SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

9 febbraio 2006 *

Nella causa C-305/03,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 16 luglio 2003,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. R. Lyal, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, rappresentato dalle sig.re C. Jackson e R. Caudwell, in qualità di agenti, assistite dal sig. N. Paines, QC, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuto,

* Lingua processuale: l'inglese.

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, presidente di sezione, dai sigg. J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (relatore) e A. Ó Caoimh, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 16 dicembre 2004,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 24 febbraio 2005,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, avendo applicato un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sulla commissione percepita dagli organizzatori di vendite all'asta per la vendita di oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato (in prosieguo: gli «oggetti d'arte») importati in regime di ammissione temporanea, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti

in forza degli artt. 2, punto 1, 5, n. 4, lett. c), 12, n. 3, e 16, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 25 maggio 1999, 1999/49/CE (GU L 139, pag. 27; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Il presente ricorso verte precisamente sull'applicazione dell'IVA alle vendite all'asta di oggetti d'arte soggetti nel Regno Unito ad un regime di ammissione temporanea e importati nel territorio comunitario dopo la loro vendita.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

La sesta direttiva

3 L'art. 2 di tale direttiva prevede che:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

4 A termini dell'art. 5, n. 4, lett. c), della detta direttiva, costituisce parimenti una cessione, ai sensi del n. 1 del detto articolo:

«il trasferimento di un bene effettuato in base ad un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita».

5 L'art. 11, parte B, nn. 1, 3 e 6, della sesta direttiva dispone quanto segue:

«1. La base imponibile è costituita, anche per le importazioni di beni di cui all'articolo 7, paragrafo 1, lettera b), dal valore definito come valore in dogana dalle disposizioni comunitarie in vigore.

(...)

3. Si devono comprendere nella base imponibile, ove non vi siano già compresi:

a) le imposte, i dazi, i prelievi e le altre tasse dovuti fuori dello Stato membro di importazione, nonché quelli dovuti per l'importazione, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto da riscuotere;

b) le spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni all'interno dello Stato membro d'importazione.

Per "primo luogo di destinazione" va inteso il luogo che figura sulla lettera di vettura o su qualsiasi altro documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nello Stato membro di importazione. In mancanza di tale indicazione, si considera come primo luogo di destinazione il luogo della prima rottura di carico in detto Stato.

Si devono parimenti comprendere nella base imponibile le spese accessorie di cui sopra risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nella Comunità, qualora quest'ultimo sia noto al momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta.

(...)

6. In deroga ai paragrafi da 1 a 4, gli Stati membri che, al 1° gennaio 1993, non si avvalevano della facoltà di cui all'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, possono prevedere che all'importazione di oggetti d'arte (...) secondo la definizione di cui all'articolo 26 bis, parte A, lettere a), b) e c) la base imponibile sia pari a una frazione dell'importo determinato conformemente ai paragrafi da 1 a 4.

Tale frazione è determinata in modo che l'[IVA] così dovuta all'importazione sia in ogni caso almeno pari al 5 % dell'importo determinato conformemente ai paragrafi da 1 a 4».

6 L'art. 12, n. 3, della detta direttiva è formulato come segue:

«a) l'aliquota normale dell'[IVA] è fissata da ciascuno Stato membro in una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi. Dal 1° gennaio 1999 e fino al 31 dicembre 2000 tale percentuale non deve essere inferiore al 15 %.

(...)

Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote sono fissate in una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5 % e sono applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H.

(...)

«c) gli Stati membri possono prevedere che l'aliquota ridotta, o una delle aliquote ridotte, da essi applicata conformemente alle disposizioni di cui alla lettera a), terzo comma, si applichi anche alle importazioni di oggetti d'arte (...) di cui all'articolo 26 bis, parte A, lettere a), b) e c).

(...)».

7 L'art. 14, n. 1, di tale direttiva stabilisce che gli Stati membri, in sede di importazione, esentano, tra le altre:

«i) le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni ed il cui valore è compreso nella base imponibile, secondo l'articolo 11, punto B, paragrafo 3, lettera b)».

8 L'art. 16 della sesta direttiva, come risulta dall'art. 28 quater della stessa direttiva, prevede un certo numero di esenzioni nell'ambito del traffico internazionale di merci e precisa, al suo n. 1:

«1. Fatte salve le altre disposizioni fiscali comunitarie, gli Stati membri, con riserva della consultazione di cui all'articolo 29, possono prendere misure particolari per esentare le operazioni seguenti o alcune di esse, a condizione che non mirino ad una utilizzazione e/o ad un consumo finale e che l'importo dell'[IVA] dovuto all'atto dello svincolo dai regimi o dell'uscita dalle situazioni di cui ai punti da A ad E corrisponda all'importo dell'imposta che sarebbe stato dovuto se ognuna di tali operazioni fosse stata oggetto di imposta all'interno del paese:

(...)

