

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

13 luglio 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 311 e seguenti – Regimi speciali applicabili agli oggetti d’arte – Regime del margine – Soggetti passivi-rivenditori – Cessione di oggetti d’arte da parte dell’autore o dei suoi aventi diritto – Operazioni intracomunitarie – Diritto a detrarre l’imposta assoluta a monte»

Nella causa C-180/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 20 ottobre 2021, pervenuta in cancelleria il 9 marzo 2022, nel procedimento

Finanzamt Hamm

contro

Harry Mensing,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, P.G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin e I. Ziemele (relatrice), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per H. Mensing, da O.-G. Lippross, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, da J. Möller e A. Hoesch, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Pethke e V. Uher, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 23 marzo 2023,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione degli articoli 311 e seguenti 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»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra il Finanzamt Hamm (Ufficio tributario di Hamm, Germania) e il sig. Harry Mensing, un commerciante d’arte, in merito al calcolo della base imponibile dell’imposta sul valore aggiunto (IVA) in caso di applicazione del regime del

marginale alle cessioni di oggetti d'arte acquistati a monte dall'interessato nell'ambito di cessioni intracomunitarie.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 I considerando 4, 7 e 51 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'[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.

(...)

(51) È opportuno adottare un regime comunitario d'imposizione applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, inteso ad evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi».

4 L'articolo 193 di tale direttiva così dispone:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202».

5 La direttiva IVA contiene, al titolo XII «Regimi speciali», un capo 4, intitolato «Regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato». La sezione 1 di tale capo contiene l'articolo 311 di tale direttiva, che definisce inter alia le nozioni di «oggetto d'arte» e di «soggetto passivo-rivenditore». Nella sezione 2 del medesimo capo, che stabilisce il regime speciale dei soggetti passivi-rivenditori, la sottosezione 1, intitolata «Regime del margine», comprende gli articoli da 312 a 325.

6 L'articolo 312 della direttiva IVA recita:

«Ai fini della presente sottosezione si intende per:

1) “prezzo di vendita”, tutto ciò che costituisce il corrispettivo che il soggetto passivo-rivenditore ha ottenuto o deve ottenere dall'acquirente o da un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con l'operazione, le imposte, i dazi, i prelievi e le tasse, le spese accessorie quali commissioni, spese di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal soggetto passivo-rivenditore all'acquirente, ma esclusi gli importi di cui all'articolo 79;

2) “prezzo d'acquisto”, tutto ciò che costituisce il corrispettivo definito al punto 1), che il fornitore ha ottenuto o deve ottenere dal soggetto passivo-rivenditore».

7 L'articolo 314 della citata direttiva dispone quanto segue:

«Il regime del margine si applica alle cessioni di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato effettuate da un soggetto passivo-rivenditore, quando tali beni gli siano stati ceduti nella Comunità [europea] da una delle persone seguenti:

- a) una persona che non sia soggetto passivo;
- b) un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia esentata conformemente all'articolo 136;
- c) un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo benefici della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e riguardi un bene d'investimento;
- d) un altro soggetto passivo – rivenditore, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia stata assoggettata all'IVA conformemente al presente regime speciale».

8 L'articolo 315 della direttiva in esame è così formulato:

«La base imponibile delle cessioni di beni di cui all'articolo 314 è costituita dal margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, diminuito dell'importo dell'IVA relativa al margine stesso.

Il margine del soggetto passivo-rivenditore è pari alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene e il prezzo di acquisto».

9 L'articolo 316 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«1. Gli Stati membri accordano ai soggetti passivi-rivenditori il diritto di optare per l'applicazione del regime del margine alle cessioni dei beni seguenti:

- a) gli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato che hanno essi stessi importato;
- b) gli oggetti d'arte che sono stati loro ceduti dall'autore o dai suoi aventi diritto;
- c) gli oggetti d'arte che sono stati loro ceduti da un soggetto passivo diverso da un soggetto passivo-rivenditore, qualora la cessione da parte di tale altro soggetto passivo sia stata assoggettata all'aliquota ridotta in virtù dell'articolo 103.

2. Gli Stati membri stabiliscono le modalità di esercizio dell'opzione prevista al paragrafo 1, che, comunque, ha una durata di almeno due anni civili».

