

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0388

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

29 luglio 2019 (*1)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Armonizzazione delle normative fiscali – Direttiva 2006/112/CE – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Articolo 288, primo comma, punto 1, e articolo 315 – Regime speciale delle piccole imprese – Regime speciale dei soggetti passivi-rivenditori – Soggetto passivo-rivenditore cui si applica il regime del margine – Volume d'affari annuo che determina l'applicabilità del regime speciale delle piccole imprese – Margine di profitto o importi incassati»

Nella causa C-388/18,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 7 febbraio 2018, pervenuta in cancelleria il 13 giugno 2018, nel procedimento

Finanzamt A

contro

B,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da C. Lycourgos, presidente di sezione, E. Juhász (relatore) e I. Jarukaitis, giudici,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

–

per il governo tedesco, inizialmente da T. Henze e S. Eisenberg, successivamente da S. Eisenberg, in qualità di agenti;

–

per la Commissione europea, da L. Mantl e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 288, primo comma, 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2

Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt A (Ufficio delle imposte A, Germania) e B, che esercita attività di rivendita di veicoli d'occasione, in merito al metodo di calcolo del volume d'affari annuo di quest'ultimo ai fini dell'applicazione del regime speciale delle piccole imprese istituito dalla direttiva IVA.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3

L'articolo 73 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende 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».

4

Il titolo XII della direttiva IVA, rubricato «Regimi speciali», contiene un capo 1 relativo al «[r]egime speciale delle piccole imprese». Nella sezione 2 di tale capo 1, rubricata «Franchigie o riduzioni decrescenti», figurano gli articoli da 282 a 292 di detta direttiva.

5

Conformemente all'articolo 282 suddetto, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dalle piccole imprese si applicano le franchigie e le riduzioni di cui alla summenzionata sezione 2.

6

A sua volta, l'articolo 288 della direttiva IVA recita:

«Il volume d'affari cui si fa riferimento per l'applicazione del regime di cui alla presente sezione è costituito dai seguenti importi al netto dell'IVA:

1)

l'importo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, purché siano soggette a imposizione;

2)

l'importo delle operazioni esenti con diritto a detrazione dell'IVA pagata nella fase precedente in virtù degli articoli 110 e 111, dell'articolo 125, paragrafo 1, dell'articolo 127 e dell'articolo 128, paragrafo 1;

3)

l'importo delle operazioni esenti in virtù degli articoli da 146 a 149 e degli articoli 151, 152 e 153;

4)

l'importo delle operazioni immobiliari, delle operazioni finanziarie di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b) a g), e delle prestazioni di assicurazione, a meno che tali operazioni non abbiano carattere di operazioni accessorie.

Tuttavia le cessioni di beni d'investimento materiali o immateriali dell'impresa non sono prese in considerazione per la determinazione del volume d'affari».

7

Ai sensi dell'articolo 289 della direttiva IVA, «[i] soggetti passivi che fruiscono della franchigia d'imposta non hanno il diritto di detrarre l'IVA conformemente agli articoli da 167 a 171 e agli articoli da 173 a 177, né possono far figurare l'IVA sulle proprie fatture».

8

L'articolo 290 della medesima direttiva è così formulato:

«I soggetti passivi che possono fruire della franchigia d'imposta possono optare per il regime normale di applicazione dell'IVA oppure per l'applicazione delle modalità semplificate di cui all'articolo 281. In questo caso essi beneficiano delle riduzioni decrescenti dell'imposta eventualmente previste dalla legislazione nazionale».

9

Il capo 4 del titolo XII della direttiva IVA riguarda i «[r]egimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato». Nella sezione 2 di tale capo 4, rubricata «Regime speciale dei soggetti passivi-rivenditori», figurano, nella sottosezione 1, vertente sul «[r]egime del margine», gli articoli da 312 a 325 di detta direttiva.

10

L'articolo 313, paragrafo 1, della direttiva in parola dispone quanto segue:

«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».

