SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

8 dicembre 2005 *

Nel procedimento C-280/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Vestre Landsret (Danimarca) con decisione 25 giugno 2004, pervenuta in cancelleria il 29 giugno 2004, nella causa

Jyske Finans A/S

contro

Skatteministeriet

in presenza di:

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

* Lingua processuale: il danese.

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský, (relatore), J.-P. Puissochet, S. von Bahr e U. Lõhmus, giudici,

avvocato generale: sig. L.A. Geelhoed
cancelliere: sig. H. von Holstein, cancelliere aggiunto,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 7 luglio 2005,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Jyske Finans A/S, dal sig. E. Malberg, advokat;

— per la Nordania Finans A/S e la BG Factoring A/S, dai sigg. H. Severin Hansen e T.K. Kristjansson Plesner, advokaterne;

— per il governo danese, dal sig. J. Molde, in qualità di agente, assistito dal sig. P. Biering, advokat;

— per il governo greco, dalla sig.ra I. Pouli e dal sig. V. Kyriazopoulos, in qualità di agenti;

— per il governo polacco, dal sig. J. Pietras, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra L. Ström van Lier e dal sig. T. Fich, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 settembre 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 13, parte B, lett. c), e 26 bis, parte A, lett. e), 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 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la società Jyske Finans A/S (in prosieguo: la «Jyske Finans») e lo Skatteministeriet (Ministero danese delle Imposte e delle Accise) a proposito dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») richiesta alla detta società a titolo delle sue operazioni di rivendita di veicoli acquistati d'occasione.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

4 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della detta direttiva individua come base imponibile, per tali cessioni di beni, tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

5 L'art. 13, parte B, della stessa direttiva stabilisce quanto segue:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

c) (...) le forniture di beni il cui acquisto o la cui destinazione erano stati esclusi dal diritto alla deduzione conformemente alle disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 6;

(...)».

6 Ai sensi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva:

«Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto (...).

Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva».

7 L'art. 26 bis della sesta direttiva, introdotto dall'art. 1, n. 3, della direttiva 94/5, stabilisce un regime particolare dell'IVA applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione. In forza di tale art. 26 bis, le cessioni dei detti beni effettuate da un soggetto passivo-rivenditore sono assoggettate ad imposta solo limitatamente all'utile realizzato, ossia alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene ceduto ed il prezzo d'acquisto.

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

9 L'art. 26 bis, parte A, lett. e), della sesta direttiva definisce il soggetto passivo-rivenditore come «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».

La normativa nazionale

10 L'art. 8, n. 1, della legge sull'IVA (momslov), come modificata dalla legge 18 maggio 1994, n. 375, e dalla legge di modifica 21 dicembre 1994, n. 1114 (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così recita:

«Costituisce cessione a titolo oneroso la vendita di elementi del patrimonio aziendale qualora, in particolare, all'atto dell'acquisto o della produzione di un elemento dell'azienda, diano luogo a diritto a deduzione totale o parziale».

11 Ai sensi dell'art. 13, n. 2, della legge sull'IVA:

«La cessione di beni utilizzati esclusivamente nell'ambito di un'impresa esentata dall'IVA a norma del n. 1 del presente articolo, o di beni il cui acquisto o la cui destinazione sono stati esclusi dal diritto a deduzione conformemente alle disposizioni del capo 9, è esente da IVA».

12 L'art. 42, n. 1, punto 7, del capo 9 della detta legge dispone che le imprese non possono dedurre l'imposta a monte vertente «sull'acquisto e sull'uso di autoveicoli per il trasporto di non più di 9 persone, fatte salve le disposizioni dei nn. 4, 6 e 7».

13 Il n. 6 del detto art. 42 così recita:

«Le imprese che operano nel settore del commercio o della locazione di autoveicoli, o che gestiscono autoscuole, possono, nonostante quanto disposto al n, 1, punto 7, dedurre l'imposta sugli acquisti (...) destinati a tali attività».

14 Il capo 17 della stessa legge recepisce le disposizioni della direttiva 94/5 relative al regime particolare applicabile, tra l'altro, nel settore dei beni d'occasione.

15 Nel detto capo17, l'art. 69, n. 1, stabilisce quanto segue:

«Le imprese che acquistano, per rivenderli, tra l'altro, beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato, possono, nell'ambito della rivendita, assolvere l'imposta sui detti beni in conformità alle disposizioni del presente capo».

