

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

12 giugno 2019 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 401 – Principio di neutralità fiscale – Acquisto da parte di un'impresa, presso privati, di oggetti aventi un elevato contenuto di oro o di altri metalli preziosi ai fini di una loro rivendita – Imposta sui trasferimenti patrimoniali»

Nella causa C-185/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna), con decisione del 7 febbraio 2018, pervenuta in cancelleria il 9 marzo 2018, nel procedimento

**Oro Efectivo SL**

contro

**Diputación Foral de Bizkaia,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da C. Toader, presidente di sezione, L. Bay Larsen (relatore) e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Oro Efectivo SL, da K. Caminos García e A. Landeta Calvo, abogados, da A. Rodríguez Muñoz;
- per la Diputación Foral de Bizkaia, da M.F. Ortiz de Apodaca García, procurador e da M. Barrena Ezcurra, abogada;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios 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 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»), nonché del principio della neutralità fiscale.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Oro Efectivo SL e la Diputación Foral de Bizkaia (consiglio provinciale di Biscaglia, Spagna) in merito ad un rifiuto di detrazione dell'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

##### *Sesta direttiva*

- 3 L'articolo 33, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1997, 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 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991 (GU 1991, L 376, pag. 1) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), così dispone:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposto sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari, sempreché tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

##### *Direttiva IVA*

- 4 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, con effetto dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva IVA. I considerando 4 e 7 della direttiva IVA così recitano:

«(4) La realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario.

(...)

- (7) Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui

servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione».

5 L'articolo 401 di tale direttiva è del seguente tenore:

«Ferre restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

### ***Diritto spagnolo***

6 Dalla decisione di rinvio risulta che le disposizioni nazionali pertinenti sono quelle contenute agli articoli 7 e 8 della Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (legge provinciale 3/1989 del territorio storico di Biscaglia, relativa all'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali), del 21 marzo 1989 (per l'esercizio 2010), nonché agli articoli 9 e 10 della Norma foral 1/2011 del territorio storico de Biscaglia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (legge provinciale 1/2011 del territorio storico di Biscaglia relativa all'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali), del 24 marzo 2011 (per gli esercizi 2011 e 2012). Tali disposizioni sono identiche a quelle contenute agli articoli 7 e 8 del Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (regio decreto legislativo 1/1993, che approva il testo codificato della legge relativa all'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali), del 24 settembre 1993 (BOE n. 251 del 20 ottobre 1993). Nella citata decisione di rinvio gli estratti pertinenti di tali disposizioni sono così riassunti:

«(...)

- costituiscono trasferimenti patrimoniali soggetti all'imposta i trasferimenti patrimoniali a titolo oneroso per atti inter vivos di qualsiasi classe di beni e diritti che integrino il patrimonio delle persone fisiche o giuridiche;
- non rientrano nella categoria dei trasferimenti patrimoniali a titolo oneroso le operazioni sopraindicate “qualora siano effettuate da imprenditori o professionisti nell'esercizio della loro attività imprenditoriale o professionale e, in ogni caso, qualora costituiscano cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette all'[IVA]”;
- sarà tenuto a versare l'imposta a titolo di contribuente nell'ambito dei trasferimenti di beni e diritti di qualsiasi tipo, indipendentemente dagli accordi tra le parti in senso contrario, “colui che li acquista”».

7 Ai sensi dell'articolo 4 della Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (legge 37/1992 relativa all'imposta sul valore aggiunto) del 28 novembre 1992 (BOE n. 312 del 29 dicembre 1992), le operazioni soggette ad IVA non sono soggette all'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali per i trasferimenti patrimoniali a titolo oneroso.