10 Dal canto su, l'articolo 317 della direttiva IVA recita:

«Quando un soggetto passivo-rivenditore esercita l'opzione prevista all'articolo 316, la base imponibile è determinata conformemente all'articolo 315.

Per le cessioni di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione che lo stesso soggetto passivo-rivenditore ha importato, il prezzo d'acquisto da prendere in considerazione per il calcolo del margine è pari alla base imponibile all'importazione, determinata conformemente agli articoli da 85 a 89, aumentata dell'IVA dovuta o assoluta all'importazione».

Diritto tedesco

11 L'articolo 25a dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul volume d'affari), nella versione pubblicata il 21 febbraio 2005 (BGBl. I, pag. 386; in prosieguo: l'«EStG»), recita quanto segue:

«(1) Le cessioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, di beni mobili materiali sono soggette a tassazione secondo le modalità previste dalle presenti disposizioni (regime del margine) qualora ricorrano le seguenti condizioni:

1. L'imprenditore è un rivenditore. Per rivenditore si intende il soggetto che commercia a scopo di lucro beni mobili materiali o vende tali beni a nome proprio nell'ambito di aste pubbliche.
 2. I beni sono stati ceduti al rivenditore nel territorio dell'Unione e su tale cessione:
 - a) non sia dovuta o, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 1, non sia stata riscossa un'imposta sul volume d'affari,
oppure
 - b) è stato applicato il regime del margine.
 3. I beni non sono pietre preziose (rientranti nelle voci 71 02 e 71 03 della tariffa doganale) o metalli preziosi (rientranti nelle voci 71 06, 71 08, 71 10 e 71 12 della tariffa doganale).
- (2) Entro e non oltre la data di deposito della prima dichiarazione provvisoria IVA relativa a un anno civile, il rivenditore può dichiarare all'amministrazione finanziaria l'applicazione del regime del margine, fin dall'inizio di detto anno, anche ai beni seguenti:
1. oggetti d'arte (punto 53 dell'allegato 2), oggetti da collezione [numero 49, lettera f), e punto 54 dell'allegato 2] oppure oggetti d'antiquariato (voce 9706 00 00 della tariffa doganale) che ha egli stesso importato, oppure
 2. oggetti d'arte, qualora la cessione nei suoi confronti sia stata imponibile e non l'abbia eseguita un rivenditore.

La dichiarazione vincola il rivenditore per un periodo minimo di due anni civili.

(3) Il volume d'affari viene calcolato in base alla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto del bene, laddove il primo è maggiore rispetto al secondo; nel caso di cessioni ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, e nei casi di cui all'articolo 10, paragrafo 5, il prezzo di vendita è sostituito dal valore ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 4, punto 1. Qualora non sia possibile determinare il prezzo di acquisto di un oggetto d'arte (punto 53 dell'allegato 2) o tale prezzo non sia significativo, l'importo di riferimento ai fini della tassazione dell'operazione è fissato al 30% del prezzo di vendita. L'imposta sul volume d'affari non rientra nella base imponibile. Nel caso del paragrafo 2, primo comma, punto 1, si considera come prezzo di acquisto il valore ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 1, maggiorato dell'imposta sul volume d'affari all'importazione. Nel caso del paragrafo 2, primo comma, punto 2, il prezzo d'acquisto comprende l'imposta sul volume d'affari pagata dal fornitore.

(...)

(7) Si applicano le seguenti disposizioni specifiche:

1. Il regime del margine non si applica
 - a) alle cessioni di un bene acquistato dal rivenditore nell'ambito di un'operazione intracomunitaria, qualora tali cessioni siano state soggette all'applicazione dell'esenzione prevista per le cessioni intracomunitarie nel restante territorio dell'Unione,
 - b) alla cessione intracomunitaria di un veicolo nuovo ai sensi dell'articolo 1b, paragrafi 2 e 3.
2. L'acquisto intracomunitario non è soggetto ad imposta sul volume d'affari quando la cessione dei beni all'acquirente ai sensi dell'articolo 1a, paragrafo 1, ha beneficiato del regime del margine nel restante territorio dell'Unione.
3. Nel caso del regime del margine, l'applicazione dell'articolo 3c e l'esenzione per le cessioni intracomunitarie [articolo 4, punto 1, lettera b), e articolo 6a] sono escluse.

