

Causa C-203/10

Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna

contro

Auto Nikolovi OOD

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Varhoven administrativen sad)

«Direttiva 2006/112/CE — Imposta sul valore aggiunto — Pezzi di seconda mano per autoveicoli — Importazione nell'Unione da parte di un soggetto passivo rivenditore — Regime del margine o regime normale dell'IVA — Sorgere del diritto a detrazione — Effetto diretto»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Regime speciale dei soggetti passivi-rivenditori — Regime del margine — Ambito di applicazione*

(Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 314)

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Regime speciale dei soggetti passivi-rivenditori — Beni importati nell'Unione da un soggetto passivo-rivenditore — Inapplicabilità del regime del margine — Differimento del diritto a detrazione dell'imposta assolta all'importazione — Inammissibilità*

(Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 320, nn. 1, primo comma, e 2)

3. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Regime speciale dei soggetti passivi-rivenditori — Regime del margine — Disposizioni che delimitano l'ambito di applicazione di tale regime — Regola che definisce le condizioni per il differimento del diritto a detrazione dell'imposta assolta in caso di scelta del regime normale — Effetto diretto*

(Direttiva del Consiglio 2006/112, artt. 314 e 320, nn. 1, primo comma, e 2)

1. L'art. 314 della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che il regime del margine non è applicabile a cessioni di beni come i pezzi di seconda mano per autoveicoli, che il soggetto passivo-rivenditore ha egli stesso importato nell'Unione europea in regime normale dell'imposta sul valore aggiunto.

Dalla struttura e dall'impianto sistematico della direttiva 2006/112, e soprattutto dalla classificazione delle operazioni imponibili cui procede il Titolo IV, risulta che la nozione di «cessione di beni» di cui all'art. 314 di detta direttiva deve essere distinta, in particolare, da quella d'«importazione di beni» nell'Unione in provenienza da un paese terzo.

(v. punti 43, 53, dispositivo 1)

2. L'art. 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune

d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che osta ad una disposizione nazionale che prevede il differimento, fino alla successiva cessione assoggettata al regime normale dell'imposta sul valore aggiunto, del diritto del soggetto passivo-rivenditore di detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta, in applicazione di detto regime, in occasione dell'importazione di beni diversi dagli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione.

Quando l'applicabilità del regime del margine viene esclusa, così come, di conseguenza, la scelta tra l'applicazione di detto regime e quella del regime normale dell'imposta sul valore aggiunto, non sussiste alcun rischio di frode che possa giustificare l'esclusione dell'applicazione del regime normale della detrazione.

(v. punti 58-59, dispositivo 2)

3. Gli artt. 314 e 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, producono un effetto diretto che autorizza un singolo ad avvalersene dinanzi ad un giudice nazionale al fine di escludere l'applicazione di una normativa nazionale incompatibile con tali disposizioni.

Quanto all'art. 314, in esso vengono delimitati in termini non ambigui i casi che rientrano nell'ambito di applicazione del regime d'imposizione del margine, e tale delimitazione non risulta subordinata all'intervento di alcun altro atto, adottato dalle istituzioni dell'Unione o dagli Stati membri. Per quanto riguarda l'art. 320, n. 1, primo comma, esso individua, in modo chiaro ed incondizionato, gli oggetti importati la cui successiva cessione in regime normale dell'imposta sul valore aggiunto conferisce al soggetto passivo-rivenditore un diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta all'importazione. L'art. 320, n. 2 delimita invece, allo stesso modo, l'ambito di applicazione della regola del differimento del diritto a detrazione.

(v. punti 62-63, 65, dispositivo 3)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

3 marzo 2011 (*)

«Direttiva 2006/112/CE – Imposta sul valore aggiunto – Pezzi di seconda mano per autoveicoli – Importazione nell'Unione da parte di un soggetto passivo-rivenditore – Regime del margine o regime normale dell'IVA – Sorgere del diritto a detrazione – Effetto diretto»

Nel procedimento C-203/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Bulgaria), con decisione 20 aprile 2010, pervenuta in cancelleria il 26 aprile 2010, nella causa

Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna

contro

Auto Nikolovi OOD,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts (relatore), presidente di sezione, dal sig. D. Šváby, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. G. Arestis e J. Malenovský, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento

considerate le osservazioni presentate:

- per la direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, dal sig. Sv. Avramov;
- per l'Auto Nikolovi OOD, dal sig. M. Nikolov;
- per la Commissione europea, dai sigg. D. Roussanov e D. Triantafyllou, 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 degli artt. 311, n. 1, sub 1), 314 e 320 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra l'Auto Nikolovi OOD (in prosieguo: l'«Auto Nikolovi») e la direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna (Direzione «Impugnazione e amministrazione dell'esecuzione» di Varna) presso il Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate) in seguito al rifiuto da parte di tale autorità di concedere all'Auto Nikolovi il diritto di detrarre immediatamente l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») assolta in occasione dell'importazione nell'Unione europea di pezzi di seconda mano per autoveicoli dalla Svizzera.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Il cinquantunesimo 'considerando' della direttiva 2006/112 stabilisce quanto segue:

«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 Ai sensi dell'art. 30, primo comma, di tale direttiva:

«Si considera “importazione di beni” l’ingresso nella Comunità di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell’articolo 24 del trattato».

5 Per quanto riguarda questo genere di operazioni, l’art. 70 di detta direttiva dispone che «[i]l fatto generatore dell’imposta si verifica e l’imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l’importazione di beni».

6 Secondo l’art. 167 di detta direttiva, «[i]l diritto a detrazione sorge quando l’imposta detraibile diventa esigibile».

7 A norma dell’art. 168 della direttiva 2006/112:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall’importo dell’imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

(...)

e) l’IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

8 Il titolo XII della direttiva 2006/112, rubricato «Regimi speciali», contiene il Capo 4, intitolato «Regimi speciali applicabili ai beni d’occasione e agli oggetti d’arte, da collezione o d’antiquariato», costituito dagli artt. 311-343.

9 A tenore dell’art. 311, n. 1, sub 1) e 5), di tale direttiva:

«1. Ai fini del presente capo, e salvo altre disposizioni comunitarie, sono considerati:

1) “beni d’occasione”, i beni mobili materiali suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione, diversi dagli oggetti d’arte, d’antiquariato o da collezione e non costituiti da metalli preziosi o pietre preziose come definiti dagli Stati membri;

(...)

5) “soggetto passivo?rivenditore”, il soggetto passivo che, nell’ambito della sua attività economica, acquista o utilizza ai fini della sua impresa o importa per rivenderli beni d’occasione, oggetti d’arte, d’antiquariato o da collezione, sia che agisca in proprio sia per conto terzi in virtù di un contratto di commissione per l’acquisto o per la vendita».

10 L’art. 313, n. 1, di detta direttiva così recita:

«1. Gli Stati membri applicano alle cessioni di beni d’occasione, di oggetti d’arte, da collezione o d’antiquariato, effettuate da soggetti passivi-rivenditori un regime speciale d’imposizione del margine realizzato dal soggetto passivo?rivenditore, conformemente alle disposizioni della presente sottosezione».

11 L’art. 314 della direttiva 2006/112 così dispone:

«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 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».

12 Ai sensi dell'art. 316, n. 1, di tale direttiva:

«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;

(...)».

13 L'art. 319 di detta direttiva prevede che «[p]er ciascuna cessione per cui è ammesso il regime del margine [il soggetto passivo?rivenditore può] applicare il regime normale dell'IVA».

14 A norma dell'art. 320 della direttiva 2006/112:

«1. Il soggetto passivo?rivenditore, che applica il regime normale dell'IVA alla cessione di un oggetto d'arte, d'antiquariato o da collezione da lui stesso importato, ha il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta all'importazione del bene in questione.

(...)

2. Il diritto a detrazione sorge nel momento in cui diventa esigibile l'imposta dovuta per la cessione relativamente alla quale il soggetto passivo?rivenditore opta per il regime normale dell'IVA».

Il diritto nazionale

15 L'art. 16, primo comma, della legge bulgara sull'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63 del 4 agosto 2006; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), nella versione applicabile ai fatti della causa principale, così dispone:

«Le importazioni di beni ai sensi di questa legge sono costituite dall'ingresso di beni non comunitari nel territorio nazionale».

