

Giurisprudenza

La precedente operazione intra Ue non preclude il regime del margine

29 Novembre 2018

Una diversa interpretazione contrasterebbe con i principi fondativi del sistema dell'Iva e potrebbe compromettere la libera circolazione degli oggetti d'arte e falsare la concorrenza



Un soggetto passivo-rivenditore può applicare il regime del margine a una cessione di oggetti d'arte che gli sono stati ceduti a monte, nell'ambito di un'operazione intracomunitaria esente, dall'autore o dai suoi aventi diritto, nonostante questi ultimi non rientrino nelle categorie di persone elencate nell'articolo 314 della direttiva Iva (causa C-264/17).

La fattispecie

La domanda di pronuncia pregiudiziale relativa alla controversia in esame verte sull'interpretazione dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), e dell'articolo 322, lettera b), della direttiva 2006/112/Ce sull'Iva ed è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone un contribuente stabilito in Germania all'Amministrazione tributaria tedesca in merito al diniego di quest'ultima di concedere il beneficio del regime del margine alle cessioni di oggetti d'arte acquistati in altri Stati membri.

Il contribuente gestisce gallerie in varie città tedesche. Gli sono stati ceduti oggetti d'arte provenienti da artisti stabiliti in altri Stati Ue. Tali cessioni sono state dichiarate nello Stato di residenza degli artisti come cessioni intracomunitarie esenti. Il contribuente ha versato l'Iva a titolo di acquisto intracomunitario degli stessi e ha chiesto all'Amministrazione tributaria l'applicazione per tali cessioni del regime del margine.

Essendo stata respinta la sua domanda, è sorto un contenzioso dinanzi alla competente autorità

giurisdizionale, che ha sottoposto al vaglio pregiudiziale della Corte Ue alcune questioni.

Le valutazioni della Corte Ue

Con la sua prima questione, il giudice *a quo* chiede, in sostanza, se l'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva Iva, debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo-rivenditore può optare per l'applicazione del regime del margine (che costituisce un regime speciale dell'Iva che deroga al sistema generale della direttiva Iva) a una cessione di oggetti d'arte che gli sono stati ceduti a monte, nell'ambito di una cessione intracomunitaria esente, dall'autore o dai suoi aventi diritto, nonostante questi ultimi non rientrino nelle categorie di persone elencate all'articolo 314 di tale direttiva.

La Corte procede innanzitutto a una analisi del tenore letterale dell'articolo 316 della direttiva; tale disposizione prevede che gli Stati membri accordino ai soggetti passivi-rivenditori il diritto di optare per l'applicazione del regime del margine alle cessioni dei beni tassativamente previste da tale articolo.

Pertanto, dalla formulazione di tale disposizione non risulta che il diritto di opzione è subordinato al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 314, lettere da a) a d), di tale direttiva.

Non risulta, inoltre, che in capo agli Stati membri, che devono stabilire le modalità di esercizio di tale diritto, esista un margine discrezionale circa le condizioni alle quali possono assoggettare il diritto di un soggetto passivo-rivenditore di optare per l'applicazione di tale regime.

Non sarebbe, pertanto, coerente con la formulazione dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva Iva che uno Stato membro subordini il diritto di un soggetto passivo-rivenditore di applicare il regime del margine a una cessione consecutiva a una cessione intracomunitaria di un oggetto d'arte, ai sensi di tale disposizione, alla condizione che l'oggetto d'arte sia ceduto da una delle persone elencate all'articolo 314, lettere da a) a d), di detta direttiva.

A tale conclusione, afferma la Corte, si perviene anche valutando il contesto sistematico in cui si inserisce la disposizione recata dall'articolo 316, paragrafo 1, della direttiva Iva.

Da tale analisi, risulta innanzitutto che l'articolo 316, paragrafo 1, della direttiva Iva ha un ambito di applicazione autonomo e supplementare rispetto a quello dell'articolo 314 della stessa direttiva.

Infatti, l'articolo 314 prevede l'obbligo di applicare il regime del margine ad alcune cessioni effettuate da un soggetto passivo-rivenditore, mentre l'articolo 316, paragrafo 1, prevede semplicemente il diritto di optare, a determinate condizioni, per l'applicazione del regime.

Ebbene, il diritto di opzione non avrebbe senso se il suo esercizio fosse sottoposto alle stesse condizioni previste dall'articolo 314 per l'applicazione obbligatoria del regime del margine.