(...))».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 12 Il sig. H. Mensing è un commerciante d'arte stabilito in Germania, che gestisce gallerie in varie città tedesche. Nel 2014, gli sono stati ceduti oggetti d'arte provenienti da artisti stabiliti in altri Stati membri. Tali cessioni sono state dichiarate nello Stato membro di stabilimento degli artisti come cessioni intracomunitarie esenti. Al loro riguardo il sig. H. Mensing ha versato l'IVA a titolo dell'acquisto intracomunitario.
- 13 Il sig. H. Mensing ha chiesto all'amministrazione tributaria di Hamm l'applicazione a tali cessioni del regime del margine. Poiché l'articolo 25a, paragrafo 7, punto 1, lettera a), dell'UStG prevede che il regime del margine non si applichi alla cessione di un bene acquistato dal rivenditore nell'ambito di un acquisto intracomunitario qualora la cessione del bene al rivenditore abbia beneficiato dell'esenzione delle cessioni intracomunitarie nel resto del territorio dell'Unione europea, l'ufficio tributario di Hamm ha rigettato la sua domanda e, pertanto, ha dichiarato il sig. H. Mensing debitore di un importo supplementare a titolo dell'IVA.
- 14 A seguito del rigetto del suo reclamo avverso l'avviso di accertamento relativo a tale importo supplementare di IVA, il sig. H. Mensing ha proposto ricorso dinanzi al Finanzgericht Münster (Tribunale tributario di Münster, Germania), facendo valere che la normativa nazionale di cui trattasi non è conforme al diritto dell'Unione, e ha chiesto l'applicazione diretta dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA.
- 15 Nutrendo dubbi al riguardo, detto giudice ha sottoposto alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale.
- 16 Con sentenza del 29 novembre 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), pronunciata a seguito di tale domanda, la Corte ha dichiarato, da un lato, 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 causa, allorché questi ultimi non rientrano nelle categorie di persone elencate all'articolo 314 di tale direttiva, e, dall'altro, che un soggetto passivo-rivenditore non può optare per l'applicazione del regime del margine ad una cessione di oggetti d'arte che gli sono stati ceduti a monte nell'ambito di una cessione intracomunitaria esente e, al tempo stesso, far valere un diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte nelle situazioni in cui un tale diritto è escluso ai sensi dell'articolo 322, lettera b), di detta direttiva, qualora quest'ultima disposizione non sia stata recepita nel diritto nazionale.
- 17 A seguito di tale sentenza, con sentenza del 7 novembre 2019, il Finanzgericht Münster (Tribunale tributario di Münster) ha accolto la domanda del sig. H. Mensing. In sostanza, tale giudice ha ritenuto che la determinazione della base imponibile dovesse essere effettuata in applicazione del diritto dell'Unione e che, alla luce delle disposizioni dell'articolo 317, primo comma, della direttiva IVA, in combinato disposto con gli articoli 312, 315 e 316 di tale direttiva, l'imposta sul volume d'affari, in quanto elemento del «prezzo d'acquisto», debba andare a ridurre il margine.
- 18 L'ufficio tributario di Hamm ha proposto un ricorso per cassazione (Revision) avverso tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), che è il giudice del rinvio nella presente causa. Esso sostiene essenzialmente che l'imposta sul volume d'affari a titolo dell'acquisto intracomunitario non riduce il margine imponibile. A tal riguardo, l'ufficio delle imposte di Hamm rinvia alle conclusioni dell'avvocato generale Szpunar nella causa Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), il quale ha rilevato che, nel caso di importazioni provenienti da paesi terzi, l'articolo 317, secondo comma, della direttiva IVA impone di sottrarre al prezzo di vendita la base imponibile all'importazione, aumentata dell'IVA relativa all'importazione, e ha ritenuto, di conseguenza, che l'assenza di una soluzione analoga per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari costituisca una lacuna giuridica.
- 19 Il giudice del rinvio osserva che, nel diritto nazionale, la presa in considerazione dell'imposta sul volume d'affari in sede di determinazione della base imponibile ai fini del regime del margine è possibile sulla base di un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione dell'articolo 25a, paragrafo 3, terzo periodo, dell'UStG. Tale giudice nutre tuttavia dubbi sulla questione se il giudice nazionale di

ultima istanza possa, qualora un soggetto passivo si avvalga dell'applicazione del regime del margine previsto agli articoli 311 e seguenti della direttiva IVA, interpretare l'articolo 25a, paragrafo 3, terzo periodo, dell'UStG nel senso che l'imposta relativa all'acquisto intracomunitario non fa parte della base imponibile.

