

|

## 61988J0165

SENTENZA DELLA CORTE DEL 5 DICEMBRE 1989. - ORO AMSTERDAM BEHEER BV E CONCERTO BV CONTRO INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAESI BASSI. - IVA - REGIME DI RIVENDITA DI BENI D'OCCASIONE. - CAUSA 165/88.

*raccolta della giurisprudenza 1989 pagina 04081*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

### Parole chiave

++++

*1 . Stati membri - Obblighi - Obbligo di sopperire alla carenza del Consiglio - Assenza*

*( Trattato CEE, art . 5 )*

*2 . Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d' affari - Sistema comune dell' imposta sul valore aggiunto - Beni d' occasione - Vendita ad opera di un soggetto passivo che li ha acquistati da un soggetto esente - Regime nazionale che non consente di tener conto dell' imposta residua incorporata nel prezzo d' acquisto - Compatibilità con il diritto comunitario nel suo stadio attuale*

*( Direttiva del Consiglio n . 77/388, art . 32 )*

### Massima

*1 . Pur essendo vero che, in caso di carenza del Consiglio nell' adottare provvedimenti rientranti nella competenza esclusiva delle Comunità Europee, il mantenimento in vigore o l' adozione, da parte degli Stati, di misure nazionali destinate a conseguire gli scopi comunitari, nell' ambito del dovere di cooperazione loro imposto dall' art . 5 del Trattato, possono, in taluni casi, non dar luogo ad obiezioni di principio, non si può ricavare da quanto sopra un principio generale secondo cui gli*

*Stati membri sarebbero tenuti a sostituirsi al Consiglio quando quest' ultimo si astiene dall' adottare provvedimenti di sua competenza .*

*2 . Nello stato attuale il diritto comunitario e le norme comunitarie che disciplinano l' IVA non ostano ad una normativa nazionale che non consenta di tener conto, per il calcolo dell' IVA dovuta relativamente alla cifra d' affari realizzata con la vendita di beni d' occasione, dell' imposta che rimane incorporata nel prezzo dei beni acquistati presso privati non soggetti passivi per essere rivenduti .*

*Infatti, fintantoché il legislatore comunitario non sia intervenuto e poiché è impossibile trovare nel sistema comune d' imposta sul valore aggiunto, quale attualmente vigente, gli elementi necessari per definire e stabilire le modalità di applicazione di un regime comune di imposta che, nel settore del commercio dei beni d' occasione, consenta di evitare doppie imposizioni, ci si deve attenere all' applicazione dell' art . 32 della Sesta direttiva, che si limita ad autorizzare gli Stati membri che applicano un regime speciale IVA per i beni d' occasione a mantenerlo in vigore ma, per contro, non impone loro affatto l' obbligo di istituirne uno nel caso in cui non esista .*

## **Parti**

*Nel procedimento C-165/88,*

*avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell' art . 177 del trattato CEE, dal Gerechtshof di Amsterdam nella causa dinanzi ad esso pendente fra*

*ORO Amsterdam Beheer BV e Concerto BV,*

*e*

*Inspecteur der Omzetbelasting di Amsterdam,*

*domanda vertente sulla compatibilità col diritto comunitario e, in particolare, con l' art . 32 della sesta direttiva IVA del Consiglio, 17 maggio 1977, n . 77/388, di una legge nazionale che impone la percezione, senza riduzione, dell' imposta sulla cifra d' affari, sulla cessione di beni d' occasione senza tener conto a questo proposito del fatto che i beni sono stati acquistati presso privati e che quindi su di essi grava già un' imposizione residua,*

*LA CORTE,*

*composta dai sigg . O . Due, presidente, C.N . Kakouris, presidente di sezione, T . Koopmans, R . Joliet, J.C . Moitinho de Almeida, G.C . Rodríguez Iglesias e F . Grévisse, giudici,*

*avvocato generale : G . Tesouro*

*cancelliere : J.A . Pompe, vicecancelliere*

*viste le osservazioni presentate :*

*- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg . J.F . Buhl, consigliere giuridico della Commissione, e B.J . Drijber, membro del servizio giuridico della Commissione, in qualità di agenti,*

*- per il governo olandese, dai sigg . E.F . Jacobs e M.A . Fierstra, in qualità di agenti,*

- per la ORO Amsterdam Beheer BV e la Concerto BV, dai sigg . W . e G . Molenaar, in qualità di direttore e, rispettivamente, di mandatario,

vista la relazione d' udienza e a seguito della trattazione orale del 12 luglio 1989,

sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 24 ottobre 1989,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

## Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 24 maggio 1988, pervenuta in cancelleria il 13 giugno successivo, il Gerechtshof di Amsterdam ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell' art . 177 del trattato CEE, due questioni pregiudiziali vertenti sull' interpretazione delle disposizioni di detto trattato e della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n . 77/388, 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 : "sesta direttiva " ), allo scopo di poter valutare la compatibilità con il diritto comunitario della normativa fiscale olandese, in quanto quest' ultima non contiene disposizioni particolari riguardanti l' applicazione del sistema IVA al commercio dei beni usati quando questi siano stati acquistati presso privati per essere rivenduti .

