SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
1° aprile 2004 *

Nel procedimento C-320/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Regeringsrätten (Svezia) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Förvaltnings AB Stenholmen

e

Riksskatteverket,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 26 bis 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 febbraio 1994, 94/5/CE (GU L 60, pag. 16),

* Lingua processuale: lo svedese.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. P. Jann, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, dai sigg. A. Rosas (relatore) e S. von Bahr, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl
cancelliere: sig. R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Förvaltnings AB Stenholmen, dal sig. M. Ljungqvist, Verkställande direktör;

— per il Riksskatteverket, dal sig. L. Hamberg, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e L. Parpala, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 luglio 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con decisione 10 settembre 2002, pervenuta in cancelleria il 13 settembre seguente, il Regeringsrätten (Corte amministrativa suprema) ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 26 bis 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 febbraio 1994, 94/5/CE (GU L 60, pag. 16; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Le questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra la Förvaltnings AB Stenholmen (in prosieguo: la «Stenholmen»), società svedese la cui attività consiste nella gestione di scuole di equitazione nonché la compravendita di cavalli, e il Riksskatteverket (amministrazione nazionale delle imposte) in merito alla tassazione della vendita di cavalli addestrati.

Contesto normativo

3 L'art. 2 della sesta direttiva dispone che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

4 L'art. 5, n. 1, della sesta direttiva così dispone:

«Si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 L'art. 5, n. 2, della stessa direttiva elenca una serie di esempi di beni materiali. Esso non fa espresso riferimento agli animali.

6 Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, sub a), della sesta direttiva:

«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».

7 L'art. 26 bis, introdotto nella sesta direttiva dalla direttiva 94/5, introduce un regime particolare applicabile, segnatamente, ai beni d'occasione.

8 Come risulta dal terzo e quinto 'considerando' della direttiva 94/5, tale regime particolare è diretto ad evitare le doppie imposizioni e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi.

9 Al fine di realizzare tale obiettivo, l'art. 26 bis, parte B, della sesta direttiva dispone che l'IVA venga riscossa soltanto sull'utile realizzato dal soggetto passivo-rivenditore quando esso stesso ha acquistato il bene senza poter dedurre l'IVA a monte, vale a dire quando il bene gli è stato ceduto:

«— «da una persona che non sia soggetto passivo,

oppure

— da un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia esentata conformemente all'articolo 13, parte B, lettera c)

oppure

— da un altro soggetto passivo, [qualora] la cessione del bene da parte di quest'ultimo benefici della franchigia prevista all'articolo 24 e riguardi un bene d'investimento,

oppure

— da un altro soggetto passivo-rivenditore, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia stata assoggettata all'imposta sul valore aggiunto conformemente al presente regime particolare».

10 L'art. 26 bis, parte A, dà le seguenti definizioni:

«(...)

d) "*beni d'occasione*", i beni mobili 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;

e) "*soggetto passivo-rivenditore*", il soggetto passivo che, nel quadro della sua attività economica, acquista o utilizza ai fini della sua impresa o importa per rivenderli beni d'occasione e/o 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;

(...)».

11 L'art. 26 bis della sesta direttiva è stato trasposto in diritto svedese dal capitolo 9 a della mervärdeskattelagen (legge sull'IVA) (1994:200; in prosieguo: la «ML»).

Causa principale e questioni pregiudiziali

12 La Stenholmen intende acquistare puledri da soggetti privati, per addestrarli come cavalli da equitazione e poi rivenderli. Al fine di conoscere le conseguenze di tale attività sul piano fiscale, ha rivolto allo Skatterättsnämnden (commissione tributaria) la seguente questione:

«Se un cavallo acquistato come puledro non addestrato da un soggetto privato (che non sia l'allevatore) e rivenduto dopo il suo addestramento come cavallo da equitazione sia da considerarsi, al momento della rivendita, quale bene d'occasione, con conseguente applicabilità delle disposizioni in materia di imposizione sull'utile realizzato».

