

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

11 luglio 2018 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 311, paragrafo 1, punto 1 – Regime speciale dei beni d'occasione – Nozione di “beni d'occasione” – Beni contenenti metalli preziosi o pietre preziose rivenduti da un commerciante – Trasformazione di detti beni dopo la vendita – Recupero dei metalli preziosi o delle pietre preziose – Nozione di “metalli preziosi o pietre preziose”»

Nella causa C-154/17,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Augstākā tiesa (Corte suprema, Lettonia), con decisione del 21 marzo 2017, pervenuta in cancelleria il 27 marzo 2017, nel procedimento

SIA «E LATS»

contro

Valsts ieņēmumu dienests,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da E. Levits, presidente di sezione, A. Borg Barthet e F. Biltgen (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 25 gennaio 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per SIA «E LATS», da I. Podvinska, advokāte, e J. Lagzdiņš, advokāts;
- per il governo lettone, da I. Kucina e J. Davidoviča, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e E. Kalniņš, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 aprile 2018,

ha pronunciato la seguente

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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Questa domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la SIA «E LATS» (in prosieguo: l'«E LATS») e il Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria, Lettonia), concernente il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e, più specificamente, l'applicabilità del regime d'imposizione del margine di utile alla vendita di beni composti, in particolare, d'oro, d'argento e di pietre preziose.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il considerando 51 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«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 A termini dell'articolo 1, paragrafo 2, di tale direttiva:

«Il principio del sistema comune d'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 IVA, intitolato «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 direttiva IVA:

«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».

Diritto lettone

7 L'articolo 138 della Pielikums likums (legge sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA») istituisce in Lettonia un regime speciale per l'IVA applicabile alle operazioni riguardanti beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato che deve garantire la trasposizione in diritto interno del regime speciale dell'IVA

previsto, in particolare, all'articolo 311 della direttiva IVA.

8 Il legislatore lettone ha definito i beni d'occasione come beni materiali usati e suscettibili di reimpiego dello stesso tipo, nello stato originario o previa riparazione, diversi dagli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato, e diversi dai metalli preziosi o dalle pietre preziose. Tuttavia, rientrano nella nozione di beni d'occasione i lavori contenenti metalli preziosi o pietre preziose se il venditore, di cui all'articolo 138, paragrafo 4, della legge sull'IVA, abbia ceduto o trasferito tali beni a un rivenditore.

9 Conformemente agli articoli 183 e 184 del Ministru kabineta 2013. gada 3. janv?ra noteikumi Nr. 17 «Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma normu piem?rošanas k?rt?ba un atseviš?as pras?bas pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?šanai un administr?šanai» (regolamento n. 17 del Consiglio dei Ministri, del 3 gennaio 2013, relativo al procedimento di applicazione delle disposizioni della legge sull'IVA e a diversi requisiti per il pagamento e la gestione dell'imposta sul valore aggiunto), devono essere considerati come opere contenenti metalli preziosi e pietre preziose gli oggetti che corrispondono ai capitoli 71, 82, 83, 90 o 96 della nomenclatura combinata, nella sua versione in vigore alla data dei fatti. Tali capitoli comprendono, in particolare, anelli, braccialetti, collane, spille, orecchini, catene per orologi e ciondoli.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 L'E LATS è una società soggetto passivo IVA. Essa offre prestiti a privati, non soggetti passivi IVA, in cambio di pegni costituiti da metalli preziosi e lavori che contengono oro e/o argento, come collane, ciondoli, spille, fedi, posate o materiali dentari.

11 L'E LATS ha rivenduto ad altri commercianti, soggetti passivi IVA, i pegni non riscattati classificandoli a seconda del tipo e del grado di purezza. Essa ha applicato a tali operazioni un regime speciale dell'IVA e ha pagato l'IVA solo sulla differenza tra il prezzo d'acquisto e il prezzo di vendita dei lavori in metalli preziosi.