20 È in tale contesto che il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, in cui un soggetto passivo sostiene, sulla base della [sentenza Mensing], che anche la cessione di oggetti d'arte da lui acquistati a monte nell'ambito di una cessione intracomunitaria esente dall'autore (o dai suoi aventi diritto) ricade nel regime del margine di cui agli articoli 311 e segg. della [direttiva 2006/112], la base imponibile debba essere determinata – in conformità del punto 49 della suddetta sentenza – esclusivamente a norma del diritto dell'Unione, con conseguente inammissibilità dell'interpretazione di una disposizione di diritto nazionale (nella specie: l'articolo 25a, paragrafo 3, terza frase, dell'[UStG]) compiuta dal giudice nazionale di ultima istanza secondo la quale l'imposta corrispondente all'acquisto intracomunitario non rientrerebbe nella base imponibile.

2. In caso di risposta affermativa alla prima questione: se gli articoli 311 e segg. della [direttiva 2006/112] debbano essere interpretati nel senso che, in caso di applicazione del regime del margine a cessioni di oggetti d'arte acquistati a monte nell'ambito di una cessione intracomunitaria dall'autore (o dai suoi aventi diritto), l'imposta gravante sull'acquisto intracomunitario riduce il margine, o se sussista al riguardo una lacuna involontaria del diritto dell'Unione che non può essere sanata con un'elaborazione giurisprudenziale, ma soltanto con l'intervento del legislatore dell'Unione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla seconda questione

21 Con la sua seconda questione, che occorre esaminare per prima, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se gli articoli 312 e 315 nonché l'articolo 317, primo comma, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che l'IVA assolta da un soggetto passivo-rivenditore a titolo dell'acquisto intracomunitario di un oggetto d'arte, la cui cessione a valle è soggetta al regime del margine in virtù dell'articolo 316, paragrafo 1, di tale direttiva, fa parte della base imponibile di tale cessione.

22 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, ai fini dell'interpretazione di una norma del diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza del 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

23 Occorre anzitutto rilevare, per quanto riguarda il tenore letterale delle disposizioni di cui trattasi, che dall'articolo 317, primo comma, della direttiva IVA risulta che, quando un soggetto passivo-rivenditore opta, conformemente all'articolo 316 di tale direttiva, per l'applicazione del regime del margine alle cessioni di beni di cui a tale disposizione, la base imponibile è definita conformemente all'articolo 315 di detta direttiva.

24 Ai sensi del primo comma di tale articolo 315, la base imponibile delle cessioni di beni cui si applica il regime del margine è costituita dal margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, calcolato conformemente al secondo comma di tale articolo, diminuito dell'importo dell'IVA relativa al margine stesso.

25 A tal riguardo, in primo luogo, dall'articolo 315, secondo comma, della direttiva IVA risulta che il margine del soggetto passivo-rivenditore è pari alla differenza tra il «prezzo di vendita» chiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene e il «prezzo d'acquisto».

