SENTENZA DELLA CORTE
10 luglio 1985 *

Nella causa 16/84,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico sig. D. Gilmour, in qualità di agente, assistito dall'avv. H. J. Bronkhorst, patrocinante dinanzi allo Hoge Raad dei Paesi Bassi, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso il sig. G. Kremlis, membro del suo ufficio legale, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Regno dei Paesi Bassi, rappresentato dal sig. A. Bos, consigliere giuridico f.f. presso il ministero degli affari esteri, in qualità di agente, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso la sede della propria ambasciata, 5, rue C.-M. Spoo,

convenuto,

causa avente ad oggetto la dichiarazione del fatto che il regno dei Paesi Bassi, non avendo adottato entro i termini stabiliti le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative necessarie per conformarsi a quanto disposto dall'art. 11 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 d'affari — sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), è venuto meno ad un obbligo ad esso incombente in forza del trattato CEE,

LA CORTE,

composta dai signori Mackenzie Stuart, presidente, G. Bosco e O. Due, presidenti di sezione, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, R. Joliet e T. F. O'Higgins, giudici,

avvocato generale: M. Darmon
cancelliere: P. Heim

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 marzo 1985,

ha pronunziato la seguente

* Lingua processuale: l'olandese.

SENTENZA

(Parte « In fatto » non riprodotta)

In diritto

1 Con atto depositato in cancelleria il 18 gennaio 1984, la Commissione delle Comunità europee ha proposto a questa Corte, in forza dell'art. 169 del trattato CEE, un ricorso inteso a far dichiarare che il regno dei Paesi Bassi, non avendo adottato entro i termini stabiliti le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative necessarie per conformarsi a quanto disposto dall'art. 11 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 d'affari — sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo « la sesta direttiva »), è venuto meno ad un obbligo ad esso incombente in forza del trattato.

2 Più precisamente, la Commissione fa carico al regno dei Paesi Bassi di aver mantenuto in vigore l'art. 8, 3° comma, della « Wet op de omzetbelasting 1968 » (legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari). Detta disposizione riguarda la base imponibile in caso di vendita di un bene mobile con ritiro di un bene della stessa specie e stabilisce che, in determinati casi, il valore del bene ritirato non è compreso nel corrispettivo che dev'essere pagato dall'acquirente.

3 La Commissione sostiene che questa disposizione è incompatibile con l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, secondo cui la base imponibile è rappresentata da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare da parte dell'acquirente o di un terzo per la cessione considerata.

4 Si deve ricordare che la reimmissione di un bene d'occasione nel circuito commerciale ha già costituito oggetto di varie proposte a livello comunitario. Ad esempio, la proposta di sesta direttiva (GU 1973, C 80, pag. 1) conteneva una disposizione intesa ad alleggerire l'imposizione dei beni d'occasione allo scopo di non penalizzare taluni commerci. Poiché questa disposizione non veniva approvata dal Consiglio, l'art. 32 della sesta direttiva prevede che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, avrebbe adottato, entro il 31 dicembre 1977, il regime comunitario d'imposizione da applicare, fra l'altro, nel settore dei beni

d'occasione e che, finché non sarà applicato questo regime comunitario, gli Stati membri che, al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva, applicano un regime particolare in tale settore possono mantenerlo in cifre. L'11 gennaio 1978, la Commissione ha presentato al Consiglio una proposta di settima direttiva (GU C 26, pag. 2), che prevede regimi comuni di imposta sul valore aggiunto da applicare nel settore considerato, ma tale proposta non ha ancora avuto seguito.

5 Rispondendo alla lettera di messa in mora inviatagli dalla Commissione il 23 febbraio 1981, il governo olandese ha sostenuto, in una lettera del 4 giugno 1981, che la disposizione controversa costituisce un regime particolare vigente per i beni usati, che, a norma del suddetto art. 32 della sesta direttiva, può continuare ad essere applicato. Lo stesso governo si dichiarava tuttavia disposto a prendere in considerazione modifiche al fine di ravvicinare il regime olandese ai regimi comuni quali risultano dalla proposta di settima direttiva.

6 Nel parere motivato emesso l'11 gennaio 1983, la Commissione contestava che l'art. 32 della sesta direttiva consenta l'applicazione di un regime particolare alla vendita di un bene nuovo, in cui il pagamento avvenga in parte mediante cessione di un bene usato. Quanto alla possibilità, menzionata nella lettera del governo olandese, di modificare il regime vigente nei Paesi Bassi, la Commissione rispondeva che essa non avrebbe potuto « accettare che la cessazione di un'infrazione esistente venga subordinata a condizioni accessorie in relazione ad un problema che, pur essendo connesso, è tuttavia diverso ».