La causa principale e le questioni pregiudiziali

16 La Jyske Finans svolge un'attività di leasing di autoveicoli. Per svolgere detta attività essa acquista o veicoli nuovi o veicoli d'occasione. Per quanto riguarda questi ultimi, l'acquisto è realizzato senza possibilità di dedurre l'IVA compresa nel prezzo, in quanto i venditori, ai sensi della normativa nazionale, non hanno potuto dichiarare l'IVA sul prezzo del veicolo.

17 Tra il 1° gennaio 1999 ed il 31 maggio 2001, la Jyske Finans, al termine del leasing, ha rivenduto 145 veicoli che erano stati acquistati d'occasione. Le autorità fiscali danesi, nel maggio 2001, le hanno richiesto il pagamento dell'IVA a loro avviso dovuta su tali rivendite, per un importo pari a DKK 2 236 413 (ossia circa euro 299 500).

18 La Jyske Finans ha contestato tale debito dinanzi al Vestre Landsret, affermando che il suo pagamento darebbe luogo ad una doppia imposizione, in quanto essa non ha potuto esercitare il diritto a deduzione per l'IVA che rimane incorporata nel prezzo di acquisto dei veicoli d'occasione e che non viene dichiarata. Ha sostenuto che la decisione dell'amministrazione fiscale non trova fondamento legale nella legge sull'IVA ed è contraria alla sesta direttiva. Le società Nordania Finans A/S e BG Factoring A/S sono intervenute nel procedimento a sostegno della Jyske Finans.

19 Il Vestre Landsret ha ritenuto che la causa principale vertesse su due questioni: da una parte, se l'obbligo d'imposizione fosse contrario all'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva e, dall'altra, se la Jyske Finans avesse il diritto di avvalersi del regime particolare d'imposizione, sull'utile, delle vendite di beni d'occasione, previsto dall'art. 26 bis della stessa direttiva. Esso ha ritenuto che la definizione della controversia di cui alla causa principale dipendesse dall'interpretazione di tali due disposizioni della direttiva. Pertanto, il Vestre Landsret ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il combinato disposto dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva (...) e degli artt. 2, n. 1 e 11, parte A, n. 1, lett. a), debba essere interpretato nel senso che tali disposizioni ostano a che uno Stato membro mantenga una situazione giuridica derivante dalla sua legge sull'IVA secondo la quale un soggetto passivo che ha inserito in larga misura nel proprio patrimonio professionale beni di investimento sia, a differenza dei commercianti di autovetture d'occasione e di altri operatori economici che vendono autoveicoli d'occasione, assoggettato ad

IVA sulla vendita dei detti beni di investimento, anche se il bene è stato acquistato presso soggetti passivi che non hanno dichiarato l'imposta sul prezzo del bene, di modo che, all'atto dell'acquisto del bene, era escluso il diritto a deduzione dell'imposta.

2) Se l'art. 26 bis, (...) parte A, lett. e), della sesta direttiva (...) debba essere interpretato nel senso che con il concetto di "soggetto passivo-rivenditore" debba intendersi solo una persona la cui attività principale consiste nell'acquisto e nella vendita di veicoli d'occasione, qualora i beni d'occasione di cui trattasi siano stati acquistati al fine di ottenere un profitto economico con la rivendita, come unico — o principale — scopo dell'acquisto, ovvero se con il detto concetto debba anche intendersi la persona che normalmente rivende tali beni alla fine della locazione quale aspetto accessorio dell'attività economica complessiva incentrata sul leasing, nelle circostanze sopra descritte».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

20 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva vadano interpretate nel senso che l'esenzione dall'IVA da esse prevista per le cessioni di beni il cui acquisto era stato escluso dal diritto a deduzione ex art. 17, n. 6, di tale direttiva osti ad una normativa nazionale che assoggetta ad IVA le operazioni con cui un soggetto passivo rivende, dopo averli destinati alla sua azienda, beni il cui acquisto presso soggetti passivi che non hanno potuto dichiarare l'IVA non aveva, di conseguenza, conferito il diritto a deduzione.

21 Occorre preliminarmente ricordare che i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui all'art. 13 della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui, ex art. 2 della detta direttiva, l'IVA è riscossa per ogni cessione di beni o prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (v., in particolare, sentenze 20 novembre 2003, causa C-8/01, Taksatorringen, Racc. pag. I-13711, punto 36, e 3 marzo 2005, causa C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Racc. pag. I-1527, punto 29).

22 È d'uopo altresì rammentare che, ai sensi dell'art. 17, n. 6, della sesta direttiva, gli Stati membri possono mantenere in essere la propria legislazione in materia di esclusione del diritto alla deduzione esistente alla data di entrata in vigore della stessa direttiva, fino a quando il Consiglio non adotti le disposizioni previste dal detto articolo (v. sentenza 14 giugno 2001, causa C-345/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-4493, punto 19).