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

- 8 Nell'ambito della sua attività, la Oro Efectivo, il cui oggetto sociale è l'acquisto, la vendita, l'importazione e l'esportazione di materie prime, di pietre preziose e di metalli preziosi, acquista dai privati oggetti aventi un elevato contenuto di oro o di altri metalli preziosi e li rivende, ai fini della loro trasformazione e della loro successiva reintroduzione nel circuito commerciale, a imprese specializzate nella fabbricazione di lingotti o di oggetti vari in metalli preziosi.
- 9 L'Hacienda Foral de Bizkaia (erario regionale di Biscaglia, Spagna) ha ritenuto che gli acquisti di oggetti in oro e in altri metalli effettuati dalla ricorrente nel procedimento principale presso privati negli anni dal 2010 al 2012 fossero soggetti all'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali.
- 10 La Oro Efectivo ha contestato la decisione di tale autorità tributaria dinanzi al Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Tribunale economico amministrativo provinciale di Biscaglia, Spagna), sostenendo che vari giudici nazionali avevano pronunciato decisioni dalle quali risultava che tali operazioni di acquisto non dovevano essere assoggettate all'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali. Essa ha peraltro fatto valere che gli acquisti di cui trattasi nel procedimento principale erano stati compiuti nell'ambito della sua attività commerciale. Essa ha inoltre sostenuto che la riscossione di tale imposta comporterebbe, in violazione del principio di neutralità fiscale, una doppia imposizione, in quanto su tali acquisti era già stata applicata l'IVA.
- 11 Con sentenza del 18 giugno 2015 il Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Tribunale economico amministrativo provinciale di Biscaglia) ha respinto tale ricorso.
- 12 La Oro Efectivo ha impugnato la decisione di tale giudice dinanzi al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Corte superiore di giustizia dei Paesi Baschi, Spagna). Detta impugnazione è stata respinta con sentenza del 13 settembre 2016.
- 13 La Oro Efectivo ha quindi interposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna).
- 14 Detto giudice precisa che la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente dipende, in particolare, dalla portata del principio di neutralità fiscale, come interpretato dalla Corte.
- 15 Esso si chiede, più precisamente, se una normativa che esige da un'impresa il pagamento di un'imposta indiretta distinta dall'IVA, sotto forma di un'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentali, per l'acquisto da parte di tale impresa, presso persone fisiche, di beni mobili, quali oro, argento o gioielli, qualora tali beni siano destinati all'attività economica di detta impresa, la quale, inoltre, effettui operazioni soggette ad IVA al momento della reintroduzione di tali beni nel circuito commerciale, senza avere la possibilità di detrarre, nell'ambito di tali operazioni, l'importo versato a titolo di tale imposta al momento dell'acquisto iniziale dei medesimi beni, sia compatibile con la direttiva IVA, nonché con il principio di neutralità fiscale.
- 16 In tale contesto, il Tribunal Supremo (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la direttiva [IVA] e il principio di neutralità fiscale derivante da tale direttiva, nonché la giurisprudenza della [Corte] che la interpreta, ostino ad una normativa nazionale in base alla quale uno Stato membro può imporre il pagamento di un'imposta indiretta diversa dall'[IVA] a un imprenditore o professionista per l'acquisto da un privato di un bene mobile (in concreto, oro, argento o gioielli) quando:

- il bene acquistato sarà destinato, tramite la sua lavorazione e il suo successivo trasferimento, all'attività economica propria del suddetto imprenditore;
- si effettueranno operazioni soggette ad IVA reintroducendo il bene acquistato nell'attività commerciale e
- la normativa applicabile in tale Stato non consente all'imprenditore o al professionista di portare in detrazione, nelle suddette operazioni, l'importo versato a titolo di tale imposta per il primo degli acquisti menzionati».

### **Procedimento dinanzi alla Corte**

- 17 Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale il giudice del rinvio ha chiesto l'applicazione del procedimento accelerato previsto dall'articolo 105, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte.
- 18 Tale domanda è stata respinta con ordinanza del presidente della Corte del 30 aprile 2018, Oro Efectivo (C-185/18, non pubblicata, EU:C:2018:298).

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 19 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA, nonché il principio di neutralità fiscale ostino ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale assoggetti ad un'imposta indiretta gravante sui trasferimenti patrimoniali, distinta dall'IVA, l'acquisto da parte di un'impresa, presso privati, di oggetti aventi un elevato contenuto di oro o di altri metalli preziosi, qualora tali beni siano destinati all'attività economica di detta impresa che, ai fini della loro trasformazione e della loro successiva reintroduzione nel circuito commerciale, li rivenda a imprese specializzate nella fabbricazione di lingotti o di oggetti vari in metalli preziosi.
- 20 A tale riguardo, va ricordato che, ai sensi dell'articolo 401 della direttiva IVA, le disposizioni della stessa non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera. Poiché il diritto dell'Unione ammette in tal modo l'esistenza di regimi fiscali concorrenti, siffatte imposte possono essere riscosse anche qualora la loro riscossione conduca a un cumulo con l'IVA per una sola ed unica operazione (v., in tal senso, sentenze del 20 marzo 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punto 28, nonché del 7 agosto 2018, Viking Motors e a., C-475/17, EU:C:2018:636, punto 26).
- 21 Un'interpretazione letterale di tale disposizione permette di concludere, alla luce della condizione negativa contenuta nell'espressione «non [avente] il carattere di imposta sul volume d'affari», che il mantenimento o l'introduzione da parte di uno Stato membro di imposte, diritti, o tasse sono autorizzati solo a condizione che essi non siano assimilabili a un'imposta sul volume d'affari (sentenza del 7 agosto 2018, Viking Motors e a., C-475/17, EU:C:2018:636, punto 27).
- 22 Sebbene la nozione di «imposta sul volume d'affari» non sia definita né dall'articolo 401 della direttiva IVA né da altre disposizioni di quest'ultima, occorre tuttavia rilevare che tale

articolo è in sostanza identico all'articolo 33 della sesta direttiva (sentenza del 7 agosto 2018, Viking Motors e a., C-475/17, EU:C:2018:636, punto 28).