2 Dette questioni sono state sollevate nell' ambito di una controversia fra le società a responsabilità limitata ORO Amsterdam Beheer BV e Concerto BV, da un lato, e il fisco olandese, dall' altro, riguardante l' imposta sul valore aggiunto dovuta per le operazioni commerciali effettuate nel dicembre 1986 .

3 Dal fascicolo emerge che le ricorrenti nella causa principale, che esercitano un negozio di dischi, musicassette e compact disc, nuovi o usati, nel dicembre 1986 vendevano merci per un importo totale di 256 698 HFL al netto di imposte, di cui 250 915 gravati dall' IVA al 20 % . Tenuto conto della detrazione dell' imposta pagata a monte, le società versavano al fisco un importo IVA di 37 608 HFL .

4 Tuttavia il 5 marzo 1987 esse ricorrevano dinanzi al Gerechtshof di Amsterdam per chiedere il rimborso, nella misura di 6 251 HFL, dell' imposta versata . Esse deducevano che dall' imposta dovuta per le vendite del dicembre 1986 doveva essere detratto l' importo IVA ancora incorporato nel prezzo delle merci usate acquistate dalle società presso privati . Calcolando questo importo, forfettariamente, nella misura di 20/120 della somma complessivamente pagata per gli acquisti di beni d' occasione effettuati nel dicembre 1986, vale a dire 37 509 HFL, le società chiedevano il rimborso di 6 251 HFL .

5 Il Gerechtshof di Amsterdam ha rilevato che nessuna disposizione della legge fiscale olandese consentiva la detrazione, a titolo di imposta versata a monte, dell' imposta che ha colpito le merci usate acquistate da un soggetto passivo presso un privato non soggetto passivo . Osservando che a tenore sia delle direttive sull' IVA sia della giurisprudenza della Corte una delle caratteristiche fondamentali del sistema IVA è l' imputazione, in ogni fase del commercio di un bene, sull' imposta dovuta, dell' imposta versata a monte, il giudice nazionale ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le due seguenti questioni pregiudiziali :

"1 ) Se sia compatibile col diritto comunitario e segnatamente con le disposizioni del trattato che istituisce la Comunità economica europea e con la sesta direttiva del Consiglio delle Comunità europee 17 maggio 1977, n . 77/388/CEE, 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 ) il fatto che nel dicembre 1986 uno Stato membro riscuota un' imposta sulla cifra d' affari, non ridotta, per la cessione di beni d' occasione, senza tener conto in alcun modo del fatto che sono stati acquistati presso privati, mentre il Consiglio delle Comunità europee, nella precitata sesta direttiva, si è impegnato ad adottare entro il 31 dicembre 1977 una normativa tributaria comunitaria per il commercio dei beni d' occasione, pur non avendovi ancor dato seguito al giorno d' oggi .

2 ) In caso di soluzione negativa della questione sub 1 ), in che modo si debba tener conto, nella determinazione dell' imposta sulla cifra d' affari per la cessione di beni d' occasione, del fatto che tali beni sono stati acquistati presso privati " .

6 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale, della normativa comunitaria, dello svolgimento del procedimento e delle osservazioni 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 .

7 Con la prima questione pregiudiziale il Gerechtshof di Amsterdam chiede, in sostanza, se il diritto comunitario e, in particolare, la sesta direttiva ostino ad una normativa fiscale nazionale che non consente di tener conto, per il calcolo dell' IVA dovuta relativamente alla cifra d' affari realizzata con la vendita di beni d' occasione, dell' imposta che rimane incorporata nel prezzo dei beni acquistati presso privati non soggetti passivi per essere rivenduti .

8 Attualmente nessuna norma di diritto comunitario stabilisce un regime speciale dell' IVA per le merci usate . Nella proposta di sesta direttiva presentata al Consiglio il 29 giugno 1973 ( GU C 80, pag . 1 ) la Commissione aveva previsto, all' art . 26, "un regime speciale dei beni d' occasione", definiti, nel n . 1 di detto articolo, come segue : "Per 'beni d' occasione' devono intendersi i beni mobili usati che possono essere riutilizzati nello stato in cui sono o dopo riparazione, tranne le opere d' arte originali create per mano dell' artista, gli oggetti di antiquariato e da collezione, i francobolli da collezione e le monete antiche " .

9 Questo "regime speciale" stabiliva che l' acquisto di un bene d' occasione, appartenente ad una persona non soggetto passivo, da parte di un soggetto passivo che lo destinasse alla rivendita consentiva a quest' ultimo di tener conto dell' IVA che aveva colpito il bene di cui trattasi e precisava le modalità di calcolo della detrazione di cui fruiva così l' acquirente .

