

Causa C-98/05

De Danske Bilimportører

contro

Skatteministeriet

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Østre Landsret)

«Sesta direttiva IVA — Art. 11, parte A, nn. 2, lett. a), e 3, lett. c) — Base imponibile — Imposta sull'immatricolazione dei veicoli a motore nuovi»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Base imponibile

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 11, parte A, nn. 2, lett. a), e 3, lett. c)]

Nell'ambito di un contratto di compravendita il quale preveda, in conformità all'uso al quale l'acquirente destinerà il veicolo, che il rivenditore consegni quest'ultimo già immatricolato, ad un prezzo comprensivo dell'imposta sull'immatricolazione dei veicoli a motore nuovi da lui versata prima della consegna, tale imposta, il cui fatto generatore non consiste nella citata consegna, ma nella prima immatricolazione del veicolo sul territorio nazionale, non rientra nel concetto di imposte, dazi, tasse e prelievi ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari che devono essere inclusi nella base imponibile. Tale imposta corrisponde ad un importo ricevuto dal soggetto passivo da parte dell'acquirente del veicolo, come rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di quest'ultimo, ai sensi del n. 3, lett. c), della medesima disposizione, che va escluso da tale base imponibile.

(v. punti 14, 16, 30 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

1° giugno 2006 (*)

«Sesta direttiva IVA — Art. 11, parte A, nn. 2, lett. a), e 3, lett. c) — Base imponibile — Imposta sull'immatricolazione dei veicoli a motore nuovi»

Nel procedimento C-98/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dall'Østre Landsret (Danimarca), con ordinanza 11 febbraio 2005, pervenuta in cancelleria il

24 febbraio 2005, nella causa tra

De Danske Bilimportører

e

Skatteministeriet,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (relatore), M. Ilešić e E. Levits, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. H. von Holstein

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 23 febbraio 2006,

considerate le osservazioni presentate:

- per la De Danske Bilimportører, dal sig. K. Dyekjær, advokat;
- per il governo danese, dal sig. J. Molde, in qualità di agente, assistito dal sig. K. Hagel-Sørensen, advokat;
- per il governo olandese, dalla sig.ra H.G. Sevenster e dal sig. D.J.M. de Grave, in qualità di agenti;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. N.B. Rasmussen e D. Triantafyllou, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 marzo 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'art. 11, parte A, nn. 2, lett. a), e 3, 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 – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, rettifica in GU L 149, pag. 26; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 La domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la De Danske Bilimportører (in prosieguo: la «DBI»), associazione professionale danese degli importatori di veicoli a motore, e lo Skatteministeriet (Ministero delle Imposte e delle Accise danese) circa la natura dell'imposta sull'immatricolazione dei veicoli a motore nuovi (in prosieguo: l'«imposta di immatricolazione») con riferimento alla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 11 della sesta direttiva, collocato nel capo VIII della stessa, rubricato «Base

imponibile», così prevede:

A. All'interno del paese

1. La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alle lettere b), c) e d), da 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;

(...)

2. Nella base imponibile si devono comprendere:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa imposta sul valore aggiunto;

b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione chieste dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione. Le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie.

3. Non vanno compresi nella base imponibile:

(...)

c) le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario in rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi e che figurano nella sua contabilità tra i conti provvisori. Questo soggetto passivo deve giustificare l'importo effettivo di tali spese e non può procedere alla deduzione dell'imposta che avesse eventualmente gravato su di esse».

Diritto nazionale

4 L'imposta di immatricolazione è stata istituita dalla Legge sull'obbligo di immatricolazione dei veicoli a motore (lov om registreringspligt af motorkøretøjer), nella versione di cui al testo unico 2 dicembre 2002, n. 977 (in prosieguo: la «legge sull'imposta di immatricolazione»).

5 Ai sensi dell'art. 1 di tale legge, l'imposta di immatricolazione riguarda i «veicoli a motore che, ai sensi del codice della strada, hanno l'obbligo di immatricolazione». Essa è dovuta quando il veicolo è presentato per l'immatricolazione. Il pagamento di tale imposta condiziona la possibilità per il veicolo di circolare in Danimarca sulla pubblica via.

6 Ai sensi dell'art. 8, n. 1, della legge sull'imposta di immatricolazione, il valore imponibile di un veicolo a motore nuovo è «il suo prezzo normale, comprensivo di IVA, ma non dell'imposta di cui alla presente legge». L'IVA rientra nella base imponibile dell'imposta di immatricolazione anche per quanto riguarda i veicoli a motore usati, in particolare quelli importati come beni personali nell'ambito di un trasloco, nonché i veicoli a motore ricostruiti, ad esempio in seguito ad un incidente stradale.