E. Le cessioni:

— di beni di cui all'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), con mantenimento dei regimi di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o di transito esterno,

(...)

nonché le prestazioni di servizi inerenti a tali forniture.

In deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), primo comma, il soggetto passivo dell'imposta dovuta in conformità del primo comma è la persona che svincola i beni dai regimi o dalle situazioni elencati nel presente paragrafo.

Allorché lo svincolo dei beni dai regimi o dalle situazioni di cui al presente paragrafo dà luogo ad un'importazione ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 3, lo Stato membro [in] cui i beni sono importati adotta le misure necessarie per evitare una duplice imposizione all'interno del paese.

(...)».

9 La direttiva del Consiglio 14 febbraio 1994, 94/5/CE, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388 (GU L 60, pag. 16), che doveva essere attuata dagli Stati membri entro il 1° gennaio 1995, ha introdotto l'art. 26 bis nella sesta direttiva. Tale disposizione, intitolata «Regime particolare applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione», è così formulata:

«A. Definizioni

Ai fini del presente articolo, e fatte salve altre disposizioni comunitarie, sono considerati:

(...)

e) soggetto passivo-rivenditore, il soggetto passivo che, nel quadro della sua attività economica, acquista o utilizza ai fini della sua impresa o importa per rivenderli beni d'occasione e/o 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;

f) organizzatore di vendite all'asta, il soggetto passivo che, nel quadro della sua attività economica, mette un bene all'asta per assegnarlo al miglior offerente;

g) committente di un organizzatore di vendite all'asta, chiunque trasmetta un bene a un organizzatore di vendite all'asta in virtù di un contratto di commissione per la vendita che preveda le seguenti disposizioni:

— l'organizzatore della vendita all'asta mette all'asta il bene a nome proprio ma per conto del committente;

— l'organizzatore della vendita all'asta consegna il bene, a nome proprio ma per conto del committente, al miglior offerente al quale il bene è aggiudicato in asta pubblica.

(...)

C. Regime particolare applicabile alle vendite all'asta

1. In deroga alla parte B, gli Stati membri possono determinare conformemente alle disposizioni seguenti la base imponibile per le cessioni di beni d'occasione, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione effettuate da un organizzatore di vendite all'asta che agisce a nome proprio, in base ad un contratto di commissione per la vendita all'asta di tali beni, per conto:

(...)

2. La base imponibile delle cessioni di beni di cui al paragrafo 1 è costituita dall'importo totale fatturato all'acquirente, conformemente al paragrafo 4, dall'organizzatore della vendita all'asta, previa deduzione:

— dell'importo netto che l'organizzatore della vendita all'asta ha pagato o deve pagare al committente determinato conformemente al paragrafo 3,

e

— dell'importo dell'imposta dovuta dall'organizzatore della vendita all'asta per la cessione in questione.

3. L'importo netto che l'organizzatore della vendita all'asta ha pagato o deve pagare al committente è costituito dalla differenza fra:

— il prezzo di aggiudicazione in asta del bene

e

— l'importo della commissione che l'organizzatore della vendita all'asta ha ricevuto o riceverà dal committente in virtù del contratto di commissione per la vendita.

(...)

7. La cessione di un bene a un soggetto passivo organizzatore di vendite all'asta si considera avvenuta all'atto della vendita all'asta del bene di cui trattasi.

(...)».

10 L'art. 28, n. 1 bis, della sesta direttiva, la cui formulazione è derivata dalla direttiva 94/5, prevede che il Regno Unito poteva applicare fino al 30 giugno 1999 un'aliquota

ridotta, che non poteva essere inferiore al 2,5 % sulle importazioni di oggetti d'arte. A decorrere da questa data tale Stato membro era obbligato ad applicare un'aliquota normale o, in forza della deroga di cui all'art. 11, parte B, n. 6, della sesta direttiva, un'aliquota ridotta non inferiore al 5 % su tali importazioni.

Il codice doganale

11 L'art. 29 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale») prevede che:

«1. Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33 (...)

(...)

3. a) Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale effettuato o da effettuare da parte del compratore al venditore, o a beneficio di quest'ultimo, per le merci importate e comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire, come condizione della vendita delle merci importate, dal compratore al venditore, o dal compratore a una terza persona, per soddisfare un obbligo del venditore. (...)».

12 Le norme particolareggiate d'applicazione del codice doganale sono enunciate nel regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 (GU L 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) della Commissione 4 maggio 2001, n. 993 (GU L 141, pag. 1). Le disposizioni pertinenti di tale regolamento sono le seguenti:

«Articolo 576

(...)

