SENTENZA DELLA CORTE
10 luglio 1985*

Nella causa 17/84,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico sig. D. R. Gilmour, in qualità di agente, e con domicilio eletto in Lussemburgo presso il sig. G. Kremlis, membro del suo ufficio legale, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

ricorrente,

contro

Irlanda, rappresentata dal sig. L. J. Dockery, Chief State Solicitor, in qualità di agente, e con domicilio eletto in Lussemburgo, presso la sede della propria ambasciata, 28, route d'Arlon,

convenuta,

causa avente ad oggetto la dichiarazione del fatto che l'Irlanda, continuando ad applicare la sezione 10, paragrafo 2), del « Value Added Tax Act » del 1972, che, in contrasto con l'art. 11 della 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), riduce la base imponibile per le vendite di beni con accettazione di un bene d'occasione a titolo di pagamento, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza della suddetta direttiva,

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 pronunciato la seguente

* Lingua processuale: l'inglese.

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 l'Irlanda, continuando ad applicare la sezione 10, paragrafo 2), del « Value Added Tax Act » (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto) del 1972, che, in contrasto con l'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), riduce la base imponibile per le vendite di beni con accettazione di un bene d'occasione a titolo di pagamento, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza della suddetta direttiva (in prosieguo « la sesta direttiva »).
- 2 Secondo l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, 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 fornitura considerata. La controversa disposizione irlandese prevede invece che, nel calcolare l'importo totale soggetto all'imposta, può essere effettuata una detrazione corrispondente al valore dei beni mobili d'occasione accettati in pagamento totale o parziale dei beni forniti.
- 3 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. 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.

- 4 La Commissione sostiene che il valore di un bene mobile d'occasione, accettato in pagamento dal fornitore di un bene nuovo, rientra nel corrispettivo che il fornitore ottiene dall'acquirente per la fornitura del bene nuovo. 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 irlandese 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.
- 5 In ogni caso, secondo la Commissione, la controversa disposizione irlandese non può essere qualificata come un regime particolare per evitare la doppia imposizione di beni d'occasione, in conformità agli obiettivi dell'art. 32 della sesta direttiva. Essa non si applica all'intero mercato dei beni d'occasione, bensì unicamente al caso di ritiro di un bene della stessa specie in occasione della vendita di un altro bene. Questa ipotesi sarebbe già disciplinata dall'art. 11 della sesta direttiva e non potrebbe essere contemporaneamente soggetta ad un regime particolare ai sensi dell'art. 32.
- 6 La Commissione richiama infine l'attenzione sul fatto che la disposizione irlandese implica una perdita di introiti per il fisco e quindi una riduzione delle risorse proprie delle Comunità, qualora il prezzo di rivendita del bene d'occasione sia inferiore al prezzo di ritiro dell'usato.
- 7 Il governo irlandese osserva che la vendita di un bene nuovo con ritiro di un bene d'occasione è di gran lunga la via più frequentemente seguita in Irlanda per reinserire nel circuito commerciale talune categorie di beni d'occasione, in particolare le automobili. La disposizione irlandese di cui trattasi disciplina quindi la parte più importante del commercio dei beni d'occasione e consente, per tale parte, di evitare la doppia imposizione cui i beni d'occasione sarebbero altrimenti soggetti, dato che sulla rivendita di tali beni è dovuta l'IVA. Si tratterebbe, quindi, in effetti di un regime particolare ai sensi dell'art. 32 della sesta direttiva. La circostanza che questo regime si applichi nel caso di una fornitura sottoposta alle disposizioni dell'art. 11 della stessa direttiva si spiega col fatto che tale fornitura da parte del soggetto passivo è inscindibile dal simultaneo acquisto, da parte di tale soggetto, del bene d'occasione accettato in pagamento. Se la detrazione consentita in tal

caso dalla disposizione controversa non fosse ammessa dal diritto comunitario, il soggetto passivo-rivenditore non sarebbe in grado, se non in perdita, di trattare automobili usate appartenenti a persone non soggette all'imposta.

- 8 Secondo il governo irlandese, l'interpretazione data dalla Commissione all'art. 32 della sesta direttiva non è conforme agli obiettivi o alla lettera di questo articolo ed è, in realtà, talmente restrittiva da essere intesa a compromettere la chiara finalità dell'autorizzazione contenuta in questa norma. Essa è inoltre incompatibile con le proposte fatte dalla stessa Commissione, relativamente ai beni d'occasione, nelle proposte di sesta e settima direttiva sull'IVA. In proposito, il suddetto governo cerca di dimostrare, mediante esempi in cifre, che il regime attualmente in vigore in Irlanda porta agli stessi risultati dei regimi comuni contemplati nella proposta di settima direttiva, salvo per quanto riguarda il momento in cui il bene d'occasione fruisce dello sgravio della parte residua dell'IVA, problema che non viene preso in considerazione dall'art. 32 della sesta direttiva.
- 9 Il governo irlandese ammette tuttavia che, rispetto ai regimi proposti dalla Commissione, il regime irlandese implica una perdita di entrate fiscali qualora il bene d'occasione sia rivenduto ad un prezzo inferiore a quello di ritiro dell'usato. Tuttavia, questo caso dovrebbe essere equiparato a quello di uno sconto concesso all'origine dal soggetto passivo ed autorizzato in base all'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, ovvero a quello di una detrazione ammessa a monte su beni acquistati per le esigenze dell'impresa del soggetto passivo.
- 10 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.
- 11 Il principio del sistema comune in materia di IVA consiste, a norma dell'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 67/227, 11 aprile 1967, (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 detra-

zione 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.

- 12 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.
- 13 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 neppure 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.
- 14 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.
- 15 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.

- 16 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.
- 17 Nel regime irlandese 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.
- 18 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 irlandese, 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.

- 19 È quindi in base a queste constatazioni che si deve stabilire se, come sostiene la Commissione, il regime irlandese 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 irlandese 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 irlandese 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.
- 20 Questo risultato non viene rimesso in questione dal fatto che il regime irlandese riguarda soltanto i casi in cui il bene d'occasione viene acquistato dal soggetto passivo-rivenditore sotto forma di accettazione dello stesso a titolo di pagamento nell'ambito della vendita, da parte sua, di un altro bene, nuovo o anch'esso d'occasione. È questo, in effetti, il modo più comune in cui i beni d'occasione vengono reimmessi nel circuito commerciale, e l'art. 32 della sesta direttiva non esige che il regime nazionale mantenuto in vigore disciplini tutte le operazioni relative ai beni d'occasione.
- 21 Non è decisivo neppure il fatto che il regime irlandese implichi una perdita di entrate fiscali nel caso in cui il prezzo di rivendita sia inferiore al prezzo di ritiro dell'usato. Anche le norme generali delle direttive, prevedendo l'imposizione delle forniture effettuate da un soggetto passivo e la detrazione delle imposte da questi pagate a monte, implicano che la vendita in perdita di un bene nuovo determini una perdita di introiti per il fisco. Il regime irlandese relativo all'accettazione di beni d'occasione a titolo di pagamento non viola quindi, neppure sotto questo aspetto, le norme generali contenute nelle direttive comunitarie.
- 22 Ne consegue che il ricorso della Commissione dev'essere respinto in ogni suo capo.

Sulle spese

- 23 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