11

L'articolo 314 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«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 nell'[Unione] da una delle persone seguenti:

a)

una persona che non sia soggetto passivo;

b)

un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia esentata conformemente all'articolo 136;

c)

un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo benefici della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e riguardi un bene d'investimento;

d)

un altro soggetto passivo – rivenditore, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia stata assoggettata all'IVA conformemente al presente regime speciale».

12

L'articolo 315 della direttiva IVA è così formulato:

«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».

Normativa tedesca

13

L'articolo 1 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul volume d'affari), intitolato «Operazioni imponibili», nella versione di tale legge applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (BGBl. 2005 I, pag. 386; in prosieguo: l'«UStG»), prevede quanto segue:

«(1) Sono soggette all'imposta sul volume d'affari le seguenti operazioni:

1.

le cessioni e altre prestazioni effettuate a titolo oneroso da un imprenditore all'interno del paese, nell'ambito della sua attività (...)».

14

L'articolo 10 dell'UStG, rubricato «Base imponibile per cessioni, altre prestazioni e acquisti intracomunitari», dispone quanto segue:

«Per le cessioni e altre prestazioni (articolo 1, paragrafo 1, punto 1, primo periodo), il volume d'affari è determinato in base al corrispettivo percepito. Il corrispettivo comprende tutto quanto il beneficiario della prestazione versi per conseguire la stessa, al netto, tuttavia, dell'imposta sul volume d'affari (...)».

15

L'articolo 19 dell'UStG, rubricato «Tassazione delle piccole imprese», è redatto come segue:

«(1) L'imposta sul volume d'affari dovuta per le operazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, non è riscossa in capo ai piccoli imprenditori (...) qualora il volume d'affari, indicato nel secondo periodo, maggiorato dell'imposta corrispondente non abbia ecceduto nell'anno civile precedente la somma di EUR 17500 e non ecceda, probabilmente, l'importo di EUR 50000 nell'anno in corso. Per volume d'affari ai sensi del primo periodo s'intende il volume d'affari complessivo quantificato sulla base degli importi incassati, al netto del volume delle attività di investimento ivi comprese (...)

(...)

(3) Per volume d'affari complessivo s'intende la somma delle operazioni imponibili realizzate dall'imprenditore ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, a parte le seguenti operazioni:

(...)».

16

L'articolo 25a dell'UStG, rubricato «Regime del margine», così prevede:

«(1) Le cessioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, di beni mobili sono soggette a tassazione in applicazione delle seguenti disposizioni (regime del margine), qualora ricorrano le seguenti condizioni:

(...)

(3) Il volume d'affari è calcolato in base alla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto del bene; (...)

(...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

17

B, in quanto esercente attività di rivendita di veicoli d'occasione, ha realizzato operazioni imponibili soggette al regime del margine in virtù dell'articolo 25a dell'UStG. Il suo volume d'affari, determinato in base agli importi incassati, è stato pari a EUR 27358 e a EUR 25115 quanto, rispettivamente, agli anni 2009 e 2010.

18

Nelle sue dichiarazioni IVA del 10 febbraio 2010 (per l'anno 2009) e del 23 marzo 2011 (per l'anno 2010), B ha ritenuto di poter rivendicare lo status di «piccolo imprenditore», ai sensi dell'articolo 19 dell'UStG, stimando il suo volume d'affari per gli anni 2009 e 2010 in, rispettivamente, EUR 17328 ed EUR 17470. B calcolava il volume d'affari non in base agli importi incassati, bensì in base al margine di profitto, conformemente all'articolo 25a, paragrafo 3, dell'UStG.

19

Per quanto riguarda la prima di tali dichiarazioni IVA, l'amministrazione finanziaria ha ammesso che il volume d'affari annuo cui far riferimento per l'applicazione del regime delle piccole imprese

potesse essere determinato in funzione dell'importo del margine di profitto e ha dunque accettato che B beneficiasse del regime speciale delle piccole imprese.