12 L'amministrazione tributaria ha effettuato un controllo relativo all'IVA presso l'E LATS e ha concluso che quest'ultima rivendeva i lavori in metalli preziosi come scarti e non come beni d'occasione. Ritenendo che, in tali circostanze, il regime speciale dell'IVA previsto all'articolo 138 della legge sull'IVA non fosse applicabile, l'amministrazione tributaria ha deciso d'imporre un supplemento d'IVA all'E LATS.

13 Il ricorso proposto dall'E LATS contro tale decisione è stato respinto dall'Administrat?v? apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia) in quanto l'E LATS aveva rivenduto i lavori in oro e in argento come scarti e non già come beni d'occasione e non era quindi legittimata ad applicare il regime del margine di utile previsto all'articolo 138 della legge sull'IVA.

14 A sostegno del ricorso per cassazione dinanzi all'Augst?k? tiesa (Corte suprema, Lettonia), l'E LATS ha fatto valere, in particolare, che l'applicazione del regime del margine di utile non può dipendere dalla questione se essa avesse o meno conoscenza dell'utilizzo, ossia della rivendita o della trasformazione, che l'acquirente avrebbe fatto dei beni venduti e che sarebbe illogico ritenere che l'ammassare lavori di gioielleria debba comportare la loro riqualifica da «beni d'occasione» in «scarti».

15 Il giudice del rinvio ritiene che i beni di cui trattasi nel procedimento principale, che sono ceduti al solo scopo di recuperare i metalli preziosi e le pietre preziose in essi contenuti, rientrino non già nella nozione di «beni d'occasione» figurante all'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA, ma in quella di «metalli preziosi o pietre preziose» contenuta in tale disposizione. Esso è altresì del parere che detta disposizione non conceda alcun margine di discrezionalità agli

Stati membri a tale riguardo. Tuttavia, secondo il giudice del rinvio, la Corte non si è ancora pronunciata su una siffatta interpretazione di tale disposizione, la quale ha un'importanza decisiva per la soluzione della causa.

16 In tali circostanze, l'Augst?k? tiesa (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se 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, debba essere interpretato nel senso che possono essere considerati beni d'occasione taluni articoli usati acquisiti dal commerciante contenenti metalli preziosi o pietre preziose (come nel caso di specie) e che si rivendano principalmente per estrarre i metalli preziosi o le pietre preziose in essi presenti.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, al fine di limitare l'applicazione del regime speciale, se sia rilevante la circostanza che il commerciante sia a conoscenza dell'intenzione del successivo acquirente di estrarre i metalli preziosi o le pietre preziose contenuti negli articoli usati, oppure siano rilevanti le caratteristiche oggettive dell'operazione (la quantità di prodotti, lo status giuridico della controparte della operazione, ecc.)».

Sulle questioni pregiudiziali

17 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la nozione di «beni d'occasione» comprende beni usati contenenti metalli preziosi o pietre preziose e che sono rivenduti allo scopo di recuperare tali metalli o dette pietre.

18 Conformemente a una giurisprudenza costante della Corte, ai fini dell'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione si deve tener conto non soltanto del tenore letterale della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte, in particolare della genesi di tale normativa (sentenza del 17 aprile 2018, Egenberger, C?414/16, EU:C:2018:257, punto 44).

19 Per quanto riguarda, in primo luogo, il testo dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA, occorre ricordare che, a termini di tale disposizione, costituiscono «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».

20 Ne consegue che, per poter essere considerato un bene d'occasione, ai sensi di tale disposizione, un bene deve soddisfare vari requisiti, ossia, anzitutto, essere un bene mobile materiale, poi, essere suscettibile di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione, e, infine, non rientrare nella categoria degli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato né in quella dei metalli preziosi o pietre preziose.

21 Per quanto riguarda il primo e il secondo requisito, si deve ricordare che la Corte ha già dichiarato che la nozione di «beni d'occasione», ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA, non 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 e che la qualifica di «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 (v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2017, Sjelle Autogenbrug, C?471/15, EU:C:2017:20, punti 31 e 32).

22 Per quanto concerne il terzo requisito, occorre rilevare che se è pur vero che a termini dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA, gli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato non possono essere qualificati come «beni d'occasione», tuttavia tali oggetti, a differenza dei metalli preziosi e delle pietre preziose, possono però beneficiare del regime d'imposizione del margine di utile realizzato dal soggetto passivo-rivenditore che costituisce un regime derogatorio al regime generale della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 18 maggio 2017, Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, punto 24).

