

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

17 maggio 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Regime del margine – Articolo 311 – Nozione di “beni d’occasione” – Veicoli fuori uso venduti per pezzi di ricambio»

Nella causa C-365/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Cour de cassation (Corte di cassazione, Belgio), con decisione del 16 maggio 2022, pervenuta in cancelleria il 7 giugno 2022, nel procedimento

IT

contro

État belge,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da M. Safjan (relatore), presidente di sezione, N. Jääskinen e M. Gavalec, giudici,

avvocato generale: L. Medina

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo belga, da P. Cottin, J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da F. Clotuche-Duvieusart e J. Jokubauskaitė, 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 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 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra IT e l’État belge (Stato belga) in merito al rifiuto dell’amministrazione tributaria belga di applicare il regime del margine per

quanto riguarda talune vendite di veicoli realizzate da IT.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 311, paragrafo 1, della direttiva IVA recita:

«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;

(...)».

4 L'articolo 313, paragrafo 1, della direttiva IVA, così recita:

«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».

5 L'articolo 314 della direttiva IVA è così formulato:

«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 nella Comunità 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'[imposta sul valore aggiunto (IVA)] conformemente al presente regime speciale».

6 L'articolo 315 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«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».

Diritto belga

7 L'articolo 58, paragrafo 4, del codice dell'imposta sul valore aggiunto e l'articolo 1 del regio decreto n. 53, del 23 dicembre 1994, relativo al regime speciale di imposizione del margine applicabile ai beni d'occasione, agli oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato, recepiscono nel diritto belga gli articoli 311 e 313 della direttiva IVA.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8 Dal 1° ottobre 2013, IT è identificato ai fini dell'IVA per un'attività professionale di vendita di veicoli usati e di rottami. Nell'ambito di tale attività, egli è in particolare portato ad acquistare veicoli dismessi, vale a dire veicoli totalmente sinistrati, presso imprese assicurative prima di rivenderli a terzi come rottami o «per pezzi di ricambio».

9 Nel 2015, IT è stato sottoposto a un controllo che ha dato luogo a un avviso di rettifica in ragione di alcune violazioni delle norme in materia di detrazione dell'IVA e del regime del margine. Sulla base delle disposizioni nazionali che recepiscono gli articoli 311 e 313 della direttiva IVA, l'amministrazione tributaria ha deciso di escludere dal regime del margine le fatture recanti i termini «autovetture vendute per pezzi di ricambio» o quelle relative a rottami.

10 IT ha presentato ricorso giurisdizionale avverso tale decisione, sostenendo, in particolare, con riferimento alla sentenza della Corte del 18 gennaio 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), che i veicoli venduti «per pezzi di ricambio» avevano natura di «beni d'occasione» ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA.

11 La cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio), con sentenza del 1° marzo 2019, ha respinto le domande di IT. Ha rilevato che la sentenza del 18 gennaio 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), non riguardava, come nella fattispecie, veicoli rivenduti «per pezzi di ricambio» senza alcuna individualizzazione di questi ultimi, bensì parti prelevate dal soggetto passivo rivenditore stesso da veicoli fuori uso e rivendute come tali da detto soggetto passivo. Tale giudice ha poi considerato che occorreva verificare se i veicoli di cui trattasi nel procedimento principale avessero conservato le funzionalità che possedevano allo stato nuovo in modo da poter essere riutilizzati come tali o previa riparazione e se potessero, di conseguenza, essere qualificati come «beni d'occasione» ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA.

12 Detto giudice ha ritenuto, da un lato, che ciò non avvenisse manifestamente nel caso dei veicoli venduti da IT «per pezzi di ricambio», in quanto la menzione «per pezzi di ricambio» attesta oggettivamente che tali veicoli non erano più idonei, in linea di principio, ad essere riutilizzati in quanto tali, e che occorreva prendere in considerazione le circostanze oggettive in cui erano avvenute le operazioni di rivendita. Dall'altro, esso ha considerato che, per quanto riguarda i veicoli ridotti allo stato di rottame, essi non potevano neppure essere qualificati come «beni d'occasione», dal momento che non potevano essere utilizzati nuovamente avendo conservato le caratteristiche che possedevano allo stato nuovo e il loro impiego si limitava unicamente al recupero di qualche pezzo e dei materiali che lo compongono.