- 26 In particolare, l'articolo 312, punto 1, della direttiva IVA definisce il «prezzo di vendita» come «tutto ciò che costituisce il corrispettivo che il soggetto passivo-rivenditore ha ottenuto o deve ottenere dall'acquirente o da un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con l'operazione, le imposte, i dazi, i prelievi e le tasse, le spese accessorie quali commissioni, spese di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal soggetto passivo – rivenditore all'acquirente». La nozione di «prezzo d'acquisto» è definita, dal canto suo, all'articolo 312, punto 2, di tale direttiva come «tutto ciò che costituisce il corrispettivo definito al punto 1, che il fornitore ha ottenuto o deve ottenere dal soggetto passivo-rivenditore».
- 27 Come sottolineato dall'avvocato generale ai paragrafi da 31 a 33 delle sue conclusioni, risulta quindi dalla formulazione stessa dell'articolo 312 della direttiva IVA che le nozioni di «prezzo di vendita» e di «prezzo d'acquisto», menzionate in tale disposizione, riguardano rispettivamente, da un lato, gli elementi di costo di cui il soggetto passivo-rivenditore ha ottenuto la copertura come corrispettivo di un'operazione di cessione assoggettata al regime del margine e, dall'altro, quelli che egli ha pagato al fornitore acquistando il bene successivamente oggetto di tale cessione.
- 28 Ne consegue, per quanto riguarda specificamente la nozione di «prezzo d'acquisto», che essa non include gli elementi di costo che il soggetto passivo-rivenditore ha pagato non al fornitore, bensì a terzi, cosicché tale prezzo di acquisto non include l'IVA versata all'Erario per l'acquisto intracomunitario del bene che è successivamente oggetto dell'operazione di cessione di cui trattasi.
- 29 In secondo luogo, per quanto riguarda l'importo dell'IVA relativa al margine stesso, che, conformemente all'articolo 315, primo comma, della direttiva IVA e come ricordato al punto 24 della presente sentenza, deve essere sottratto dal margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, occorre rilevare, al pari del governo tedesco e come ha sottolineato l'avvocato generale al paragrafo 37 delle sue conclusioni, che tale IVA è l'imposta che il soggetto passivo-rivenditore deve versare sulla vendita dell'oggetto d'arte da lui effettuata. Per contro, detta IVA non può includere l'imposta pagata dal soggetto passivo-rivenditore a titolo dell'acquisto intracomunitario dell'oggetto d'arte, la quale è relativa al prezzo di acquisto di tale oggetto.
- 30 Sulla base del tenore letterale degli articoli 312 e 315 nonché dell'articolo 317, primo comma, della direttiva IVA, si deve pertanto considerare che l'IVA assolta dal soggetto passivo-rivenditore per l'acquisto intracomunitario di un oggetto d'arte interessato da un'operazione di cessione a valle assoggettata al regime del margine non fa parte del prezzo di acquisto di tale bene, ai sensi dell'articolo 312, punto 2, di tale direttiva, cosicché non si deve escludere l'importo di tale imposta dalla base imponibile di tale cessione a valle.
- 31 Tuttavia, tanto il sig. H. Mensing quanto la Commissione europea ritengono, in sostanza, che un'interpretazione strettamente letterale degli articoli 312 e 315 nonché dell'articolo 317, primo comma, della direttiva IVA violi gli obiettivi perseguiti da tali disposizioni nonché il contesto in cui esse si inseriscono. In particolare, la Commissione osserva che interpretare l'articolo 312 della direttiva IVA nel senso che il prezzo di acquisto di un oggetto d'arte acquistato da un soggetto passivo-rivenditore presso un fornitore stabilito in un altro Stato membro nell'ambito di un acquisto intracomunitario di tale oggetto include l'IVA assolta a titolo di tale acquisto consentirebbe di evitare la doppia imposizione nonché le distorsioni di concorrenza, indipendentemente dal fatto che detto oggetto sia stato acquistato nello stesso Stato membro, in un altro Stato membro o in un paese terzo.
- 32 A tal riguardo, innanzitutto, è vero che, per quanto riguarda, da un lato, gli obiettivi generali perseguiti dalla direttiva IVA, dal considerando 4 della stessa risulta che quest'ultima mira a istituire un sistema dell'IVA che non falsi le condizioni di concorrenza e non ostacoli la libera circolazione delle merci e dei servizi. Inoltre, conformemente al considerando 7 della stessa direttiva, 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. Peraltro, come ricordato dalla Corte nella sentenza del 29 novembre 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punto 32 e giurisprudenza ivi citata), da una giurisprudenza costante risulta che il principio di neutralità fiscale è inerente al sistema comune dell'IVA istituito dalla direttiva IVA e che tale principio osta in particolare a che operatori economici

che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA.

33 Dall'altro lato, per quanto riguarda, più specificamente, gli obiettivi perseguiti dal regime del margine, la Corte ha già sottolineato che, secondo il considerando 51 della direttiva IVA, tale regime mira, nel settore dei beni d'occasione, degli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, ad evitare le doppie imposizioni e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi (sentenza del 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punto 35).

34 Ciò premesso, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, l'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione alla luce del suo contesto e della sua finalità non può avere il risultato di privare di qualsiasi effetto utile la formulazione chiara e precisa di tale disposizione. Pertanto, allorché il senso di una disposizione del diritto dell'Unione risulta senza ambiguità dalla formulazione stessa di quest'ultima, la Corte non può discostarsi da tale interpretazione (v., in tal senso, sentenze del 26 ottobre 2006, Comunità europea, C-199/05, EU:C:2006:678, punto 42, e del 20 settembre 2022, VD e SR, C-339/20 e C-397/20, EU:C:2022:703, punto 71 e giurisprudenza ivi citata).