23 Si deve, peraltro, necessariamente constatare che l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA menziona esplicitamente i metalli preziosi e le pietre preziose in quanto tali, ma non contiene alcun riferimento espresso agli oggetti contenenti metalli preziosi o pietre preziose e suscettibili di «reimpiego», ai sensi della medesima disposizione come interpretata dalla Corte.

24 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il contesto nel quale l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA s'inserisce, occorre ricordare che tale articolo 311 costituisce l'articolo unico della sezione 1, intitolata «Definizioni», del capo 4 della direttiva IVA, dedicata ai regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato e tali regimi speciali derogano al regime generale della direttiva IVA e vanno, pertanto, applicati solo nella misura necessaria a realizzarne lo scopo (v., in tal senso, sentenza dell'8 dicembre 2005, Jyske Finans, C?280/04, EU:C:2005:753, punto 35).

25 Orbene, poiché nessuna disposizione di detto capo 4 riguarda i metalli preziosi o le pietre preziose né gli oggetti contenenti siffatti metalli o pietre, dal contesto nel quale l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA si inserisce non può essere tratta nessuna conclusione per stabilire in che misura oggetti composti di metalli preziosi e/o di pietre preziose possano rientrare nella nozione di «beni d'occasione», ai sensi di tale disposizione.

26 Ci si deve quindi, in terzo luogo, riferire allo scopo perseguito con l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA.

27 A tale riguardo, anzitutto, si deve ricordare che detta disposizione contiene le definizioni applicabili al regime del margine di utile e che dal considerando 51 della direttiva IVA si evince che l'obiettivo del regime del margine di utile è di evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi nel settore dei beni d'occasione, degli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato (sentenza del 18 maggio 2017, Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, punto 25).

28 Poi, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 49 a 55 delle sue conclusioni, l'esclusione dei metalli preziosi e delle pietre preziose dal regime del margine di utile è dovuta al fatto che il valore da attribuire ai metalli preziosi e alle pietre preziose non deriva soltanto dalla loro utilità come materia prima per la produzione di altri beni, ma è essenzialmente funzione del valore intrinseco che può essere loro attribuito. Così, senza neanche che sia necessario integrarli o trasformarli in un prodotto che abbia una funzionalità specifica, tali metalli e dette pietre hanno una funzionalità propria che è quella di rappresentare un valore finanziario realizzabile sul mercato dei metalli preziosi o delle pietre preziose. Inoltre, detto valore intrinseco non si perde una volta che tali metalli e dette pietre possono essere oggetto di reimpiego in più occasioni per il fatto che tali materie sono facilmente recuperabili e trasformabili conservando al contempo il loro valore.

29 Infine, dalla genesi della 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 speciale applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (GU 1994, L 60, pag. 16), che ha introdotto, nella 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), un articolo 26 bis il cui tenore letterale è identico a quello dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA, risulta che il legislatore intendeva, in una certa misura, far beneficiare gli oggetti contenenti metalli preziosi o pietre preziose di detto regime del margine di utile.

30 Infatti, nella sua proposta di direttiva [COM(88) 846 def.], la Commissione europea aveva suggerito di far rientrare in detto regime gli «oggetti (...) d'oro o di altri metalli preziosi o ornati di pietre preziose, qualora il valore delle materie che li compongono non superi 50% del prezzo di vendita di detti oggetti», introducendo così una distinzione tra, da un lato, i metalli preziosi e le pietre preziose e, dall'altro, gli oggetti composti di tali materie, come i gioielli.

31 Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 45 a 48 delle sue conclusioni, nella versione finale dell'articolo 26 bis della sesta direttiva 77/388, manca qualsiasi riferimento agli oggetti contenenti metalli preziosi o pietre preziose e dal regime del margine di utile sono esclusi soltanto «i metalli preziosi o le pietre preziose» in quanto tali, e la definizione di cosa debba intendersi con «metalli preziosi o pietre preziose» incombe agli Stati membri.