10 Non essendo stato possibile raggiungere un accordo sulle proposte della Commissione, il Consiglio ha adottato, provvisoriamente, l' art . 32 della sesta direttiva, così redatto :

"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 " .

11 In base al primo comma di questo articolo, l' 11 gennaio 1978 la Commissione ha presentato al Consiglio una proposta di settima direttiva che disciplina il "regime comune di imposta sul valore

aggiunto applicabile al settore degli oggetti d' arte, da collezione, di antiquariato e dei beni d' occasione" ( GU C 26, pag . 1 ), successivamente modificata ( modifiche presentate al Consiglio il 16 maggio 1979 : GU C 136, pag . 8 ). Siccome il Consiglio non è potuto pervenire ad un accordo, detta proposta è stata revocata dalla Commissione nel novembre 1987 . Una nuova proposta è stata presentata al Consiglio l' 11 gennaio 1989 ( GU C 76, pag . 10 ), ma non è stata ancora approvata .

12 Le ricorrenti nella causa principale e la Commissione fanno valere, in primo luogo, che dalla giurisprudenza della Corte ( sentenze 5 maggio 1982, causa 15/82, Gaston Schul Douane-Expeditieur BV, Racc . pag . 1409, e 21 maggio 1985, causa 47/84, Gaston Schul Douane-Expeditieur BV, Racc . pag . 1491 ) emerge un principio generale che vieta le doppie imposizioni, da cui deriva la validità degli atti nazionali idonei ad evitarle, in particolare nel settore dei beni d' occasione ( sentenze 10 luglio 1985, causa 16/84, Commissione / Paesi Bassi, Racc . pag . 2355, e causa 17/84, Commissione / Irlanda, Racc . pag . 2375 ).

13 Esse sostengono in secondo luogo che, a tenore delle sentenze 5 maggio 1981 ( causa 804/79, Commissione / Regno Unito, Racc . pag . 1045 ) e 28 marzo 1984 ( cause riunite 47 e 48/83, Pluimveeslachterij Midden-Nederland e Van Miert, Racc . pag . 1721 ), in caso di carenza del Consiglio gli Stati possono mantenere in vigore o adottare provvedimenti idonei a conseguire gli scopi comunitari . Benché i provvedimenti di armonizzazione fiscale siano di esclusiva competenza del Consiglio, gli Stati, data la carenza di quest' ultimo, avrebbero anche per quanto riguarda il sistema di imposizione dei beni d' occasione l' obbligo di agire affinché sia rispettato il principio fondamentale che vieta le doppie imposizioni . Detto obbligo sarebbe giustificato dallo sviluppo del diritto comunitario nel settore dell' IVA .

14 Il governo olandese osserva invece che l' art . 32 della sesta direttiva contiene una clausola di "standstill" che vieta agli Stati di modificare o di estendere l' ambito di applicazione delle norme specifiche vigenti per i beni d' occasione allo scopo di evitare che le discipline nazionali divergano ulteriormente . Nell' art . 32 nulla implicherebbe che gli Stati abbiano l' obbligo di agire allo scopo di stabilire un regime speciale per i beni d' occasione .

15 In limine, per risolvere questo punto controverso dell' asserita facoltà o dell' asserito obbligo di agire degli Stati membri, a ragione della carenza del Consiglio nel definire, come prescrive l' art . 32, 1° comma, della sesta direttiva, il regime fiscale comunitario da applicare nel settore dei beni d' occasione, è opportuno rilevare come in effetti la Corte abbia considerato che, in caso di carenza del Consiglio nell' adottare provvedimenti rientranti nella competenza esclusiva delle Comunità europee, il mantenimento in vigore o l' adozione, da parte degli Stati, di misure nazionali destinate a conseguire gli scopi comunitari, nell' ambito del dovere di cooperazione loro imposto dall' art . 5 del trattato, possono, in taluni casi, non dar luogo ad obiezioni di principio . Tuttavia da questa giurisprudenza non deriva un principio generale secondo il quale gli Stati membri siano tenuti a sostituirsi al Consiglio quando quest' ultimo si astiene dall' adottare provvedimenti di sua competenza .

16 Il punto essenziale è però che, nel sistema al quale fa riferimento il giudice a quo, quando un privato vende un bene ad un commerciante soggetto passivo, questa cessione non dà luogo ad imposizione IVA, ma la rivendita da parte del soggetto passivo è gravata da un importo IVA proporzionale al prezzo di rivendita senza che il soggetto passivo abbia diritto alla detrazione dell' IVA che ha già colpito la merce a monte .