20

Tuttavia, per quanto riguarda la seconda dichiarazione IVA, l'Ufficio delle imposte A ha negato, nel suo avviso di accertamento del 4 ottobre 2012, che il regime delle piccole imprese fosse applicabile a B per l'esercizio del 2010. La prassi amministrativa, infatti, era stata modificata dall'Umsatzsteuer-Anwendungserlass (decreto applicativo dell'imposta sulla cifra d'affari), del 10 ottobre 2010 (BStBl. 2010 I, pag. 846), in virtù del quale, per l'applicazione del regime delle piccole imprese, in particolare nei casi d'applicazione del regime del margine ai rivenditori, il volume d'affari annuo doveva essere determinato in base agli importi incassati e non in funzione del margine di profitto.

21

Poiché il reclamo proposto contro tale avviso d'accertamento gli veniva respinto, B ha presentato ricorso dinanzi al competente Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania), che ha annullato l'avviso di accertamento impugnato considerando che gli incassi eccedenti il margine di profitto non dovessero essere tenuti in conto per il calcolo del volume d'affari ai fini dell'applicazione del regime speciale delle piccole imprese.

22

Detto giudice ha ritenuto che l'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA fosse dotato d'effetto diretto e che ostasse al metodo di calcolo applicato dall'Ufficio delle imposte A. Tale disposizione stabilirebbe, infatti, che il volume d'affari che va considerato per l'applicazione del regime delle piccole imprese è costituito dall'importo delle cessioni di beni e servizi «purché siano soggette a imposizione». Orbene, il regime del margine, che è applicabile alle cessioni realizzate da B, prevedrebbe, in virtù dell'articolo 315 della direttiva IVA, che solo il margine di profitto sia soggetto ad imposizione.

23

Nell'ambito del ricorso per cassazione (Revision), che esso ha introdotto innanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), l'Ufficio delle imposte A lamenta un'interpretazione erronea dell'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA.

24

Il giudice del rinvio sembra condividere la posizione del Finanzgericht (Tribunale tributario) nel senso che il volume d'affari cui far riferimento per l'applicazione del regime delle piccole imprese, istituito agli articoli 282 e seguenti della direttiva IVA, a commercianti soggetti al regime del margine in virtù dell'articolo 314 di suddetta direttiva deve essere determinato in funzione di tale margine, visto che l'articolo 313, paragrafo 1, di detta direttiva prevede una disciplina apposita per tali commercianti. Esso indica che, secondo l'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA, il volume d'affari di cui si deve tener conto è costituito dall'importo delle cessioni di beni, «purché siano soggette a imposizione». Orbene, tale precisazione rinvierebbe alla portata della base imponibile, la quale, nell'ambito del regime istituito all'articolo 315 di detta direttiva, sarebbe limitata al margine di profitto.

25

Tuttavia, tale giudice rileva che l'espressione «purché siano soggette a imposizione» di cui

all'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA potrebbe essere altresì intesa nel senso che solo le prestazioni esenti debbano essere escluse dal volume d'affari rilevante per l'applicazione del regime delle piccole imprese. Conformemente a tale interpretazione, le cessioni cui si applica il regime del margine non esenti, ma soggette ad imposizione in quanto tali, dovrebbero essere prese in considerazione integralmente e non unicamente nella misura della base imponibile del volume d'affari determinato dalla normativa speciale contenuta nell'articolo 315 della suddetta direttiva.

26

Il giudice del rinvio non esclude, inoltre, che, in virtù dell'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA, possa ritenersi che l'«importo» delle cessioni di beni corrisponda alla «somma» degli importi incassati e che tale disposizione riguardi, conseguentemente, la base imponibile dell'imposta ai sensi dell'articolo 73 della direttiva in parola.