16 Ai sensi dell'art. 54, primo comma, della legge sull'IVA:

«In occasione delle importazioni di beni, il fatto generatore dell'imposta si verifica, e l'imposta diventa esigibile, nel momento in cui sorge l'obbligo di pagamento dei dazi all'importazione all'interno del territorio nazionale, o nel momento in cui tale obbligo dovrebbe sorgere qualora il debito non esista o sia pari a zero».

17 L'art. 68 della legge sull'IVA così recita:

«(1) Il credito d'imposta è l'importo dell'imposta che una persona registrata può detrarre dal suo

debito fiscale ai sensi di questa legge per le seguenti operazioni:

(...)

3. un'importazione da essa effettuata.

(2) Il diritto a detrazione del credito d'imposta nasce quando l'imposta detraibile è divenuta esigibile».

18 A tenore dell'art. 69, primo comma, punto 2, della legge sull'IVA, quando i beni e i servizi vengono utilizzati per gli scopi delle cessioni imponibili effettuate dalla persona registrata, tale persona può detrarre l'imposta riscossa in occasione dell'importazione di beni ai sensi dell'art. 56 di tale legge.

19 Le condizioni per l'esercizio del diritto a detrazione del credito d'imposta sono esposte all'art. 71 della legge sull'IVA, che prevede, in particolare:

«(1) l'interessato esercita il diritto a detrazione del credito d'imposta quando soddisfa almeno una delle seguenti condizioni:

(...)

3. L'interessato è titolare di una dichiarazione doganale in cui viene indicato come importatore e [quando] l'imposta è stata versata secondo le modalità previste dall'art. 90, primo comma (nei casi di importazione a norma dell'art. 16)»;

20 L'art. 90, primo comma, della legge sull'IVA dispone quanto segue:

«Nei casi di cui all'art. 16, l'importatore di beni versa l'imposta effettivamente recuperata dalle autorità doganali al bilancio della Repubblica (...)».

21 L'art. 143, contenuto nel Capo della legge sull'IVA rubricato «Disciplina speciale del regime del margine», così recita:

«(1) Le disposizioni di questo Capo valgono per una cessione effettuata da un rivenditore riguardante beni d'occasione, oggetti d'arte, oggetti da collezione o oggetti d'antiquariato che gli sono stati ceduti all'interno dello Stato (inclusi i beni importati) o che gli sono stati ceduti in provenienza dal territorio di un altro Stato membro da:

1. una persona che non sia soggetto passivo;
2. un altro soggetto passivo nel contesto di una cessione esente ai sensi dell'art. 50;
3. un altro soggetto passivo non registrato secondo la presente legge;
4. un altro rivenditore, che applica il regime speciale del margine.

(3) I rivenditori possono applicare le disposizioni di questo Capo anche alle cessioni di:

1. oggetti d'arte, oggetti da collezione o oggetti d'antiquariato che hanno importato».

22 L'art. 151 della legge sull'IVA, intitolato «Diritto di opzione», così dispone:

«(1) Il rivenditore può applicare il regime normale dell'imposizione previsto dalla legge alle cessioni di beni d'occasione, oggetti d'arte, oggetti da collezione e oggetti d'antiquariato.

(2) L'interessato esercita il diritto previsto al primo comma per ogni singola cessione, non indicando nella fattura prodotta che è applicabile il regime speciale.

(...)

(4) Nei casi previsti dal secondo comma, il diritto al credito d'imposta relativo ai beni acquisiti o importati dall'interessato ai quali non si applichi la disciplina speciale di imposizione del margine nasce nel periodo nel corso del quale è divenuta esigibile l'imposta relativa ad una successiva cessione e si esercita in tal periodo».

23 Ai sensi del n. 1, punto 19, delle disposizioni integrative alla legge sull'IVA:

«I beni d'occasione sono beni mobili di seconda mano, individualmente identificati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione per la finalità per la quale sono stati creati. Non rappresentano beni d'occasione:

a) gli oggetti d'arte;

b) gli oggetti da collezione;

c) gli oggetti d'antiquariato;

d) i metalli preziosi e le pietre preziose, a prescindere dalla loro rispettiva forma».