17 Si tratta pertanto di stabilire se la mancanza, in una normativa nazionale, di un regime speciale IVA per i beni d' occasione che consenta di evitare questa doppia imposizione sia in contrasto con il trattato e con la sesta direttiva . La questione si pone del pari quando una normativa nazionale contenga disposizioni che, per il fatto di riguardare le modalità particolari di imposizione di talune

operazioni aventi ad oggetto beni d' occasione, restano frammentarie e non possono essere considerate costituire un regime IVA globale che si applichi nel settore dei beni d' occasione . La giurisprudenza della Corte non consente, di per sé, di dare una soluzione generale e affermativa a tale questione .

18 Si deve innanzitutto osservare che, sebbene nelle summenzionate sentenze 5 maggio 1982, *Gaston Schul Douane-Expeditieur BV*, e 21 maggio 1985, *Gaston Schul Douane-Expeditieur BV*, invocate dalle ricorrenti nella causa principale e dalla Commissione, la Corte abbia dichiarato incompatibile col diritto comunitario la percezione dell' IVA in occasione dell' importazione di una merce ceduta da un privato residente in un altro Stato membro, mentre un' operazione dello stesso tipo, all' interno dello Stato importatore, non era colpita da IVA, questa soluzione si basa non su di un principio generale che vieta il cumulo di imposte, ma sull' art . 95 del trattato, che vieta le imposte interne discriminatorie nei confronti delle merci importate .

19 Vero è che, per quanto riguarda l' applicazione dell' art . 6, n . 2, lett . a ), della sesta direttiva - il quale prescrive l' imposizione, come prestazione di servizio, dell' uso privato, da parte del soggetto passivo o del suo personale, di un bene aziendale quando questo bene abbia consentito la detrazione dell' IVA - la Corte ha considerato che detta imposizione era esclusa nel caso di un bene acquistato d' occasione che, per questo motivo, non aveva consentito la detrazione ( sentenza 27 giugno 1989, causa 50/88, *Kuehne*, Racc . pag . 0000 ).

20 Tuttavia questa soluzione è giustificata dallo stesso testo dell' art . 6, n . 2, lett . a ), il quale mira ad evitare che, mediante l' uso privato di beni professionali, possa verificarsi un consumo finale in franchigia dall' imposta sul valore aggiunto e, di conseguenza, prescrive l' imposizione dell' uso di questo bene solo se quest' ultimo abbia consentito la detrazione dell' imposta che ne ha colpito l' acquisto .

21 Considerato nel suo insieme, il sistema comunitario IVA è il risultato di un' armonizzazione graduale delle leggi nazionali nell' ambito degli artt . 99 e 100 del trattato . Come la Corte ha più volte rilevato, detta armonizzazione, nel modo in cui è stata realizzata da una serie di direttive e, in particolare, dalla sesta direttiva, è ancora solo parziale .

22 L' armonizzazione mira, in particolare, ad evitare le doppie imposizioni in quanto la detrazione, in ogni fase impositiva, dell' imposta che ha colpito un' operazione a monte è inerente al sistema IVA .

23 Tuttavia, come è evidenziato dal tenore dell' art . 32 della sesta direttiva, questo scopo non è ancora conseguito, e non si possono trovare nel sistema comune di imposta sul valore aggiunto, quale attualmente vigente, gli elementi necessari per definire e stabilire le modalità di applicazione di un regime comune di imposta che, nel settore del commercio dei beni d' occasione, consenta di evitare doppie imposizioni .

24 Di conseguenza, 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 speciale IVA per i beni d' occasione a mantenerlo in vigore ma, per contro, non impone loro affatto l' obbligo di istituirne uno nel caso in cui non esista .

25 Si deve pertanto risolvere la prima questione pregiudiziale nel senso che nello stato attuale il diritto comunitario e le norme comunitarie che disciplinano l' IVA non ostano ad una normativa nazionale che non consenta di tener conto, per il calcolo dell' IVA dovuta relativamente alla cifra d' affari realizzata con la vendita di beni d' occasione, dell' imposta che rimane incorporata nel prezzo dei beni acquistati presso privati non soggetti passivi per essere rivenduti .

*26 Data la soluzione della prima questione pregiudiziale, non è necessario risolvere la seconda questione del Gerechtshof di Amsterdam .*

## **Decisione relativa alle spese**

*Sulle spese*

*27 Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione . Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese .*

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

*LA CORTE,*

*pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Gerechtshof di Amsterdam, con ordinanza 24 maggio 1988, dichiara :*

*Nello stato attuale, il diritto comunitario e le norme comunitarie che disciplinano l' IVA non ostano ad una normativa nazionale che non consenta di tener conto, per il calcolo dell' IVA dovuta relativamente alla cifra d' affari realizzata con la vendita di beni d' occasione, dell' imposta che rimane incorporata nel prezzo dei beni acquistati presso privati non soggetti passivi per essere rivenduti .*