Pertanto, benché l'ambito di applicazione dell'articolo 314 di tale direttiva sia limitato alle cessioni di beni all'interno dell'Unione, la limitazione non si applica all'articolo 316, paragrafo 1, della direttiva.

La Corte Ue osserva, inoltre, che una diversa interpretazione fondata sulla considerazione secondo cui l'articolo 316 della direttiva Iva non è applicabile a cessioni precedute da un'operazione intracomunitaria, si porrebbe in contrasto con i principi fondativi del sistema dell'Iva.

Infatti, si avrebbe una discriminazione tra il regime fiscale applicabile, da un lato, alle cessioni di oggetti d'arte ceduti a monte nel territorio di tale Stato membro e, dall'altro, alle cessioni di oggetti d'arte che sono stati oggetto a monte di una cessione intracomunitaria esente.

Una tale discriminazione si tradurrebbe di fatto nel rischio di compromettere la libera circolazione degli oggetti d'arte e di falsare la concorrenza tra i soggetti passivi-rivenditori all'interno dell'Unione.

Sarebbe altresì messo in discussione il principio della neutralità fiscale, in quanto ai soggetti passivi-rivenditori che effettuano le stesse operazioni, in particolare l'acquisto e la rivendita di oggetti d'arte, si applicherebbe un trattamento diverso per quanto riguarda la possibilità di optare per l'applicazione del regime del margine per detti oggetti, a seconda che essi siano ceduti, a monte, nel territorio dello Stato membro o che siano stati oggetto a monte di una cessione intracomunitaria esente.

Tutto ciò premesso, la Corte Ue perviene alla conclusione che l'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva Iva deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo-rivenditore può optare per l'applicazione del regime del margine a una cessione di oggetti d'arte che gli sono stati ceduti a monte, nell'ambito di una cessione intracomunitaria esente, dall'autore o dai suoi aventi diritto, nonostante questi ultimi non rientrino nelle categorie di persone elencate all'articolo 314 di tale direttiva.

Il giudice del rinvio ha altresì sollevato una seconda questione, chiedendo se un soggetto passivo-rivenditore possa optare per l'applicazione del regime del margine di cui all'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva Iva, a una cessione di oggetti d'arte che gli sono stati ceduti a monte, nell'ambito di una cessione intracomunitaria esente, e al contempo far valere il diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte nei casi in cui tale diritto è escluso ai sensi dell'articolo 322, lettera b), di tale direttiva, qualora tale ultima disposizione non sia stata recepita nel diritto nazionale.

I giudici comunitari negano tale possibilità sulla base delle seguenti considerazioni.

Quando viene applicato il regime derogatorio del margine, la base imponibile è costituita, ai sensi degli articoli 315 e 317 della direttiva Iva, dal margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, diminuito dell'importo dell'Iva relativa al margine stesso. In tali ipotesi, l'Iva pagata nel prezzo di acquisto non è inclusa nell'imposta che grava sulla vendita e, di conseguenza, non attribuisce il diritto alla detrazione.

L'articolo 322, lettera b), della direttiva Iva stabilisce che il soggetto passivo-rivenditore non possa detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'Iva dovuta o assolta per gli oggetti d'arte che gli sono o gli saranno ceduti dall'autore o dai suoi aventi diritto, qualora i beni siano utilizzati ai fini delle sue cessioni assoggettate al regime del margine. Pertanto, egli non può, per tale cessione, optare per l'applicazione del regime del margine previsto dall'articolo 316, paragrafo 1 lettera b), di tale direttiva, e contemporaneamente far valere il diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte.

Ciò premesso, la Corte Ue, con riferimento a tale ultima questione, perviene alla conclusione che un soggetto passivo-rivenditore non può optare per l'applicazione del regime del margine di cui all'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva Iva, ad una cessione di oggetti d'arte che gli sono stati ceduti a monte, nell'ambito di una cessione intracomunitaria esente, e al contempo far valere il diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte nei casi in cui tale diritto è escluso ai sensi dell'articolo 322, lettera b), di tale direttiva, se tale ultima disposizione non è stata recepita nel diritto nazionale.

Data della sentenza

29 novembre 2018

Numero della causa

C-264/17

Nome delle parti

- *Harry Mensing*

contro

- *Finanzamt Hamm*

di

Marcello Maiorino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/precedente-operazione-intra-ue-non-preclude-regime-del-margine>