24 A norma del n. 1, punto 23, di dette disposizioni integrative «[u]n "rivenditore di beni d'occasione, oggetti d'arte, oggetti da collezione e oggetti d'antiquariato" è un soggetto passivo che compra, acquista o importa beni d'occasione, oggetti d'arte, oggetti da collezione e oggetti d'antiquariato nel contesto della sua attività economica allo scopo di rivenderli, anche qualora agisca in qualità di commissionario ai sensi della legge sul commercio».

Fatti della causa principale e questioni pregiudiziali

25 L'Auto Nikolovi è una società con sede in Silistra (Bulgaria). Essa rivende principalmente veicoli di seconda mano.

26 Nel luglio 2008 essa è stata oggetto di una verifica fiscale relativa, in particolare, al periodo compreso tra il 17 gennaio 2003 e il 31 maggio 2008 per quanto riguarda il debito afferente all'IVA.

27 Tale verifica è sfociata nella decisione di rettifica fiscale del 16 gennaio 2009. Per corroborare la sua decisione il competente ufficio tributario ha spiegato che, in occasione di tale verifica, una parte dei pezzi di seconda mano che l'Auto Nikolovi aveva importato dalla Svizzera si trovava ancora nei suoi locali e, di conseguenza, non era stata oggetto di successive cessioni imponibili. Supponendo che l'Auto Nikolovi avesse optato per l'applicazione del regime normale dell'IVA, esso, in applicazione dell'art. 151, primo e quarto comma, della legge sull'IVA, non le ha riconosciuto il diritto ad un credito d'imposta pari a BGN 405,55 per il mese fiscale di aprile 2007 per l'IVA assolta in occasione dell'importazione di pneumatici d'occasione, e di BGN 375,31 per il mese fiscale di luglio 2007 per l'IVA assolta in occasione dell'importazione di pneumatici, cerchi, un cric, e paraurti d'occasione.

28 L'Auto Nikolovi ha presentato un ricorso avverso questa decisione di rettifica fiscale dinanzi

al direttore della direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, adducendo in sostanza che i beni in questione non rientravano nella nozione di «beni d'occasione», ai sensi del n. 1, punto 19, delle disposizioni integrative della legge sull'IVA, di modo che le disposizioni di detta legge concernenti i beni d'occasione non erano applicabili nella fattispecie.

29 Tale ricorso è stato respinto con decisione 11 marzo 2009, in quanto detto direttore ha ritenuto che l'Auto Nikolovi commerciasse in beni d'occasione e avesse scelto di assoggettare le cessioni di detti beni alle regole normali dell'IVA.

30 L'Auto Nikolovi ha contestato questa decisione dinanzi all'Administrativen sad Varna (Tribunale amministrativo di Varna). In sostanza, essa ha sostenuto che la sua situazione non rientrava nel regime del margine poiché, ai sensi dell'art. 314 della direttiva 2006/112, e contrariamente a quanto prevede l'art. 143, primo comma, della legge sull'IVA, tale regime non riguarda le cessioni di beni importati dal soggetto passivo?rivenditore stesso. Pertanto, essa sarebbe autorizzata ad avvalersi del diritto al credito d'imposta alle condizioni stabilite dall'art. 71, primo comma, di detta legge.

31 Con sentenza 11 giugno 2009, l'Administrativen sad Varna ha annullato la decisione 11 marzo 2009 nella parte in cui non è stato riconosciuto all'Auto Nikolovi il diritto al credito d'imposta per i pneumatici, i cerchi e il cric d'occasione da essa importati.

32 L'Administrativen sad Varna ha statuito che tali beni non erano beni d'occasione ai sensi della legge sull'IVA, dato che costituivano beni generici, e non beni designati individualmente tramite caratteristiche che consentano di distinguerli da altri oggetti dello stesso genere. Pertanto, in applicazione del combinato disposto degli artt. 54 e 68, primo e secondo comma, di tale legge, ha ritenuto che l'Auto Nikolovi si fosse legittimamente avvalsa del diritto al credito d'imposta, per quanto riguarda le importazioni considerate, per l'ultimo mese del procedimento di importazione.