27

Ritenendo che la soluzione della controversia di cui è investito necessita l'interpretazione di disposizioni della direttiva IVA, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, nei casi di applicabilità del regime del margine ai sensi degli articoli 311 e seguenti della direttiva [IVA], le disposizioni dell'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva medesima debbano essere interpretate nel senso che, in caso di cessione di beni a norma dell'articolo 314 della direttiva [IVA], ai fini della quantificazione del volume d'affari rilevante per la tassazione occorra fare riferimento, conformemente al successivo articolo 315, alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto e il prezzo di acquisto (margine)».

Sulla questione pregiudiziale

28

Con la sua questione pregiudiziale il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale o a una prassi amministrativa nazionale in virtù della quale il volume d'affari cui far riferimento per l'applicabilità del regime speciale delle piccole imprese a un soggetto passivo rientrante nel regime speciale del margine previsto per i soggetti passivi-rivenditori è calcolato conformemente all'articolo 315 di detta direttiva, tenendo conto unicamente del margine di profitto realizzato.

29

Secondo l'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA, il volume d'affari cui far riferimento per l'applicazione del regime speciale delle piccole imprese è costituito dall'importo al netto dell'IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, purché siano soggette a imposizione.

30

Secondo costante giurisprudenza, dalla necessità di garantire tanto l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione quanto il principio di uguaglianza discende che una disposizione del diritto dell'Unione, la quale non contenga alcun rinvio espresso al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del proprio significato e della propria portata, deve di norma essere oggetto, nell'intera Unione, di un'interpretazione autonoma e uniforme, da effettuare tenendo conto non

solo dei suoi termini, ma anche del suo contesto e dello scopo perseguito dalla normativa di cui fa parte (sentenza del 23 maggio 2019, WB, C?658/17, EU:C:2019:444, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

31

Per quanto riguarda, prima di tutto, l'interpretazione letterale dell'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA, occorre osservare che, da un lato, è l'importo totale al netto dell'IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi soggette ad imposizione che costituisce, secondo i termini di tale disposizione, il volume d'affari del soggetto passivo, ma che, dall'altro, la locuzione «soggette a imposizione» si collega non al termine «importo», bensì alle «cessioni» o alle «prestazioni».

32

Ne consegue che, secondo il suo tenore testuale, tale disposizione richiede che, affinché il loro importo sia integrato nel volume d'affari del soggetto passivo, le cessioni o le prestazioni siano soggette a imposizione in quanto tali, senza precisare in che modo debbano esserlo, vale a dire senza che siano indicate le modalità secondo le quali esse siano soggette a imposizione.

33

Da tale dato letterale non emerge neppure che, in ogni singolo caso, le cessioni o le prestazioni debbano essere interamente soggette a imposizione.

34

Orbene, è pacifico che le cessioni effettuate da un soggetto passivo-rivenditore sono soggette a imposizione, ancorché in applicazione di un regime speciale.

35

Di conseguenza, un'interpretazione letterale dell'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA comporta che, non il loro margine di profitto, bensì l'importo totale delle cessioni effettuate dai soggetti passivi-rivenditori costituisca il volume d'affari cui far riferimento ai fini dell'applicabilità del regime speciale delle piccole imprese.

36

La struttura generale, la genesi e la finalità della direttiva IVA confermano tale interpretazione.

37

Per quanto riguarda la struttura generale di tale direttiva, occorre ricordare che, nella fattispecie, si discute dell'articolazione tra due regimi speciali previsti dalla summenzionata direttiva, ossia il regime speciale delle piccole imprese e quello dei soggetti passivi-rivenditori.

38

Orbene, come giustamente osservato dal governo tedesco, il regime speciale delle piccole imprese e quello dei soggetti passivi-rivenditori sono due regimi speciali autonomi, indipendenti l'uno dall'altro. In assenza di riferimenti, in uno di tali regimi speciali, agli elementi e alle nozioni dell'altro, il contenuto dell'un regime deve, in linea di principio, essere valutato senza che si tenga conto del contenuto dell'altro.