23 Dato che il Consiglio non ha adottato alcuna delle proposte presentategli dalla Commissione ai sensi dell'art. 17, n. 6, primo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri possono mantenere in vigore la propria legislazione esistente in materia di esclusione dal diritto a deduzione dell'IVA fino a quando il legislatore comunitario non stabilisca un regime comunitario delle esclusioni realizzando, in tal modo, la graduale armonizzazione delle normative nazionali in materia di IVA (sentenza Commissione/Francia, cit., punto 20). Allo stato attuale, il diritto comunitario non prevede alcuna disposizione che elenchi le spese escluse dal diritto a deduzione dell'IVA.

24 L'esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva può essere quindi riferita esclusivamente alle cessioni di beni il cui acquisto è escluso dal diritto a deduzione in forza della normativa nazionale. In proposito, i termini in cui è redatto tale articolo non possono in alcun modo essere interpretati in modo da consentire di evitare che un soggetto passivo che non può avvalersi di tale esclusione si trovi in situazione di doppia imposizione.

25 Se una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale prevede che le imprese esercenti attività di locazione di autoveicoli possano dedurre l'imposta sugli acquisti destinati a tale attività, ne consegue che l'acquisto di un veicolo da parte di un'impresa di tal genere, ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva non è escluso dal diritto a deduzione conformemente all'art. 17, n. 6, della detta direttiva. La rivendita di tale veicolo, quindi, non può essere annoverata tra le cessioni che godono dell'esenzione prevista dal detto art. 13, parte B, lett. c). Il fatto che tale acquisto non conferisca il diritto a deduzione in quanto, come nella causa principale, viene concluso con venditori che a loro volta non hanno potuto, ai sensi della normativa nazionale, dedurre l'imposta a monte vertente sul loro acquisto di veicoli e quindi non hanno dichiarato l'IVA a valle non influisce sulla qualificazione di tale acquisto per l'applicazione dello stesso art. 13.

26 Occorre pertanto risolvere la prima questione dichiarando che le disposizioni dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva vanno interpretate nel senso che non ostano ad una normativa nazionale che assoggetta ad IVA le operazioni con cui un soggetto passivo, dopo averli destinati alla sua attività, rivende beni il cui acquisto non è stato escluso dal diritto a deduzione conformemente all'art. 17, n. 6, della detta direttiva, anche quando il detto acquisto, concluso con soggetti passivi che non hanno potuto dichiarare l'IVA, non aveva di conseguenza conferito il diritto a deduzione.

Sulla seconda questione

27 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se un soggetto passivo che, nell'esercizio ordinario delle sue attività, rivende veicoli che aveva acquistato d'occasione per destinarli alla sua attività di leasing, possa essere considerato «soggetto passivo-rivenditore» ai sensi dell'art. 26 bis della sesta direttiva.

28 Tale articolo, stabilito dalla direttiva 94/5, introduce un regime particolare d'imposizione sull'utile realizzato dal soggetto passivo-rivenditore in occasione della cessione di beni d'occasione, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione.

29 Va ricordato che le disposizioni dell'art. 26 bis, parte A, lett. e), della sesta direttiva definiscono il soggetto passivo-rivenditore come 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.

30 Diverse versioni della sesta direttiva, compresa quella inglese, possono indurre a ritenere che l'espressione «per rivenderli» si riferisca solo al verbo «importa» che la precede immediatamente. Si potrebbe quindi ammettere che, per quanto riguarda le operazioni di acquisto, che sono le uniche in esame nella causa principale, il testo della sesta direttiva non richiede che, per rientrare nella definizione di soggetto passivo-rivenditore, l'interessato abbia avuto, al momento dell'acquisto del bene d'occasione, l'obiettivo di rivenderlo. Pertanto, nulla consentirebbe di escludere dall'ambito d'applicazione di tale definizione una società di leasing la quale, come la Jyske Finans, acquista, nell'ambito della sua attività economica, beni d'occasione.