13 Con parere preliminare emesso il 12 novembre 2001 lo Skatterättsnämnden ha risposto negativamente. La motivazione di tale parere, quale riprodotta nell'ordinanza di rinvio, contiene in particolare le seguenti considerazioni:

«Dalla definizione della nozione di "bene d'occasione" si desume che il bene, oltre a essere già stato utilizzato, dev'essere idoneo al reimpiego, nel suo stato originario o previa riparazione. Sembra risultare da tale definizione che la natura di bene d'occasione dell'oggetto debba essere valutata all'atto dell'acquisto del bene stesso da parte del rivenditore. Si può ritenere inoltre che ciò derivi dalla disposizione che definisce la nozione di soggetto passivo-rivenditore. Il bene deve, in tal senso, essere rivenduto nello stesso stato in cui si trovava all'atto dell'acquisto ovvero — verosimilmente —, ove sia in cattivo stato e non possa quindi assolvere le tipiche funzioni che da esso ci si attende, dopo essere stato reso riutilizzabile mediante riparazione.

Sembra risultarne che il bene, prima della sua vendita, non può vedersi aggiungere, né può acquisire, durante il periodo in cui è in possesso del rivenditore, caratteristiche capaci di incidere sul suo valore in un modo che non sia quello della riparazione. Ciò dovrebbe valere a prescindere dal fatto che tali caratteristiche gli siano state aggiunte per effetto di processi biologici o altrimenti. Gli organismi viventi soggetti a crescita, siano essi animali o vegetali, subiscono nel corso di tutta la loro esistenza modificazioni che li portano ad assumere costantemente, in maggior o minor misura, nuove caratteristiche, capaci di incidere sul loro valore.

Occorre ricordare peraltro che, a prescindere dalla nozione di "beni d'occasione", non vi è alcun dubbio che i beni cui si riferisce il capitolo 9 a della ML sono oggetti inanimati che, ad esclusione di determinati oggetti da collezione, sono stati fabbricati. Analogamente, nella lingua corrente, la nozione di bene d'occasione tende ad essere riservata a tali oggetti e non ricomprende gli organismi viventi. Anche il termine "riparazione" fa pensare che si tratti di prodotti fabbricati, la cui funzionalità può essere ripristinata mediante riparazione.

Alla luce di tali considerazioni, nonché del fatto che, nel caso di specie, gli animali acquisiscono inoltre le qualità tipiche dei cavalli da equitazione, che precedentemente non avevano o, quanto meno, non avevano nella stessa misura al momento dell'acquisto da parte della società, lo Skatterättsnämnd ritiene che la rivendita dei cavalli non possa essere assimilata alla vendita di beni d'occasione».

14 Avverso tale parere preliminare la Stenholmen ha proposto ricorso dinanzi al Regeringsrätten. Il Riksskatteverket è intervenuto dinanzi a tale giudice per chiedere la conferma del parere preliminare impugnato.

15 Il Regeringsrätten, nella sua ordinanza di rinvio, dichiara che gli animali vivi sono beni ai sensi della normativa comunitaria in materia d'IVA. Si chiede tuttavia se sia possibile che animali vivi siano considerati beni d'occasione ai sensi della stessa normativa.

16 Il Regeringsrätten, ritenendo necessaria sul punto un'interpretazione del diritto comunitario, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un animale possa essere considerato un bene d'occasione.

In caso di soluzione affermativa di tale questione:

2) Se un animale acquistato da un soggetto privato (che non sia l'allevatore) e rivenduto dopo il suo addestramento per uno specifico utilizzo possa essere considerato un bene d'occasione».

Sulle questioni pregiudiziali

17 È opportuno esaminare le questioni congiuntamente.

Osservazioni presentate alla Corte

18 Tutte le parti riconoscono che gli animali sono beni ai sensi della sesta direttiva.

19 Per quanto riguarda la prima questione, la Stenholmen e la Commissione ritengono che un animale possa essere considerato un bene d'occasione, conformemente all'art. 26 bis della sesta direttiva, anche qualora sia stato acquistato da un privato (diverso dall'allevatore) e sia rivenduto dopo essere stato addestrato per un utilizzo specifico.

20 Esse rammentano la finalità del regime particolare applicabile ai beni d'occasione che è quella di evitare l'imposizione cumulativa e sottolineano che escludere gli animali dall'ambito di applicazione del regime comprometterebbe tale finalità. La Stenholmen precisa che i commercianti di animali risulterebbero sfavoriti rispetto ad altre categorie di commercianti che si occupano di altri beni d'occasione.

21 Per quanto riguarda la seconda questione, la Stenholmen e la Commissione ritengono che la qualità di bene d'occasione dipenda unicamente dai criteri sanciti dall'art. 26 bis, parte B, della sesta direttiva, vale a dire, sostanzialmente, dall'impossibilità di detrarre l'IVA a monte. Lo status di venditore o la futura utilizzazione dell'animale non dovrebbero essere presi in considerazione.