32 Orbene, sebbene il legislatore dell'Unione abbia così lasciato agli Stati membri il potere di definire la nozione di «metalli preziosi o pietre preziose», un tale potere definitorio, conformemente alla giurisprudenza della Corte, trova il proprio limite nel divieto di violare non soltanto i termini stessi della deroga introdotta dal legislatore dell'Unione, accogliendo una definizione talmente ampia da privare la nozione di «beni d'occasione» del suo contenuto (v., in tal senso, in particolare, sentenze del 28 giugno 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C?363/05, EU:C:2007:391, punto 21, nonché del 13 marzo 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, punto 41), ma altresì negli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA e nel principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune IVA (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, punto 42).

33 Ne consegue che, al fine di poter rientrare nella categoria dei «beni d'occasione», ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA, che possono beneficiare del regime speciale del margine di utile, e non in quella dei «metalli preziosi o pietre preziose», che sono esclusi dal beneficio di tale regime, un oggetto composto di siffatti metalli o pietre deve aver avuto una funzionalità diversa da quella inerente alle materie che lo compongono, averla conservata ed essere idoneo al reimpiego, nel suo stato originario o previa riparazione.

34 Per contro, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 72 delle sue conclusioni, quando un oggetto non ha una funzionalità diversa da quella inerente alle materie che lo compongono o quando non è atto a svolgere una siffatta diversa funzionalità, l'oggetto in questione non può beneficiare del regime speciale del margine di utile poiché non resta nel ciclo economico che era il suo, e avrà un'utilità soltanto per essere trasformato in un nuovo oggetto che conoscerà un nuovo ciclo economico in modo tale che il rischio di doppia imposizione, che è all'origine dell'introduzione del regime del margine di utile, scompare.

35 Tra gli elementi di cui si deve tener conto per determinare, in un caso specifico, se un bene oggetto di rivendita rientri nella categoria dei «beni d'occasione» o in quella di «metalli preziosi o pietre preziose», figurano tutte le circostanze oggettive in cui l'operazione di rivendita è avvenuta. Infatti, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, le nozioni accolte dalla direttiva IVA hanno carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, punto 41).

36 Pertanto, la presa in considerazione degli elementi come la volontà di un soggetto passivo partecipante all'operazione è, salvo casi eccezionali, contraria agli scopi del sistema comune IVA, di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'IVA dando rilevanza alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi (sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

37 Per contro, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 78 e 82 delle sue conclusioni, elementi come la presentazione degli oggetti di cui trattasi, il metodo di valutazione del valore di detti oggetti e il metodo di fatturazione, ossia sfusi (al lordo/a peso) o a pezzo, costituiscono caratteristiche oggettive che possono essere validamente prese in considerazione.

38 A tale riguardo, occorre aggiungere che, nei limiti in cui la base imponibile determinata secondo il regime del margine di utile deve risultare da una contabilità che consenta di verificare che tutte le condizioni di applicazione di tale regime siano soddisfatte (sentenza del 18 gennaio 2017, Sjelle Autogenbrug, C?471/15, EU:C:2017:20, punto 43), la contabilità del soggetto passivo?rivenditore, e le fatture ad essa collegate possono, salvo casi eccezionali, fornire informazioni oggettive sull'operazione in questione e gli oggetti venduti.

39 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la nozione di «beni d'occasione» non comprende beni usati contenenti metalli preziosi o pietre preziose, se tali beni non sono più idonei a soddisfare la loro funzionalità iniziale e hanno conservato solo le funzionalità inerenti a tali metalli e a dette pietre, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare tenendo conto di tutte le circostanze oggettive rilevanti di ogni singolo caso.

Sulle spese

40 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 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, deve essere interpretato nel senso che la nozione di «beni d'occasione» non comprende beni usati contenenti metalli preziosi o pietre preziose, se tali beni non sono più idonei a soddisfare la loro funzionalità iniziale e hanno conservato solo le funzionalità inerenti a tali metalli e a dette pietre, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare tenendo conto di tutte le circostanze oggettive rilevanti di ogni singolo caso.

Firme

* Lingua processuale: il lettone.