7 Ai sensi dell'art. 14 della legge sull'imposta di immatricolazione, chiunque venda a titolo professionale veicoli soggetti a tale imposta può registrarsi presso le autorità fiscali e doganali. A differenza di quanto generalmente previsto per altri beni soggetti ad accise, tale registrazione è una facoltà, e non un obbligo per i rivenditori di automobili. Il rivenditore registrato beneficia di un

credito di pagamento, che lo esenta dall'obbligo di versare tale imposta in contanti al momento della presentazione del veicolo per l'immatricolazione.

Fatti all'origine della causa principale e questioni pregiudiziali

8 Nel mese di gennaio 1999, la DBI ha acquistato un veicolo nuovo, destinato all'utilizzo da parte del suo direttore.

9 Secondo il giudice del rinvio, il rivenditore si è incaricato dell'immatricolazione del veicolo a nome dell'acquirente e ha procurato le targhe prima di consegnare tale veicolo, come usuale in Danimarca in caso di acquisto di un veicolo a motore presso un rivenditore autorizzato.

10 La fattura d'acquisto del veicolo indica un prezzo totale di corone danesi (DKK) 498 596. Tale prezzo è così composto: importo richiesto dal rivenditore all'acquirente, esente da IVA e imposta di immatricolazione; IVA, calcolata secondo l'aliquota normale del 25 % sul prezzo del veicolo; imposta di immatricolazione, calcolata, fatti salvi taluni adeguamenti e riduzioni, sulla somma delle due prime voci.

11 Ritenendo che il meccanismo di calcolo indicato al punto precedente sia contrario alle disposizioni dell'art. 11, parte A, della sesta direttiva, e che l'IVA debba essere calcolata sul prezzo totale del veicolo, comprensivo dell'imposta di immatricolazione, la DBI ha proposto un ricorso dinanzi all'Østre Landsret (Corte d'appello della regione orientale).

12 Risulta dalla decisione di rinvio che, a seconda che l'IVA sia calcolata con il metodo utilizzato dall'amministrazione fiscale danese o con quello propugnato dalla DBI, il prezzo complessivo del veicolo varia di DKK 14 899. Tale differenza si spiega con il carattere progressivo dell'imposta di immatricolazione.

13 Ritenendo che la sentenza della Corte 17 giugno 2003, causa C-383/01, De Danske Bilimportører (Racc. pag. I-6065) non contenga elementi utili per la soluzione della controversia ad esso sottoposta, l'Østre Landsret ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il combinato disposto dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. a), e n. 3, lett. c), della sesta direttiva (...) debba essere interpretato nel senso che un'imposta di immatricolazione sui veicoli a motore (autoveicoli per il trasporto di persone) debba essere compresa nella base imponibile dell'IVA, quando è concluso un contratto di vendita che prevede la consegna di un nuovo autoveicolo destinato al trasporto di persone, nel caso in cui l'autoveicolo, conformemente al contratto di vendita e all'uso a cui lo destina l'acquirente, è consegnato dal rivenditore al consumatore debitamente immatricolato e per un prezzo complessivo comprendente tanto il prezzo pagato dal rivenditore quanto l'imposta [di immatricolazione].

2) Se lo Stato membro possa organizzare il suo sistema fiscale in modo tale che l'imposta di immatricolazione sia considerata come una spesa sostenuta dal rivenditore per conto dell'acquirente finale, cosicché l'acquirente finale è il contribuente diretto.

3) Se con riferimento alle questioni sub 1 e 2 abbia rilevanza il fatto che un autoveicolo per il trasporto di persone può essere acquistato e consegnato senza che la tassa di immatricolazione sia stata pagata, il che accade se l'acquirente non ha intenzione di usare l'autoveicolo per il trasporto di persone o di merci in una zona in cui si applica il codice della strada.

4) Se sia rilevante il fatto che autoveicoli usati siano importati o introdotti, in misura non trascurabile, segnatamente a titolo di beni personali, dal consumatore finale, che paga egli stesso

l'imposta di immatricolazione senza l'intervento di un rivenditore.

5) Se sia rilevante la circostanza che il fatto generatore dell'imposta di immatricolazione si verifichi e che l'imposta diventi esigibile – eventualmente come spesa sostenuta – prima dell'intervento del fatto generatore dell'IVA e del momento in cui essa diventa esigibile».