7 Il 24 febbraio 1983, il ministero olandese delle finanze inviava una lettera ad un funzionario della Commissione che faceva parte, a quell'epoca, del gabinetto del commissario olandese. In questa lettera il ministero cercava fra l'altro di dimostrare, in base ad esempi in cifre, che il regime olandese porta in pratica agli stessi risultati dei regimi contemplati dalla proposta di settima direttiva; il ministero ribadiva inoltre che il governo olandese era disposto a procedere ad un adeguamento di portata ancor maggiore a detti regimi; esso comunicava infine al destinatario della lettera che un colloquio con un funzionario del servizio competente della Commissione aveva avuto come conseguenza il fatto che il punto di vista olandese sarebbe stato nuovamente esaminato dalla Commissione e che, nel frattempo, era sospeso il termine di due mesi stabilito nel parere motivato per l'adozione dei

provvedimenti necessari. È accertato che detta lettera è pervenuta al servizio competente della Commissione, ma che è rimasta senza risposta.

Sulla ricevibilità

8 Riferendosi alla suddetta lettera del 24 febbraio 1983, il governo olandese sostiene che, in base ai contatti avuti con funzionari della Commissione, esso poteva legittimamente ritenere che il termine di due mesi, fissato nel parere motivato, fosse sospeso fino alla conclusione dell'esame, da parte della Commissione, degli esempi in cifre presentati dallo stesso governo. Questo si chiede se, stando così le cose, sia stata rispettata la condizione posta dall'art. 169, secondo cui può essere proposto ricorso soltanto se lo stato destinatario del parere motivato non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione.

9 La Commissione oppone che i propri funzionari non hanno dato alcuna assicurazione circa l'interruzione del termine di cui trattasi e che, comunque, non erano competenti in proposito. Secondo la Commissione, la lettera del ministero olandese delle finanze, che non le era stata indirizzata ufficialmente e non conteneva alcun elemento nuovo, non richiedeva alcuna risposta.

10 In proposito si deve osservare che la Commissione, omettendo di reagire alla lettera del 24 febbraio 1983 dalla quale risultava chiaramente che il governo olandese era convinto del fatto che il termine fissato nel parere motivato era stato sospeso, ha contribuito essa stessa a creare tale malinteso. Tuttavia, una siffatta omissione, per quanto deprecabile, non è di per sé sufficiente per viziare il procedimento di cui all'art. 169. Questo articolo stabilisce espressamente che il termine è fissato dalla Commissione, ed è perciò questa istituzione, in quanto tale, che deve stabilire se la domanda di uno Stato membro relativa alla sospensione di detto termine possa o meno essere accolta. Ne consegue che il governo di uno Stato membro non è legittimato a ritenere, unicamente in base a contatti avuti con funzionari della Commissione o in base al fatto che questa non abbia risposto a lettere ch'esso le abbia inviato, che il termine fissato nel parere motivato sia sospeso. Inoltre, il governo olandese non ha sostenuto, né tantomeno provato, che il malinteso sorto in proposito abbia limitato, in qualunque modo, la sua possibilità di difendersi contro il ricorso.

11 Il ricorso dev'essere quindi considerato ricevibile.

Nel merito

12 La Commissione sostiene che il valore di un bene accettato in pagamento dal fornitore di un altro bene rientra nel corrispettivo che il fornitore ottiene dall'acquirente per il bene fornito. Secondo l'art. 11 della sesta direttiva, questo valore fa quindi parte della base imponibile del bene fornito. L'art. 32 riguarderebbe regimi particolari da applicare ai beni d'occasione e non consentirebbe affatto di derogare alle norme riguardanti la base imponibile di un bene nuovo. D'altra parte, una siffatta deroga non sarebbe consentita da alcuna delle disposizioni proposte dalla Commissione per creare regimi comuni d'imposizione per i beni d'occasione. In contrasto con tali proposte, il regime olandese non avvantaggerebbe tanto l'acquirente finale del bene d'occasione quanto l'acquirente del bene nuovo, che godrebbe direttamente, secondo tale regime, di una riduzione dell'IVA.