31 Al riguardo occorre ricordare che, per costante giurisprudenza, le norme comunitarie devono essere interpretate ed applicate in modo uniforme alla luce delle versioni vigenti in tutte le lingue della Comunità (v., in questo senso, in particolare, sentenze 5 dicembre 1967, causa 19/67, Van der Vecht, Racc. pag. 407, in particolare pag. 418; 17 luglio 1997, causa C-219/95 P, Ferriere Nord/Commissione, Racc. pag. I-4411, punto 15, e 29 aprile 2004, causa C-371/02, Björnekulla Fruktindustrier, Racc. pag. I-5791, punto 16). In caso di disparità tra le diverse versioni linguistiche di un testo comunitario, la disposizione di cui è causa deve essere intesa in funzione del sistema e della finalità della normativa di cui essa fa parte (v. sentenze 9 marzo 2000, causa C-437/97, EKW e Wein & Co, Racc. pag. I-1157, punto 42, e 1° aprile 2004, causa C-1/02, Borgmann, Racc. pag. I-3219, punto 25).

32 Dal secondo, terzo e quinto 'considerando' della direttiva 94/5 si evince che il legislatore comunitario ha inteso realizzare una certa armonizzazione dei regimi, alquanto differenti, vigenti all'epoca negli Stati membri in materia d'imposizione applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione, per evitare doppie imposizioni e distorsioni della concorrenza, sia all'interno dei detti Stati membri sia nei loro rapporti reciproci. Di conseguenza, interpretare l'espressione «per rivenderli» come riferita esclusivamente alle operazioni d'importazione sarebbe contrario all'obiettivo generale che si era posto il legislatore comunitario di istituire un regime uniforme nel settore dei beni d'occasione e degli oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione. Pertanto, la detta espressione deve essere considerata come facente riferimento anche alle operazioni di acquisto o di impiego per le esigenze dell'impresa.

33 Occorre quindi capire se la sesta direttiva, quando si riferisce al soggetto passivo-rivenditore che acquista beni d'occasione «per rivenderli», riguardi solo il soggetto passivo che si limita ad effettuare, dopo l'acquisto, operazioni di carattere essenzialmente tecnico di preparazione dei veicoli per poi procedere direttamente ed immediatamente alla loro rivendita, o se essa riguardi anche un soggetto passivo che svolge attività di locazione di veicoli prima di procedere alla loro rivendita. Siffatta attività di locazione è infatti, quanto alla sua finalità, indipendente dall'operazione di rivendita, che può avvenire anche a lungo termine, o persino non avvenire, tenuto conto dei rischi che comporta la locazione di veicoli, come l'usura o la distruzione. In altri termini, occorre capire se nella definizione di soggetto passivo-rivenditore rientra anche una situazione, come quella della causa principale, in cui per il soggetto passivo interessato, al momento dell'operazione d'acquisto del bene d'occasione, la rivendita non costituisce l'obiettivo principale, bensì solo secondario e accessorio a quello della locazione.

34 Si deve ricordare che, per delimitare la portata di una disposizione di diritto comunitario, bisogna tener conto allo stesso tempo del suo dettato, del suo contesto e delle sue finalità (v. sentenze 15 ottobre 1992, causa C-162/91, Tenuta il Bosco, Racc. pag. I-5279, punto 11; 16 gennaio 2003, causa C-315/00, Maierhofer, Racc. pag. I-563, punto 27, e 15 luglio 2004, causa C-321/02, Harbs, Racc. pag. I-7101, punto 28).

35 Vero è che il regime di imposizione sull'utile realizzato dal soggetto passivo-rivenditore in occasione della cessione di beni d'occasione, di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione costituisce un regime particolare dell'IVA, che deroga al sistema generale della sesta direttiva e che, al pari degli altri regimi particolari previsti dagli artt. 24, 25 e 26 della detta direttiva, deve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo (v., rispettivamente, per l'applicazione del regime previsto dall'art. 26 e di quello previsto dall'art. 25, sentenze 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Baldwin, Racc. pag. I-6229, punto 34, e Harbs, cit., punto 27).

36 Tuttavia, rimane il fatto che l'interpretazione dei termini dell'art. 26 bis della sesta direttiva deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dal regime particolare introdotto da tale articolo e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale relativo al sistema comune di IVA.

37 Al riguardo, va rilevato che il terzo ed il quinto 'considerando' della direttiva 94/5 esprimono l'intenzione del legislatore comunitario di evitare la doppia imposizione e le distorsioni della concorrenza (v. sentenza 1° aprile 2004, causa C-320/02, Stenholmen, Racc. pag. I-3509, punto 25).

38 Orbene, assoggettare ad imposizione, relativamente all'intero prezzo di vendita, la cessione, da parte di una società di leasing, di un veicolo che essa ha acquistato d'occasione, allorquando, al momento di tale acquisto, la detta società non ha potuto dedurre l'IVA che resta incorporata nel prezzo d'acquisto rischia di generare una doppia imposizione.