35 Sotto tale punto di vista, e per quanto inerisca al sistema comune dell'IVA istituito dalla direttiva IVA, il principio di neutralità fiscale, che costituisce un'espressione particolare del principio della parità di trattamento a livello di diritto derivato dell'Unione e nel settore peculiare della fiscalità, non consente di ampliare l'ambito di applicazione di una disposizione di tale direttiva in una maniera che contrasterebbe con la chiara formulazione letterale di quest'ultima (v., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punto 50 e giurisprudenza citata); una tale modifica può operarla solo il legislatore dell'Unione, come ha sottolineato l'avvocato generale al paragrafo 61 delle sue conclusioni.

36 Secondariamente, è pacifico, come rilevato, in sostanza, dalla Commissione, che l'interpretazione letterale degli articoli 312 e 315 nonché dell'articolo 317, primo comma, della direttiva IVA, menzionata al punto 30 della presente sentenza, sfocia in un onere fiscale differenziato che grava sulle cessioni in uno Stato membro, a seconda che l'oggetto d'arte sia stato ceduto a livello intracomunitario, sia stato acquistato dal soggetto passivo-rivenditore nel territorio di uno stesso Stato membro o sia stato importato da un paese terzo.

37 Tuttavia, è giocoforza constatare che tale situazione risulta direttamente dal tenore letterale delle disposizioni applicabili.

38 Infatti, mentre, come rilevato al punto 30 della presente sentenza, l'IVA assolta dal soggetto passivo-rivenditore a titolo dell'acquisto intracomunitario di un oggetto d'arte oggetto di un'operazione di cessione a valle assoggettata al regime del margine non fa parte del prezzo di acquisto di tale bene, ai sensi dell'articolo 312, punto 2, della direttiva IVA, l'IVA assolta da tale soggetto passivo-rivenditore per l'acquisto di un oggetto d'arte in uno Stato membro e oggetto di un'operazione di cessione a valle assoggettata a tale regime nello stesso Stato membro è, generalmente, versata da tale soggetto passivo-rivenditore direttamente al suo fornitore, che ne è, in linea di principio, debitore verso l'Erario, conformemente all'articolo 193 di tale direttiva, cosicché essa rientra nella nozione di «prezzo d'acquisto», ai sensi dell'articolo 312, punto 2, di detta direttiva.

39 Inoltre, per le cessioni di oggetti d'arte che lo stesso soggetto passivo-rivenditore ha importato, l'articolo 317, secondo comma, della medesima direttiva prevede espressamente che il prezzo d'acquisto da prendere in considerazione per il calcolo del margine è pari alla base imponibile all'importazione maggiorata dell'IVA dovuta o assolta all'importazione.

40 Orbene, conformemente alla giurisprudenza ricordata al punto 34 della presente sentenza, la Corte non può discostarsi dalla formulazione chiara e precisa di tali disposizioni.

41 In tali circostanze e allo stato attuale del diritto dell'Unione, gli articoli 312 e 315 nonché l'articolo 317, primo comma, della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che l'IVA assolta da un soggetto passivo-rivenditore a titolo dell'acquisto intracomunitario di un oggetto d'arte, la cui cessione

a valle è soggetta al regime del margine in conformità dell'articolo 316, paragrafo 1, di detta direttiva, fa parte della base imponibile di tale cessione.

Sulla prima questione

42 Alla luce della soluzione apportata alla seconda questione, non occorre rispondere alla prima questione.

Sulle spese

43 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 (Prima Sezione) dichiara:

Gli articoli 312 e 315 nonché l'articolo 317, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

devono essere interpretati nel senso che:

l'imposta sul valore aggiunto assolta da un soggetto passivo-rivenditore a titolo dell'acquisto intracomunitario di un oggetto d'arte, la cui cessione a valle è soggetta al regime del margine in conformità dell'articolo 316, paragrafo 1, di detta direttiva, fa parte della base imponibile di tale cessione.

Firme

* [Lingua processuale: il tedesco.](#)