13 Secondo il governo olandese, il regime attualmente in vigore nei Paesi Bassi persegue per l'appunto lo scopo contemplato dall'art. 32 della sesta direttiva e dalle proposte presentate dalla Commissione al Consiglio. Detto governo avrebbe dimostrato, mediante esempi in cifre, che l'applicazione di tale regime porta in pratica esattamente agli stessi risultati dei regimi proposti dalla Commissione. In realtà, il ricorso in esame sarebbe unicamente basato su un'interpretazione formalistica dell'art. 11 della sesta direttiva. Se tale ricorso venisse accolto, il regno dei Paesi Bassi sarebbe costretto ad abolire qualsiasi regime particolare per l'imposizione dei beni d'occasione, il che sarebbe in contrasto con le finalità del suddetto art. 32 e delle proposte presentate dalla stessa Commissione. In particolare nel settore automobilistico, aumenterebbe il numero di forniture dirette tra consumatori a scapito dei commercianti del ramo.

14 Per risolvere questa controversia, è opportuno esaminare più da vicino le difficoltà che il sistema dell'IVA, quale risulta dalle norme generali delle direttive comunitarie, presenta per il commercio di beni d'occasione, nonché i vari provvedimenti proposti o già adottati per superare tali difficoltà.

15 Il principio del sistema comune in materia di IVA consiste, a norma dell'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227 (GU n.71, del 14.4.1967, pag. 1301), nell'applicare ai beni ed ai servizi, fino allo stadio del commercio al dettaglio compreso, un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero dei passaggi avvenuti nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione. Tuttavia, ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo. Per i beni, il fatto generatore dell'imposta è costituito dalla cessione del bene effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, e solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'imposta cui le merci sono già state assoggettate a monte.

16 Ne consegue che in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione il bene è, di fatto, gravato dall'imposta soltanto in base al valore aggiunto in quella fase. Ora, una volta giunto al consumatore finale che non sia un soggetto passivo, il bene resta gravato dall'IVA per un importo proporzionale al prezzo che detto consumatore ha pagato al proprio fornitore.

17 Qualora, in seguito, il consumatore ceda il bene ad un altro consumatore che non sia soggetto passivo, questa operazione non dà luogo né ad imposizione, né a detrazione. Qualora il consumatore ceda il bene ad un commerciante che sia soggetto passivo, questa cessione non dà luogo neppur essa ad imposizione, ma all'atto della rivendita da parte del soggetto passivo viene riscossa l'IVA per un importo proporzionale al prezzo di rivendita, senza che il soggetto passivo abbia diritto a qualsiasi detrazione dell'IVA cui il bene sia stato già assoggettato a monte.

18 I beni d'occasione che vengano reimmessi nel circuito commerciale sono quindi colpiti ancora una volta dall'imposta, mentre i beni d'occasione che passano direttamente da un consumatore all'altro restano gravati unicamente dall'imposta riscossa in occasione della prima vendita ad un consumatore che non sia soggetto passivo. In particolare nel caso di aliquota elevata dell'IVA, tale differenza di trattamento ha l'effetto di falsare la concorrenza tra le vendite dirette da un consumatore all'altro e le operazioni effettuate seguendo il normale circuito commerciale; vengono così danneggiati i settori commerciali per i quali le operazioni relative ai beni d'occasione sono di grande importanza, come fra l'altro il settore automobilistico.

19 L'art. 32 della sesta direttiva prevede la futura adozione, da parte del Consiglio, di un regime comune inteso ad evitare tale distorsione di concorrenza e, in attesa dell'applicazione di un siffatto regime comune, la stessa norma consente il mantenimento in vigore dei regimi nazionali esistenti che perseguano lo stesso scopo.

20 Da parte sua, la Commissione ha dato seguito all'art. 32 della sesta direttiva presentando al Consiglio la propria proposta di settima direttiva, in cui venivano indicati due metodi per giungere al risultato voluto. Per i beni d'occasione in generale, la proposta prevede che la base imponibile, nel caso di cessione da parte di un soggetto passivo-rivenditore di un bene acquistato da persona non soggetta all'imposta, è costituita da una percentuale forfettaria del prezzo di rivendita, percentuale che si considera corrispondente al valore aggiunto dal soggetto passivo-rivenditore. Per taluni beni d'occasione aventi particolare importanza per il commercio, come fra l'altro per le autovetture, la proposta contempla un regime che porta a risultati più precisi. Secondo tale regime, la rivendita dà diritto al soggetto passivo-rivenditore ad una detrazione calcolata in base al prezzo pagato per l'acquisto da persona non soggetta all'imposta. I due regimi proposti hanno quindi in comune il fatto che è al momento della rivendita che si tiene conto della parte residua dell'IVA già riscossa sul bene d'occasione.