Sulle questioni pregiudiziali

14 Con le proprie questioni, che vanno esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se un'imposta di immatricolazione come quella in esame nella causa principale debba essere compresa nella base imponibile in quanto imposta ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva o, al contrario, essere esclusa da detta base ai sensi del n. 3, lett. c), della medesima disposizione, allorché il rivenditore consegna il veicolo immatricolato per un prezzo che comprende tale imposta, conformemente al contratto di vendita di tale veicolo ed all'utilizzo di esso previsto dall'acquirente.

15 Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, la base imponibile all'interno del paese è costituita, per le cessioni di beni, da tutto ciò che rappresenta il corrispettivo versato o da versare al fornitore da parte dell'acquirente. I nn. 2 e 3 del medesimo articolo indicano taluni elementi che devono essere inclusi nella base imponibile, ed altri che devono essere esclusi dalla stessa (sentenza 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company, Racc. pag. I-1235, punto 15).

16 Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, nella base imponibile si devono comprendere le imposte, i dazi, i prelievi e le tasse, ad eccezione dell'IVA stessa.

17 Come ha osservato l'avvocato generale ai paragrafi 16 e 17 delle sue conclusioni, affinché simili elementi possano rientrare nella base imponibile dell'IVA, pur non rappresentando un valore aggiunto e non costituendo il corrispettivo economico della cessione del bene, essi devono presentare un legame diretto con tale cessione (v., in tal senso, sentenze 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Racc. pag. 6365, punti 11 e 12; 2 giugno 1994, causa C-33/93, Empire Stores, Racc. pag. I-2329, punto 12, e 3 luglio 2001, causa C-380/99, Bertelsmann, Racc. pag. I-5163, punti 17 e 18).

18 Nel presente caso, come hanno evidenziato i governi danese e olandese, nonché la Commissione delle Comunità europee, il fatto generatore dell'imposta di immatricolazione non consiste nella cessione del veicolo, ma nella prima immatricolazione dello stesso sul territorio danese (v. sentenze De Danske Bilimportører, cit., punto 34, e 16 giugno 2005, causa C-138/04, Commissione/Danimarca, non pubblicata nella Raccolta, punto 12).

19 Tale interpretazione è confermata dal fatto, che rappresenta l'oggetto della terza questione sollevata dal giudice del rinvio, che l'acquisto di un veicolo nuovo per uno scopo diverso dalla messa in circolazione nei luoghi in cui si applica il codice della strada danese (ad esempio nel caso di un veicolo da collezione, di un veicolo destinato ad essere utilizzato esclusivamente in una proprietà privata o di un veicolo che deve essere esportato al di fuori del territorio nazionale) non comporta il pagamento dell'imposta di immatricolazione, nonostante l'esistenza di una cessione all'interno del territorio nazionale.

20 Una simile interpretazione è confortata anche dal fatto, indicato nella quarta questione sollevata dal giudice del rinvio, che l'imposta di immatricolazione deve essere versata, in taluni casi, in mancanza di una cessione all'interno del territorio danese, ad esempio nel caso di un veicolo importato in Danimarca dal suo proprietario in occasione di un trasloco e destinato a circolare sulla pubblica via in tale Stato membro, o in quello di un veicolo ricostruito in seguito ad

un incidente e destinato nuovamente ad un tale utilizzo.

21 Contrariamente a quanto sostiene la DBI, il legame tra il pagamento di tale imposta e l'immatricolazione del veicolo, alla luce di quanto precede, non può essere ritenuto motivato soltanto dal desiderio delle autorità nazionali di garantire un controllo efficace della riscossione di un'imposta che sarebbe, in realtà, connessa alla cessione. Al contrario, esso rivela la vera natura e il fatto generatore di tale imposta, che è un'imposta direttamente collegata all'immatricolazione, il cui pagamento dipende dalla presentazione del veicolo all'immatricolazione al fine di poterlo utilizzare sulla pubblica via in Danimarca.

22 E' vero che, come osserva la DBI, quando un rivenditore autorizzato si impegna contrattualmente a consegnare un veicolo dopo averlo fatto immatricolare, come normalmente avviene, secondo il giudice del rinvio, nel caso di acquisto di un veicolo presso un tale rivenditore, l'IVA è da pagarsi successivamente all'imposta di immatricolazione, e quest'ultima è compresa nell'importo fatturato all'acquirente al momento della consegna di detto veicolo.

23 Tuttavia, e in tal modo si risponde alla quinta questione posta dal giudice del rinvio, tale circostanza non può nascondere l'esistenza, tra i fatti generatori rispettivamente dell'imposta di immatricolazione e dell'IVA, di una differenza concettuale che rende la prima autonoma rispetto alla seconda.