13 Poiché IT ha impugnato la sentenza d'appello dinanzi alla Cour de cassation (Corte di cassazione, Belgio), giudice del rinvio, quest'ultimo si chiede se l'interpretazione accolta dal giudice d'appello dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA sia corretta.

14 Ciò premesso, la Cour de cassation (Corte di cassazione) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che gli autoveicoli fuori uso che un'impresa di vendita di veicoli d'occasione e rottami abbia acquistato da persone di cui all'articolo 314 della direttiva, destinati a essere venduti "per pezzi di ricambio", senza che i pezzi ne siano stati smontati, costituiscono beni d'occasione ai sensi di detta disposizione».

Sulla questione pregiudiziale

15 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che autoveicoli definitivamente fuori uso, acquistati da un'impresa presso le persone di cui all'articolo 314 della direttiva IVA e destinati ad essere venduti «per pezzi di ricambio» senza che i pezzi siano stati asportati, costituiscono beni d'occasione ai sensi della prima delle disposizioni sopra citate.

16 In via preliminare, occorre precisare che sia dall'esposizione dei fatti sia dalla questione sollevata risulta che i veicoli acquistati da IT sono veicoli dismessi, vale a dire totalmente sinistrati, e che essi sono, pertanto, definitivamente fuori uso. Date siffatte circostanze e come emerge altresì dalla decisione di rinvio, tali veicoli possono essere rivenduti solo come rottami o per un successivo utilizzo dei pezzi che li compongono («rivendita per pezzi di ricambio») e non per essere riutilizzati come tali o per essere riparati, fermo restando che la questione sollevata dal giudice del rinvio si riferisce unicamente all'ipotesi della rivendita per pezzi di ricambio.

17 Fatta salva tale considerazione preliminare, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA, costituiscono «beni d'occasione» i «beni mobili materiali suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione».

18 A tal riguardo, la Corte ha dichiarato che tale nozione include 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 come tale o previa riparazione (v., in particolare, sentenza del 18 gennaio 2017, Sjelle Autogenbrug, C-747/15, EU:C:2017:20, punti 31 e 32).

19 Inoltre, la Corte ha altresì rilevato che l'applicazione del regime del margine non presuppone necessariamente un'identità tra il bene acquistato e il bene venduto. In particolare, la Corte ha confermato che tale regime si applicava alla rivendita di pezzi di ricambio prelevati dallo stesso soggetto passivo da un veicolo fuori uso da lui acquistato, in quanto un autoveicolo è composto da un insieme di pezzi che sono stati assemblati e che possono essere asportati e rivenduti, nello stato originario o previa riparazione (v., in particolare, sentenza del 18 gennaio 2017, Sjelle Autogenbrug, C-747/15, EU:C:2017:20, punti 36 e 37).

20 È vero che, a differenza della causa che ha dato luogo alla citata sentenza, la causa nel procedimento principale è caratterizzata dal fatto che il soggetto passivo-rivenditore non ha asportato i pezzi del veicolo definitivamente fuori uso da lui acquistato al fine di rivenderli egli stesso, ma ha rivenduto il veicolo come tale «per pezzi di ricambio», vale a dire ai fini di un successivo impiego dei pezzi di tale veicolo come pezzi di ricambio.

21 Tuttavia, come afferma in sostanza la Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, tale differenza non può indurre a ritenere che il ragionamento della Corte nella sentenza del 18

gennaio 2017, Sjelle Autogenbrug (C?471/15, EU:C:2017:20) non possa essere applicato a una situazione come quella in esame nel procedimento principale.

22 Invero, è importante tenere conto del fatto, rilevato al punto 16 della presente sentenza, che i veicoli acquistati da un soggetto passivo rivenditore come IT sono definitivamente fuori uso e quindi non possono essere rivenduti per essere riutilizzati nello stato originario o riparati. Poiché il veicolo stesso, in quanto bene mobile materiale, non è, per ipotesi, suscettibile di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione, ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA, occorre, al fine di determinare se tale veicolo possa essere considerato un bene d'occasione e beneficiare in tal modo del regime del margine, riferirsi unicamente agli elementi di tale veicolo che, nell'ambito di una rivendita da parte del soggetto passivo-rivenditore ad altre persone, sono suscettibili di un siffatto reimpiego.