21 Nel regime olandese si tiene già conto di questa parte residua al momento dell'acquisto sotto forma di ritiro del bene d'occasione da parte del soggetto passivo. Soltanto in apparenza, infatti, questo regime porta ad una riduzione della base imponibile per il bene nuovo. La riduzione è esattamente proporzionale al prezzo pagato dal soggetto passivo per il bene d'occasione da lui acquistato da persona non soggetta all'imposta e costituisce, in realtà, una compensazione della parte residua dell'IVA già riscossa sul bene d'occasione. Questo bene, poiché fruisce quindi di uno sgravio già in occasione del suo acquisto da parte del soggetto passivo-rivenditore, può essere gravato in modo del tutto normale in occasione della rivendita, senza che ciò venga a falsare la concorrenza rispetto alle vendite dirette fra consumatori.

22 In proposito è irrilevante che, da un punto di vista formale, questa compensazione si risolva direttamente in un vantaggio per l'acquirente del bene nuovo, che è anche il venditore del bene d'occasione, mentre, nei regimi proposti dalla Commissione, la riduzione dell'imposta in occasione della rivendita si risolve in un vantaggio diretto per l'acquirente, non soggetto ad imposta, del bene d'occasione. Come

risulta dagli esempi in cifre presentati dal governo olandese, i prezzi convenuti fra le parti nelle due operazioni relative a detto bene tenderanno ad adeguarsi al regime applicato, in modo da pervenire, in generale, agli stessi risultati tanto per le tre parti interessate a queste operazioni, quanto per il fisco; le sole differenze riguardano il momento in cui il bene d'occasione fruisce dello sgravio della parte residua dell'IVA e la composizione dei prezzi. Così pure, i regimi esaminati hanno tutti e tre l'effetto di ristabilire la neutralità per quanto riguarda la concorrenza tra le vendite dirette fra consumatori e le operazioni effettuate attraverso il circuito commerciale.

23 È quindi in base a queste constatazioni che si deve stabilire se, come sostiene la Commissione, il regime olandese costituisca una deroga all'art. 11 della sesta direttiva, deroga che non potrebbe essere giustificata dall'art. 32 della direttiva stessa. Da quanto precede risulta che il suddetto regime non è affatto inteso a sottrarre all'imposta una parte di quanto il soggetto passivo-rivenditore ha ottenuto come corrispettivo per la cessione del bene nuovo, né ha un effetto del genere. Il regime olandese ha invece lo scopo e l'effetto di compensare la parte residua dell'IVA già riscossa sul bene d'occasione accettato in pagamento, al fine di poter assoggettare detto bene, al momento della rivendita, al sistema generale dell'IVA. Ne consegue che, in via di principio, il regime olandese è coperto, dato il suo scopo ed i suoi effetti, dall'art. 32 della sesta direttiva e non dà luogo ad alcuna violazione dell'art. 11 della direttiva stessa.

24 La Commissione ha formulato talune altre censure nei confronti del regime olandese. Questo non riguarderebbe tutti i beni usati che un soggetto passivo acquisti da persona non soggetta all'imposta a scopo di rivendita; esso si estenderebbe in teoria, e forse anche in pratica, all'accettazione in pagamento di un bene nuovo e porterebbe ad una riduzione del gettito dell'IVA e quindi ad una diminuzione delle risorse proprie delle Comunità, qualora il bene venga rivenduto ad un prezzo inferiore a quello di acquisto.

25 Nell'ambito della presente causa non è necessario esaminare le suddette censure. Precisamente su tali punti il governo olandese si è dichiarato disposto, nella fase precontenziosa del procedimento, a prendere in considerazione adeguamenti del regime, possibilità che la Commissione ha categoricamente esclusa. La Commissione non può quindi richiamarsi a questi aspetti della normativa olandese ai fini

del presente procedimento. Quanto all'argomento che la Commissione ha sollevato per la prima volta rispondendo ad un quesito della Corte e secondo cui l'art. 32 della sesta direttiva vieterebbe qualsiasi modifica dei regimi nazionali esistenti, si deve ritenere che ciò non può valere per adeguamenti che abbiano l'unico scopo di rendere un regime nazionale pienamente conforme al suddetto articolo, lasciando del tutto impregiudicati i principi del regime quale veniva applicato dallo Stato membro considerato al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva.

26 Ne consegue che il ricorso della Commissione dev'essere respinto in ogni suo capo.

Sulle spese

27 A norma dell'art. 69, § 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese. La ricorrente è rimasta soccombente; le spese vanno quindi poste a suo carico.

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce:

1) Il ricorso è respinto.

2) Le spese sono poste a carico della Commissione.

Mackenzie Stuart Bosco Due Koopmans

Everling Bahlmann Galmot Joliet O'Higgins

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo, il 10 luglio 1985.

Il cancelliere

P. Heim

Il presidente

A. J. Mackenzie Stuart