22 Il Riksskatteverket deduce in sostanza gli stessi argomenti già sviluppati dallo Skatterättsnämnden nella motivazione del suo parere preliminare. Esso sottolinea che la componente essenziale del valore della cessione futura di un cavallo rivenduto dopo essere stato addestrato per un utilizzo specifico è costituita dal processo di addestramento e che sarebbe economicamente iniquo, nonché contrario alla voluntas legis, assoggettare ad imposizione fiscale soltanto il valore economico creato nella fase finale del ciclo economico se il cavallo è stato acquistato da un privato o da qualunque altra persona che non sia soggetto passivo d'imposta.

Risposta della Corte

23 Va anzitutto sottolineato che, come risulta dalla sentenza 21 giugno 1988, causa 10/87, Tattersalls (Racc. pag. 3281), gli animali sono beni materiali ai sensi dell'art. 5 della sesta direttiva.

24 Occorre poi rilevare che nulla, nell'art. 26 bis della sesta direttiva, indica che il regime particolare applicabile alle cessioni di beni d'occasione non si applichi alle cessioni di animali come i cavalli.

25 Al contrario, come l'avvocato generale ha sottolineato al paragrafo 34 delle sue conclusioni, escludere tali cessioni dal regime particolare applicabile ai beni d'occasione contravverrebbe all'espressa voluntas legis di evitare la doppia tassazione, esplicitata nel terzo e quinto 'considerando' della direttiva 94/5. Infatti, assoggettare ad imposizione la cessione da parte di un soggetto passivo-rivenditore di un animale come un cavallo, acquistato da un privato e rivenduto dopo l'addestramento, sulla totalità del suo prezzo determinerebbe in via di principio una doppia imposizione poiché, qualunque sia la parte del prezzo imputabile all'addestramento, permarrebbe comunque una parte del prezzo corrispondente al prezzo d'acquisto che incorpora, nella quasi totalità dei casi, un importo d'IVA versato a monte dal privato senza che né costui né il soggetto passivo-rivenditore la possa dedurre.

26 Pertanto, l'interpretazione restrittiva proposta dal Riksskatteverket dei termini «nello stato originario o previa riparazione», che compaiono nella definizione dei beni d'occasione fornita dall'art. 26 bis, parte A, della sesta direttiva, non può essere accolta. In tale contesto, infatti, poco importa che l'aumento del valore di un siffatto animale non tragga origine da una «riparazione», in senso stretto, bensì, ad esempio, da un processo biologico o dall'addestramento dell'animale.

27 Occorre inoltre rilevare che il sistema comune d'IVA è diretto, in via di principio, a tassare il valore economico aggiunto nei diversi stadi del processo di produzione e di distribuzione, fino alla fase del consumo finale, da parte dei soggetti passivi che agiscono in quanto tali, ai sensi della sesta direttiva. È evidente che, in una situazione come quella della causa principale, sarebbe contrario a tale sistema tassare la totalità del prezzo di vendita richiesto dal soggetto passivo-rivenditore e non soltanto il valore economico aggiunto quando l'animale era in suo possesso.

28 Ne consegue che, contrariamente a quanto sostiene il Riksskatteverket, non è né economicamente iniquo né contrario alla volontà del legislatore comunitario assoggettare ad imposizione unicamente il valore economico aggiunto in quest'ultima fase del ciclo economico.

29 Dall'insieme delle suesposte considerazioni risulta che le questioni sollevate devono essere risolte nel modo seguente:

— l'art. 26 bis della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che gli animali vivi possono essere considerati beni d'occasione ai sensi di tale disposizione;

— può quindi essere considerato un bene d'occasione ai sensi della detta disposizione un animale acquistato da un privato (diverso dall'allevatore) e rivenduto dopo essere stato addestrato per un utilizzo specifico.

Sulle spese

30 Le spese sostenute dalla Commissione, che ha presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Regeringsrätten con ordinanza 10 settembre 2002, dichiara:

1) **L'art. 26 bis 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 14 febbraio 1994, 94/5/CE, dev'essere interpretato nel senso che gli animali vivi possono essere considerati beni d'occasione ai sensi di tale disposizione.**

2) **Può quindi essere considerato un bene d'occasione ai sensi della detta disposizione un animale acquistato da un privato (diverso dall'allevatore) e rivenduto dopo essere stato addestrato per un utilizzo specifico.**

Jann Rosas von Bahr

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 1° aprile 2004.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

V. Skouris