39 Inoltre, il principio di neutralità fiscale, su cui si basa, tra l'altro, il sistema comune di IVA istituito dalla sesta direttiva, si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA (v. sentenza 16 settembre 2004, causa C-382/02, Cimber Air, Racc. pag. I-8379, punti 23 e 24).

40 Nel mercato dei veicoli d'occasione, l'imposizione sull'intero prezzo di vendita della cessione effettuata dalle società di leasing creerebbe una distorsione della concorrenza a danno di queste ultime e a favore, in particolare, delle imprese che commerciano veicoli d'occasione e che beneficiano del regime di imposizione dell'utile realizzato. Per venire incontro alla legittima aspettativa degli acquirenti di pagare lo stesso prezzo per veicoli di qualità equivalente, a prescindere dal fatto che siano venduti da un'impresa che commercia veicoli d'occasione o da un'impresa di leasing, quest'ultima non potrà ragionevolmente trasferire su tale prezzo l'importo dell'IVA da essa dovuto, con la conseguenza di ridurre corrispondentemente l'utile realizzato.

41 L'applicazione del regime previsto all'art. 26 bis della sesta direttiva alle imprese di leasing che operano nelle dette condizioni consente proprio di conseguire l'obiettivo perseguito dal legislatore comunitario adottando tale regime, ossia evitare le doppie imposizioni e le distorsioni della concorrenza nel settore dei beni d'occasione.

42 Pertanto, considerate le finalità dell'art. 26 bis della sesta direttiva, esso va interpretato nel senso che non esclude dalla categoria dei soggetti passivi-rivenditori le imprese di leasing di veicoli acquistati d'occasione, dato che la rivendita fa parte del normale esercizio della loro attività e che l'obiettivo della rivendita è già presente al momento dell'acquisto, sebbene l'attività di rivendita presenti carattere secondario rispetto a quella di locazione.

43 Va inoltre rilevato che, in sede di udienza, la Commissione ha spiegato che gli Stati membri non hanno accolto la proposta, presentata nel contesto del progetto di «settima direttiva», di adottare un regime comune di imposizione delle cessioni di beni d'occasione che prevedesse, sempre per evitare la doppia imposizione, di reintrodurre l'IVA sul bene usato prima della sua rivendita finale per consentire così, allo stesso tempo, di dedurre tale IVA e di effettuare l'imposizione sulla base dell'intero prezzo di vendita del bene. Inoltre, anche ritenendo che, de lege ferenda, un sistema del genere, o un altro, avrebbe consentito di garantire maggiormente la

riscossione dell'IVA su siffatte cessioni, esso non potrebbe essere opposto all'interpretazione dell'art. 26 bis della sesta direttiva che s'impone alla Corte. Quest'ultimo articolo costituisce, allo stato attuale, l'unica norma di diritto comunitario applicabile.

44 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre risolvere la seconda questione dichiarando che l'art. 26 bis, parte A, lett. e), della sesta direttiva va interpretato nel senso che un'impresa la quale, nell'esercizio normale della sua attività, rivende veicoli che aveva acquistato d'occasione per destinarli alla sua attività di leasing e per la quale la rivendita, al momento dell'operazione di acquisto del bene d'occasione, non è l'obiettivo principale, bensì solamente l'obiettivo secondario, accessorio a quello della locazione, può essere considerata un «soggetto passivo-rivenditore» ai sensi di tale disposizione.

Sulle spese

45 Nei confronti delle parti della causa principale, il presente procedimento 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 (Terza Sezione) dichiara:

1) Le disposizioni dell'art. 13, parte B, lett. c), 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, vanno interpretate nel senso che non ostano ad una normativa nazionale che assoggetta all'imposta sul valore aggiunto le operazioni con cui un soggetto passivo, dopo averli destinati alla sua azienda, rivende beni il cui acquisto non è stato escluso dal diritto a deduzione conformemente all'art. 17, n. 6, della direttiva 77/388 modificata, anche quando il detto acquisto, concluso con soggetti passivi che non hanno potuto dichiarare l'imposta sul valore aggiunto, non aveva di conseguenza conferito il diritto a deduzione.

2) **L'art. 26 bis, parte A, lett. e), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 94/5, va interpretato nel senso che un'impresa che, nell'esercizio normale della sua attività, rivende veicoli che aveva acquistato d'occasione per destinarli alla sua attività di leasing e per la quale la rivendita, al momento dell'operazione di acquisto del bene d'occasione, non è l'obiettivo principale, bensì solamente l'obiettivo secondario, accessorio a quello della locazione, può essere considerata un «soggetto passivo-rivenditore» ai sensi di tale disposizione.**

Firme