24 Lo stesso vale per l'altro argomento sostenuto dalla DBI, secondo il quale la normativa nazionale sull'indicazione dei prezzi impone ai rivenditori di indicare nella propria pubblicità il prezzo totale del veicolo, imposta di immatricolazione compresa.

25 Ne consegue che, qualora, come nella causa principale, l'imposta di immatricolazione sia stata versata dal rivenditore a causa di un obbligo contrattuale di consegnare all'acquirente un veicolo immatricolato a nome di quest'ultimo, si deve ritenere che la fatturazione di tale imposta all'acquirente corrisponda ad un rimborso delle spese sostenute dal rivenditore in nome e per conto di tale acquirente, e non ad un corrispettivo per il bene consegnato. Una simile imposta può dunque essere considerata soltanto come un elemento iscritto nella contabilità del rivenditore come conto provvisorio ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. c), della sesta direttiva.

26 Come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, a tale proposito va evidenziato che, nell'ambito di un contratto di compravendita come quello di cui alla causa principale, il rivenditore registrato che versa l'imposta di immatricolazione prima di consegnare il veicolo non agisce nel proprio interesse, ma in quello dell'acquirente, che desidera entrare in possesso di un veicolo nuovo immatricolato a proprio nome e che possa legalmente circolare in Danimarca sulla pubblica via.

27 E' vero che, come osserva la DBI, in un tale caso il rivenditore registrato è il responsabile del pagamento dell'imposta di immatricolazione nei confronti delle autorità fiscali competenti. Resta tuttavia il fatto che, relativamente a tale imposta, il debitore è l'acquirente del veicolo, come dimostra il fatto che il rivenditore pone poi a carico di quest'ultimo l'importo dell'imposta che ha versato.

28 Per rispondere alla seconda questione va anche precisato che, fatte salve talune eccezioni qui non applicabili, la tassazione dei veicoli a motore non è stata armonizzata, e differisce notevolmente da uno Stato membro all'altro. Gli Stati membri sono dunque liberi di esercitare la propria potestà tributaria in tale ambito, a condizione di rispettare il diritto comunitario (sentenze 21 marzo 2002, causa C-451/99, Cura Anlagen, Racc. pag. I-3193, punto 40, e 15 settembre 2005, causa C-464/02, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-7929, punto 74).

29 Di conseguenza, considerate le disposizioni di cui all'art. 11, parte A, n. 3, lett. c), della sesta direttiva, si deve riconoscere che uno Stato membro può istituire un'imposta sui veicoli a motore nuovi il cui fatto generatore è la prima immatricolazione sul territorio di tale Stato, e il cui debitore è l'acquirente del veicolo; un'imposta che, una volta versata da parte del rivenditore in forza di un obbligo contrattuale di consegnare il veicolo immatricolato a nome dell'acquirente, corrisponde ad una somma anticipata da tale rivenditore in nome e per conto di detto acquirente.

30 Alle questioni sollevate si deve pertanto rispondere che, nell'ambito di un contratto di compravendita il quale preveda, in conformità all'uso al quale l'acquirente destinerà il veicolo, che il rivenditore consegni quest'ultimo già immatricolato, ad un prezzo comprensivo dell'imposta di immatricolazione da lui versata prima della consegna, tale imposta, il cui fatto generatore non consiste nella citata consegna, ma nella prima immatricolazione del veicolo sul territorio nazionale, non rientra nel concetto di imposte, dazi, tasse e prelievi ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. a), della sesta direttiva. Tale imposta corrisponde ad un importo ricevuto dal soggetto passivo da parte dell'acquirente del veicolo, come rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di quest'ultimo, ai sensi del n. 3, lett. c), della medesima disposizione.

Sulle spese

31 Nei confronti delle parti della causa principale, il presente procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

Nell'ambito di un contratto di compravendita il quale preveda, in conformità all'uso al quale l'acquirente destinerà il veicolo, che il rivenditore consegni quest'ultimo già immatricolato, ad un prezzo comprensivo dell'imposta sull'immatricolazione dei veicoli a motore nuovi da lui versata prima della consegna, tale imposta, il cui fatto generatore non consiste nella citata consegna, ma nella prima immatricolazione del veicolo sul territorio nazionale, non rientra nel concetto di imposte, dazi, tasse e prelievi ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. a), 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 – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme. Tale imposta corrisponde ad un importo ricevuto dal soggetto passivo da parte dell'acquirente del veicolo, come rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di quest'ultimo, ai sensi del n. 3, lett. c), della medesima disposizione.

Firme

* Lingua processuale: il danese.