33 Il direttore della direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna ha impugnato questa sentenza in cassazione dinanzi al Varhoven administrativen sad (Suprema corte amministrativa).

34 Il giudice del rinvio, che parte dalla constatazione che l'Auto Nikolovi possiede la qualità di soggetto passivo?rivenditore, deve risolvere diversi interrogativi per dirimere la controversia nella causa principale.

35 Esso giudice nutre dubbi quanto alla qualificazione dei beni in oggetto come «beni d'occasione», in considerazione del fatto che, diversamente dalla definizione di detti beni contenuta nell'art. 311, n. 1, sub 1), della direttiva 2006/112, quella figurante al n. 1, punto 19, delle disposizioni integrative della legge sull'IVA parla di beni «individualmente identificati». A tale proposito esso si chiede se gli Stati membri siano liberi di definire autonomamente la nozione di «beni d'occasione».

36 Se si parte dal presupposto che i beni in esame siano beni d'occasione, esso si chiede se il regime fiscale del margine sia applicabile alla causa in esame, in cui l'interessato, autorizzato, in forza della legge sull'IVA, a detrarre l'IVA assolta all'importazione, non rischia la doppia imposizione.

37 Se si parte dal presupposto che nella causa principale sia applicabile il regime fiscale del margine, esso si chiede se una disposizione di legge che differisce il diritto dell'interessato al credito d'imposta per l'IVA assolta all'importazione al periodo durante il quale i beni d'occasione importati sono stati oggetto di successive cessioni imponibili sia compatibile con le rigorose condizioni di applicazione di tale differimento derivanti dagli artt. 319 e 320, nn. 1, primo comma, e

2, della direttiva 2006/112.

38 Se si parte dal presupposto che tale differimento non riguarda l'importazione di beni d'occasione da parte del rivenditore stesso, esso si chiede se gli artt. 314, lett. a)-d), e 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112 producano un effetto diretto che consente di avvalersene per escludere disposizioni nazionali contrarie.

39 In tali circostanze, il Varhoven administrativen sad ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1. Se la nozione di “beni d'occasione”, definita all'art. 311, n. 1, sub 1) della direttiva 2006/112 (...), comprenda anche beni mobili d'occasione non individualizzati in modo tale (tramite il marchio, il modello, il numero di serie, l'anno di produzione ecc.) da distinguersi da altri beni dello stesso genere, ma che sono invece determinati secondo caratteristiche generiche.

2. Se l'espressione “come definiti dagli Stati membri”, contenuta nell'art. 311, n. 1, sub 1), della direttiva 2006/112 (...), attribuisca agli Stati membri la possibilità di definire autonomamente la nozione di “beni d'occasione” o se la definizione di questa nozione della direttiva debba essere rigorosamente riprodotta nella legge nazionale.

3. Se il requisito presente in una disposizione nazionale, in base al quale i beni d'occasione sono individualmente identificati, sia conforme alla lettera e al senso della definizione comunitaria di “beni d'occasione”.

4. Se, alla luce del cinquantunesimo ‘considerando’ della direttiva 2006/112 (...), si possa considerare che l'espressione “quando tali beni gli siano stati ceduti nella Comunità”, contenuta nell'art. 314 (...) della direttiva 2006/112, comprenda anche l'importazione di beni d'occasione effettuata dal soggetto passivo?rivenditore stesso.

5. Qualora il regime fiscale del margine sia applicabile anche alle cessioni di beni d'occasione da parte di un soggetto passivo?rivenditore che abbia egli stesso importato tali beni, se il soggetto dal quale il soggetto passivo?rivenditore ha acquisito tali beni debba appartenere ad una delle categorie di persone elencate all'art. 314, lett. a)?d).

6. Se l'elenco di beni contenuto nell'art. 320, n. 1, della direttiva 2006/112 (...) sia tassativo.

7. Se l'art. 320, nn. 1, primo comma, e 2 della direttiva 2006/112 (...) debba essere interpretato nel senso che osta ad una disposizione nazionale secondo cui il diritto del soggetto passivo?rivenditore al credito d'imposta dell'IVA assolta all'importazione di beni d'occasione sorge e può essere esercitato nel periodo in cui tali beni vengono ceduti nel contesto di una successiva cessione imponibile alla quale il soggetto passivo?rivenditore ha applicato il regime fiscale normale.