- 23 Orbene, nell'ambito delle cause che hanno dato luogo all'ordinanza del 27 novembre 2008, Renta (C-151/08, non pubblicata, EU:C:2008:662), nonché alla sentenza del 20 marzo 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), la Corte si è pronunciata sulla compatibilità con l'articolo 33, paragrafo 1, della sesta direttiva di una normativa nazionale relativa a un'imposta sui trasferimenti patrimoniali a titolo oneroso avente caratteristiche analoghe a quelle dell'imposta di cui trattasi nel procedimento principale. La Corte, dopo aver ricordato le principali caratteristiche dell'IVA risultanti dalla sua giurisprudenza, che sono quattro, ossia: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi, è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti, viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza, gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti dall'IVA dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale, ha considerato che un'imposta siffatta si differenzia dall'IVA in un modo tale da non poter essere qualificata come imposta avente il carattere di un'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'articolo 33, paragrafo 1, della sesta direttiva (ordinanza del 27 novembre 2008, Renta, C-151/08, non pubblicata, EU:C:2008:662, punti 32 e 45; nonché sentenza del 20 marzo 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punto 29).
- 24 La Corte ha rilevato al riguardo, in particolare, che una siffatta imposta non grava in generale su tutte le transazioni aventi ad oggetto beni o servizi e che quest'ultima non è riscossa nell'ambito di un processo di produzione e di distribuzione che preveda che, in ogni fase del medesimo, possano essere detratti dall'imposta gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi di detto processo (v., in tal senso, ordinanza del 27 novembre 2008, Renta, C-151/08, non pubblicata, EU:C:2008:662, punti 41 e 43).
- 25 A tal proposito, nel fascicolo sottoposto alla Corte non vi è alcun elemento che consenta di affermare che sia opportuno analizzare tale quesito in modo diverso, nell'ambito del presente rinvio pregiudiziale. Pertanto, le considerazioni svolte dalla Corte nelle decisioni di cui ai punti 23 e 24 della presente sentenza con riferimento all'articolo 33, paragrafo 1, della sesta direttiva devono essere considerate trasponibili all'articolo 401 della direttiva IVA, nell'ambito della presente causa.
- 26 Ne consegue che un'imposta come quella di cui trattasi nel procedimento principale non può essere considerata come avente il carattere di imposta sul volume d'affari ai sensi dell'articolo 401 della direttiva IVA.
- 27 Il giudice del rinvio ritiene, inoltre, che l'applicazione tanto dell'imposta di cui trattasi nel procedimento principale, quanto del sistema comune dell'IVA possa ledere il principio di neutralità fiscale in materia di IVA.
- 28 In merito a tale principio, richiamato ai considerando 4 e 7 della direttiva IVA, occorre rilevare che, al fine di evitare risultati discordanti rispetto all'obiettivo perseguito dal sistema comune dell'IVA, consistente nel giungere alla parità delle condizioni di imposizione di una medesima operazione, indipendentemente dallo Stato membro nel quale essa interviene, ogni confronto delle caratteristiche di un'imposta, come l'imposta di cui trattasi nel procedimento principale, con quelle dell'IVA deve essere compiuto alla luce di tale obiettivo. In questo contesto, deve essere riservata un'attenzione particolare alla

necessità che sia sempre garantita la neutralità del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 7 agosto 2018, Viking Motors e a., C-475/17, EU:C:2018:636, punto 41).

- 29 Orbene, come correttamente sottolineato dalla Commissione europea, il principio di neutralità fiscale in materia di IVA impone tale neutralità solo nell'ambito del sistema armonizzato istituito dalla direttiva IVA. Poiché, nel caso di specie, si tratta di un'imposta non armonizzata nell'ambito di tale direttiva, la neutralità del sistema comune dell'IVA non può risultare compromessa (v., in tal senso, sentenza del 24 ottobre 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punto 57).
- 30 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che la direttiva IVA nonché il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, che assoggetta ad un'imposta indiretta gravante sui trasferimenti patrimoniali, distinta dall'IVA, l'acquisto da parte di un'impresa, presso privati, di oggetti aventi un elevato contenuto di oro o di altri metalli preziosi, qualora tali beni siano destinati all'attività economica di detta impresa, la quale, ai fini della loro trasformazione e della loro successiva reintroduzione nel circuito commerciale, li rivenda a imprese specializzate nella fabbricazione di lingotti o di oggetti vari in metalli preziosi.

### Sulle spese

- 31 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 (Sesta Sezione) dichiara:

**La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nel procedimento principale, che assoggetta ad un'imposta indiretta gravante sui trasferimenti patrimoniali, distinta dall'imposta sul valore aggiunto, l'acquisto da parte di un'impresa, presso privati, di oggetti aventi un elevato contenuto di oro o di altri metalli preziosi, qualora tali beni siano destinati all'attività economica di detta impresa, la quale, ai fini della loro trasformazione e della loro successiva reintroduzione nel circuito commerciale, li rivenda a imprese specializzate nella fabbricazione di lingotti o di oggetti vari in metalli preziosi.**

Firme

---

\* Lingua processuale: lo spagnolo.