39

Per quanto riguarda la genesi della disciplina normativa dell'IVA, va osservato che l'evoluzione di tale disciplina conferma anch'essa che la nozione di «margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore» non può influire sull'interpretazione che occorre fornire della nozione di «volume d'affari» nell'ambito del regime speciale delle piccole imprese.

40

Si deve ricordare, infatti, che il regime speciale delle piccole imprese è stato istituito dalla sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 1977, L 145, pag. 1), e che solo successivamente, al fine di stabilire un regime speciale per i soggetti passivi-rivenditori, è stata adottata la direttiva 94/5/CE del Consiglio, del 14 febbraio 1994, 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 1994, L 60, pag. 16).

41

Le regole relative alla determinazione del volume d'affari in vista dell'applicazione del regime speciale delle piccole imprese, stabilite dalla sesta direttiva 77/388, non possono, di conseguenza, in mancanza di un'espressa disposizione che preveda un tale allineamento, essere considerate come allineate a quelle relative al regime speciale dei soggetti passivi-rivenditori fissato dalla direttiva 94/5.

42

Per quanto riguarda la finalità del regime speciale delle piccole imprese, la Corte ha dichiarato che, attraverso tale regime speciale, il legislatore dell'Unione ha inteso semplificare gli obblighi contabili che implica il sistema normale dell'IVA (sentenza del 6 ottobre 2005, *MyTravel*, C?291/03, EU:C:2005:591, punto 39) e che tali semplificazioni amministrative sono dirette, in particolare, a rafforzare la creazione, l'attività e la competitività delle piccole imprese (sentenze del 26 ottobre 2010, *Schmelz*, C?97/09, EU:C:2010:632, punto 63, e del 2 maggio 2019, *Jarmuškienė*, C?265/18, EU:C:2019:348, punto 37).

43

A tal proposito occorre osservare, al pari del governo tedesco, che l'obiettivo perseguito dal regime speciale delle piccole imprese non è di rafforzare la competitività delle imprese di grandi dimensioni esercenti un'attività di rivendita di beni d'occasione. Se gli incassi eccedenti il margine di profitto non fossero presi in considerazione per il calcolo del volume d'affari ai fini dell'applicazione di tale regime speciale, imprese che realizzano un volume d'affari elevato ma si attestano su un margine di profitto debole potrebbero rientrare in detto regime e beneficiare, così, di un vantaggio competitivo ingiustificato.

44

Dall'insieme delle considerazioni che precedono risulta che occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a una disciplina nazionale o a una prassi amministrativa nazionale in virtù della quale il volume d'affari cui far riferimento per l'applicabilità del regime speciale delle piccole imprese a un soggetto passivo rientrante nel regime speciale del margine

previsto per i soggetti passivi-rivenditori è calcolato, conformemente all'articolo 315 di tale direttiva, tenendo conto soltanto del margine di profitto realizzato. Detto volume d'affari deve essere calcolato, sulla base di tutti gli importi al netto dell'IVA incassati o da incassare da parte del soggetto passivo-rivenditore, indipendentemente dalle modalità secondo le quali tali importi saranno assoggettati ad imposizione in concreto.

Sulle spese

45

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 (Decima Sezione) dichiara:

L'articolo 288, primo comma, punto 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una disciplina nazionale o a una prassi amministrativa nazionale in virtù della quale il volume d'affari cui far riferimento per l'applicabilità del regime speciale delle piccole imprese a un soggetto passivo rientrante nel regime speciale del margine previsto per i soggetti passivi-rivenditori è calcolato, conformemente all'articolo 315 di tale direttiva, tenendo conto soltanto del margine di profitto realizzato. Detto volume d'affari deve essere determinato sulla base di tutti gli importi al netto dell'imposta sul valore aggiunto incassati o da incassare da parte del soggetto passivo-rivenditore, indipendentemente dalle modalità secondo le quali tali importi saranno assoggettati ad imposizione in concreto.

Firme

(*1) Lingua processuale: il tedesco.