8. Se gli artt. 314, lett. a)?d) e 320, nn. 1, primo comma, e 2 della direttiva 2006/112 (...) producano effetto diretto e se il giudice nazionale, in una fattispecie come quella in esame, possa richiamarsi direttamente».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla quarta questione

40 Con la quarta questione, che occorre esaminare per prima, il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'art. 314 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che il regime del margine è applicabile a cessioni di beni d'occasione che il soggetto passivo?rivenditore ha egli

stesso importato nell'Unione.

41 A questo proposito è d'uopo ricordare che, per delimitare la portata di una disposizione di diritto dell'Unione, bisogna tener conto allo stesso tempo del suo dettato, del suo contesto e delle sue finalità (v., in questo senso, sentenze 8 dicembre 2005, causa C-280/04, *Jyske Finans*, Racc. pag. I-10683, punto 34, e 22 dicembre 2010, causa C-116/10, *Feltgen e Bacino Charter Company*, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 12).

42 In questa fattispecie occorre innanzitutto rilevare, come ha fatto la Commissione europea, che la parte di frase «quando tali beni gli siano stati ceduti nella Comunità», che figura all'art. 314 della direttiva 2006/112, contempla inequivocabilmente l'ipotesi in cui i beni considerati, prima della loro rivendita da parte del soggetto passivo?rivenditore, sono stati oggetto di una cessione all'interessato, nazionale o intracomunitaria, ai sensi di tale direttiva.

43 Orbene, dalla struttura e dall'impianto sistematico della direttiva 2006/112, e soprattutto dalla classificazione delle operazioni imponibili cui procede il Titolo IV, risulta che la nozione di «cessione di beni» deve essere distinta, in particolare, da quella d'«importazione di beni» nell'Unione in provenienza da un paese terzo. Ne consegue che la parte di frase riportata al punto precedente non può abbracciare beni che il soggetto passivo?rivenditore abbia egli stesso importato nell'Unione da un paese terzo.

44 È vero che, come afferma la direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, la definizione preliminare di «soggetto passivo?rivenditore» contenuta nell'art. 311, n. 1, sub 5), della direttiva 2006/112 riguarda, genericamente, qualsiasi soggetto passivo che, nel contesto della sua attività economica, «acquista o utilizza ai fini della sua impresa o importa per rivenderli», beni d'occasione, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione.

45 Tuttavia questa definizione, pensata per abbracciare le svariate situazioni disciplinate in successione dalle disposizioni del Capo della direttiva 2006/112 dedicato ai regimi speciali applicabili a detti beni ed oggetti, non può nascondere il fatto che l'ambito di applicazione della disposizione dell'art. 314 di tale direttiva è a sua volta limitato alla rivendita di beni d'occasione, d'oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione precedentemente «ceduti» al soggetto passivo?rivenditore nell'Unione.

46 Occorre poi ricordare 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 direttiva 2006/112 e che, al pari degli altri regimi particolari previsti da tale direttiva, deve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo (v. sentenza *Jyske Finans*, cit., punto 35).

47 Come emerge dal cinquantunesimo 'considerando' della direttiva 2006/112, l'obiettivo del regime del margine è di evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi nel settore dei beni d'occasione (v., in questo senso, sentenze 1° aprile 2004, causa C-320/02, *Stenholmen*, Racc. pag. I-3509, punto 25, nonché *Jyske Finans*, cit., punti 37 e 41).

48 Tassare, per l'interezza del suo prezzo, la cessione d'un bene d'occasione da parte di un soggetto passivo?rivenditore, allorché il prezzo al quale quest'ultimo ha acquistato detto bene incorpora un importo di IVA assolto a monte da una persona appartenente ad una delle categorie individuate all'art. 314, lett. a)-d), di detta direttiva, e che né tale persona, né il soggetto passivo?rivenditore sono stati in grado di detrarre, produrrebbe in effetti una siffatta doppia imposizione (v., in questo senso, citate sentenze Stenholmen, punto 25, e Jyske Finans, punto 38).

