporzionate rispetto allo scopo perseguito, in quanto derogavano in maniera sistematica e globale alle prescrizioni dell' art. 11 della sesta direttiva.

25 Orbene, si deve constatare che i provvedimenti del tipo di quelli controversi nella presente causa derogano alle prescrizioni generali contenute nell' art. 11 della sesta direttiva in modo ancora più assoluto e generale di quelli che hanno dato luogo alla summenzionata sentenza 1 aprile 1984. In quella causa, infatti, veniva rimproverato allo Stato belga di non tener conto, ai fini della determinazione della base imponibile, dei ribassi e degli sconti consentiti sui prezzi. Nella presente fattispecie è il prezzo stesso pattuito tra le parti a non essere preso in considerazione e ad essere sostituito dalla base minima imponibile.

26 Si deve pertanto concludere che una prescrizione come quella relativa alla base minima imponibile, imposta dal legislatore belga per la vendita di autovetture usate tra soggetti passivi, non costituisce una deroga autorizzata ai sensi dell' art. 27 della sesta direttiva.

27 Conseguentemente, la questione pregiudiziale sollevata dal Rechtbank van eerste aanleg di Bruxelles va risolta dichiarando che le disposizioni della sesta direttiva debbono essere interpretate nel senso che esse ostano ad una normativa nazionale che istituisca una base minima imponibile dell' IVA diversa da quella risultante dall' art. 11 di detta direttiva per le compravendite di autovetture usate tra soggetti passivi dell' IVA.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

28 Le spese sostenute dalla Commissione delle Comunità europee, che ha presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, al quale spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Rechtbank van eerste aanleg di Bruxelles, con ordinanza 2 maggio 1991, dichiara:

Le disposizioni della direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva del Consiglio 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 ° vanno interpretate nel senso che esse ostano ad una normativa nazionale che istituisca una base imponibile minima dell'IVA diversa da quella risultante dall'art. 11 di questa direttiva per le compravendite di autovetture usate tra soggetti passivi dell'IVA