23 Un'interpretazione in base alla quale un veicolo definitivamente fuori uso possa rientrare, in quanto bene d'occasione, nell'ambito di applicazione del regime del margine in quanto alcune sue parti costitutive sono suscettibili di reimpiego, è in linea con l'obiettivo di tale regime che, come risulta dal considerando 51 della direttiva IVA, è quello di evitare segnatamente la doppia imposizione che potrebbe derivare dal fatto che, da un lato, il prezzo di vendita di tali parti costitutive tiene già conto dell'IVA pagata a monte per l'acquisto del veicolo da parte di un persona rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 314 della direttiva in parola e, dall'altro, né tale persona né il soggetto passivo-rivenditore sono in grado di detrarre tale importo (v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2017, Sjelle Autogenbrug, C?471/15, EU:C:2017:20, punti 39 e 40 nonché giurisprudenza ivi citata).

24 Nel caso di specie, per verificare se i veicoli rivenduti da IT possano rientrare nell'ambito di applicazione del regime del margine, il giudice del rinvio dovrà accertarsi che, conformemente alla giurisprudenza ricordata al punto 18 della presente sentenza, tali veicoli contenevano ancora parti costitutive che conservavano le funzionalità che possedevano allo stato nuovo, in modo da poter essere riutilizzate come tali o previa riparazione.

25 Il giudice del rinvio dovrà inoltre verificare che detti veicoli non siano stati in realtà venduti per essere semplicemente distrutti o trasformati in un altro oggetto. Infatti, un veicolo le cui parti costitutive, che conservano le funzionalità che possedevano allo stato nuovo, non vengono prelevate dall'acquirente per essere riutilizzate come tali o previa riparazione, non rimarrebbe nel ciclo economico suo proprio e non può quindi beneficiare del regime del margine (v., in tal senso, sentenza dell'11 luglio 2018, E LATS, C?154/17, EU:C:2018:560, punto 34).

26 Nell'ambito di tale verifica, il giudice del rinvio dovrà prendere in considerazione tutte le circostanze oggettive in cui è avvenuta l'operazione di rivendita. Infatti, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, le nozioni utilizzate nella direttiva IVA sono di natura oggettiva e si applicano a prescindere dalle finalità e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (sentenza dell'11 luglio 2018, E LATS, C?154/17, EU:C:2018:560, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

27 Se è contrario agli obiettivi del sistema comune dell'IVA prendere in considerazione l'intenzione di un soggetto passivo che partecipa all'operazione, salvo casi eccezionali, il giudice del rinvio può invece prendere in considerazione elementi oggettivi quali la presentazione e lo stato dei veicoli, l'oggetto del contratto, il valore al quale tali veicoli sono stati venduti, il metodo di fatturazione o l'attività economica della persona che ha acquistato tali veicoli (v., in tal senso, sentenza dell'11 luglio 2018, E LATS, C?154/17, EU:C:2018:560, punti 36 e 37 e giurisprudenza ivi citata).

28 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel

senso che autoveicoli definitivamente fuori uso, acquistati da un'impresa presso le persone di cui all'articolo 314 della suddetta direttiva e destinati ad essere venduti «per pezzi di ricambio» senza che i pezzi siano stati da essi asportati, costituiscono beni d'occasione ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, di detta direttiva, qualora, da un lato, essi contengano ancora pezzi che conservano le funzionalità che possedevano allo stato nuovo in modo da poter essere riutilizzati come tali o previa riparazione e, dall'altro, venga accertato che tali veicoli sono rimasti nel ciclo economico loro proprio per effetto di un siffatto riutilizzo dei pezzi.

Sulle spese

29 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 (Ottava 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:

autoveicoli definitivamente fuori uso, acquistati da un'impresa presso le persone di cui all'articolo 314 della suddetta direttiva e destinati ad essere venduti «per pezzi di ricambio» senza che i pezzi siano stati da essi asportati, costituiscono beni d'occasione ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, di detta direttiva, qualora, da un lato, essi contengano ancora pezzi che conservano le funzionalità che possedevano allo stato nuovo in modo da poter essere riutilizzati come tali o previa riparazione e, dall'altro, venga accertato che tali veicoli sono rimasti nel ciclo economico loro proprio per effetto di un siffatto riutilizzo dei pezzi.

Firme

* Lingua processuale: il francese.