49 Tuttavia, quando un soggetto passivo?rivenditore rivende, ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, beni, come quelli oggetto della causa principale, da egli stesso importati, in regime normale dell'IVA, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, ed ha pertanto diritto, a norma dell'art. 168, lett. d), della direttiva 2006/112, a detrarre l'IVA dovuta o assolta per tali beni importati, come sottolineato dalla Commissione non esiste alcun rischio di doppia imposizione che possa giustificare l'applicazione del regime di deroga del margine.

50 A questo proposito occorre rilevare che la motivazione che accompagna la proposta di direttiva presentata dalla Commissione al Consiglio dell'Unione europea l'11 gennaio 1989, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica gli articoli 32 e 28 della direttiva 77/388/CEE - Regime particolare applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione (GU 1989 C 76, pag. 10), indica esplicitamente che, quando taluni beni sono stati importati dal soggetto passivo?rivenditore in regime normale di IVA in occasione della loro importazione, l'esistenza del diritto a detrazione esclude quella d'un rischio di doppia imposizione, cosicché non esistono motivi che permettano di escludere l'applicazione di tale regime normale a favore del regime speciale del margine.

51 Infine, l'inapplicabilità di quest'ultimo regime in circostanze come quelle della causa principale è corroborata dall'art. 316, n. 1, lett. a), della direttiva 2006/112. Infatti tale disposizione, che determina per quali cessioni di beni importati dallo stesso soggetto passivo?rivenditore gli Stati membri devono riconoscergli il diritto d'opzione per l'applicazione di detto regime, riguarda le cessioni relative a «oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione», e non quelle di beni come quelli importati dall'Auto Nikolovi.

52 Da ciò si evince che, a prescindere dal fatto che i beni oggetto della causa principale rientrino o meno nella nozione di «beni d'occasione», ai sensi dell'art. 311, n. 1, sub 1), della direttiva 2006/112, il regime del margine non è in ogni caso applicabile alle cessioni relative a beni come quelli al centro di questa causa, che il soggetto passivo?rivenditore ha egli stesso importato in regime normale dell'IVA.

53 Occorre pertanto risolvere la quarta questione dichiarando che l'art. 314 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che il regime del margine non è applicabile a cessioni di beni come i pezzi di seconda mano per autoveicoli, che il soggetto passivo?rivenditore ha egli stesso importato nell'Unione in regime normale dell'IVA.

54 Ciò considerato, non è più necessario risolvere le prime tre e la quinta questione.

Sulla sesta e la settima questione

55 Con la sesta e la settima questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che osta ad una disposizione nazionale che prevede il differimento, fino alla successiva cessione assoggettata al regime normale dell'IVA, del diritto del soggetto passivo?rivenditore di detrarre l'IVA assolta in occasione dell'importazione di beni diversi dagli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato.

56 A tale riguardo, emerge inequivocabilmente dalla lettera di queste due disposizioni che, a prescindere dall'ipotesi, non pertinente in questa fattispecie, contemplata all'art. 320, n. 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, la regola in base alla quale, in deroga al normale regime della detrazione immediata contenuto agli artt. 167 e ss. di tale direttiva, il diritto a detrazione sorge al momento della successiva cessione imponibile, è applicabile unicamente quando il soggetto passivo?rivenditore «opta» per l'applicazione del regime normale dell'IVA alla «cessione di un oggetto d'arte, d'antiquariato o da collezione che ha egli stesso importato», invece di avvalersi della facoltà prevista dal diritto nazionale, in conformità all'art. 316 di detta direttiva, di applicare a siffatta cessione il regime del margine.

57 Come sottolinea la Commissione, quest'interpretazione letterale è avvalorata dalla finalità di tale regola di deroga, che consiste nello scongiurare i rischi di frode inerenti alle situazioni in cui il soggetto passivo?rivenditore, potendo scegliere tra l'applicazione del regime normale dell'IVA e quella del regime del margine, al momento dell'importazione dichiara di optare per detto regime normale onde beneficiare di un diritto immediato a detrazione integrale dell'IVA dovuta o assolta all'importazione, per poi avvalersi di artifici diretti ad assoggettare al regime del margine la successiva rivendita degli oggetti importati.

58 Per converso, quando, come nella causa principale, l'applicabilità del regime del margine, come emerge dalla soluzione fornita alla quarta questione, viene esclusa, così come, di conseguenza, la scelta tra l'applicazione di detto regime e quella del regime normale dell'IVA, non sussiste alcun rischio di frode che possa giustificare l'esclusione dell'applicazione del regime normale della detrazione.

59 Occorre pertanto risolvere la sesta e la settima questione dichiarando che l'art. 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che osta ad una disposizione nazionale che prevede il differimento, fino alla successiva cessione assoggettata al regime normale dell'IVA, del diritto del soggetto passivo?rivenditore di detrarre l'IVA assolta, in applicazione di detto regime, in occasione dell'importazione di beni diversi dagli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione.

Sull'ottava questione

60 Con l'ottava questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni dell'art. 314 e dell'art. 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112 dispieghino un effetto diretto, così da poter essere invocate in una controversia come quella all'origine della causa principale.

61 A questo proposito occorre ricordare che, per costante giurisprudenza della Corte, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere invocate dai singoli dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, ove quest'ultimo non abbia recepito nei termini tale direttiva nel diritto interno o non l'abbia recepita correttamente (v. sentenze 17 luglio 2008, causa C?226/07, Flughafen Köln/Bonn, Racc. pag. I?5999, punto 23; 12 febbraio 2009, causa C?138/07, Cobelfret, Racc. pag. I?731, punto 58, e 14 ottobre 2010, causa C?243/09, Fuß, Racc. pag. I?9849, punto 56).

62 Quanto all'art. 314 della direttiva 2006/112, in esso vengono delimitati in termini non ambigui i casi che rientrano nell'ambito di applicazione del regime d'imposizione del margine, e tale delimitazione non risulta subordinata all'intervento di alcun altro atto, adottato dalle istituzioni dell'Unione o dagli Stati membri.

63 Per quanto riguarda l'art. 320, n. 1, primo comma, di detta direttiva, esso individua, in modo chiaro ed incondizionato, gli oggetti importati la cui successiva cessione in regime normale dell'IVA conferisce al soggetto passivo?rivenditore un diritto a detrazione dell'IVA dovuta o assolta all'importazione. L'art. 320, n. 2, di tale direttiva, delimita invece, allo stesso modo, l'ambito di applicazione della regola del differimento del diritto a detrazione.

64 Pertanto, dato che le disposizioni degli artt. 314 e 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112, sotto il profilo del loro contenuto, risultano incondizionate e sufficientemente precise, l'effetto diretto derivante da tale constatazione autorizza un singolo ad avvalersene dinanzi ai giudici nazionali nel contesto di una controversia che, come quella della causa principale, lo oppone ad un'autorità tributaria nazionale, per escludere l'applicazione di una normativa nazionale incompatibile con tali disposizioni (v., in questo senso, sentenza Flughafen Köln/Bonn, cit., punto 39).

65 Occorre pertanto risolvere l'ottava questione dichiarando che gli artt. 314 e 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112 producono un effetto diretto che autorizza un singolo ad avvalersene dinanzi ad un giudice nazionale al fine di escludere l'applicazione di una normativa nazionale incompatibile con tali disposizioni.

Sulle spese

66 Nei confronti delle parti nella 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) L'art. 314 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che il regime del margine non è applicabile a cessioni di beni come i pezzi di seconda mano per autoveicoli, che il soggetto passivo?rivenditore ha egli stesso importato nell'Unione europea in regime normale dell'imposta sul valore aggiunto.

2) **L'art. 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che osta ad una disposizione nazionale che prevede il differimento, fino alla successiva cessione assoggettata al regime normale dell'imposta sul valore aggiunto, del diritto del soggetto passivo?rivenditore di detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta, in applicazione di detto regime, in occasione dell'importazione di beni diversi dagli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione.**

3) **Gli artt. 314 e 320, nn. 1, primo comma, e 2, della direttiva 2006/112 producono un effetto diretto che autorizza un singolo ad avvalersene dinanzi ad un giudice nazionale al fine di escludere l'applicazione di una normativa nazionale incompatibile con tali disposizioni.**

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.