3. L'esonero totale dai dazi all'importazione è concesso per quanto segue:

a) oggetti d'arte (...), così come definiti dall'allegato I della direttiva 77/388 (...), importati per essere esposti per l'eventuale vendita;

b) merci che non sono state prodotte di recente, importate per essere vendute all'asta.

(...)

Articolo 582

1. Quando merci vincolate al regime a norma dell'articolo 576 siano dichiarate per l'immissione in libera pratica, l'importo della obbligazione doganale è determinato in base agli elementi di calcolo applicabili a tali merci al momento dell'accettazione della dichiarazione per l'immissione in libera pratica.

(...)».

La normativa nazionale

13 Emerge dal fascicolo che il decreto legislativo 10 maggio 1995, sull'imposta sul valore aggiunto (disposizioni speciali) (Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 — SI 1995/1268), che è entrato in vigore il 1° giugno 1995 ed ha recepito la direttiva 94/5 nel Regno Unito, prevede, al suo art. 12, l'applicazione del sistema del margine alle cessioni di oggetti d'arte da parte degli organizzatori di vendite all'asta.

14 L'art. 3 del decreto legislativo 30 marzo 1995, sull'imposta sul valore aggiunto (trattamento delle operazioni) [Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 — (SI 1995/958)], prevede che il trasferimento di proprietà di un oggetto d'arte importato per la sua rivendita, che avvenga allorché tale oggetto d'arte è ancora soggetto al regime di ammissione temporanea con esenzione totale dai dazi d'importazione in conformità alle disposizioni pertinenti del codice doganale, non si deve considerare né una cessione di beni, né una prestazione di servizi.

Fatti e fase precontenziosa

15 Nel Regno Unito gli oggetti d'arte sono importati per la loro eventuale vendita all'asta nell'ambito della procedura di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione. Se, dopo la vendita all'asta, l'oggetto è definitivamente importato nella Comunità europea, l'IVA è calcolata sulla base del prezzo ottenuto al momento della vendita all'asta, ivi compreso il margine di guadagno dell'organizzatore della vendita all'asta. Tale somma è successivamente ridotta in applicazione dell'art. 11, parte B, n. 6, della sesta direttiva, in modo tale che l'aliquota d'imposizione effettiva sia pari al 5 % della base imponibile applicabile.

16 La Commissione, dopo aver constatato che il Regno Unito, contrariamente agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 28, n. 1 bis, e 28 quater, parte E, punto 1, della sesta direttiva, non assoggetta all'aliquota normale il margine di guadagno degli organizzatori della vendita all'asta per la vendita all'asta di oggetti d'arte importati, ha inviato a tale Stato una lettera di diffida in data 17 marzo 1997 e ha avviato la procedura d'infrazione prevista dall'art. 226 CE.

17 Per precisare la propria posizione la Commissione ha inviato una lettera di diffida integrativa al Regno Unito in data 10 agosto 1998, precisando che tale Stato membro è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti non soltanto in forza degli artt. 28, n. 1 bis, e 28 quater, parte E, punto 1, della sesta direttiva, ma anche in forza degli artt. 2, punto 1, 5, n. 4, lett. c), 12, n. 3, e 26 bis, della stessa direttiva.

18 Non essendo rimasta soddisfatta delle risposte delle autorità del Regno Unito del 15 maggio 1997 e del 12 ottobre 1998, la Commissione, in data 3 agosto 2000, ha inviato un parere motivato a tale Stato membro invitandolo a prendere le misure necessarie per conformarsi al detto parere in un termine di due mesi a decorrere dalla sua notifica.

19 Le autorità del Regno Unito hanno risposto con lettera del 16 novembre 2000, confermando la posizione espressa precedentemente. La Commissione, ritenendo che tale Stato membro non avesse preso le misure necessarie per conformarsi al parere motivato nel termine prescritto, ha deciso di proporre il ricorso in esame.

Sul ricorso

Sulla ricevibilità

20 Il governo del Regno Unito ha affermato nella sua controreplica e in udienza che la Commissione ha sviluppato in sede di replica una nuova censura che non è stata fatta valere nell'ambito della fase precontenziosa, il che renderebbe il suo ricorso irricevibile.

21 Nel suo parere motivato e nel suo atto introduttivo la Commissione avrebbe contestato al Regno Unito di non aver assoggettato all'IVA sulle cessioni all'interno del paese, ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, il margine di guadagno dell'organizzatore di vendite all'asta per la vendita all'incanto di oggetti d'arte importati in regime di ammissione temporanea. Per contro, nella sua replica, essa avrebbe sostenuto che il Regno Unito aveva incluso giustamente il detto margine nell'importo imponibile all'importazione, ma che esso aveva calcolato in modo erroneo l'IVA all'importazione.

22 L'oggetto di un ricorso proposto ai sensi dell'art. 226 CE è determinato dal procedimento precontenzioso previsto dal medesimo articolo (vedi sentenze 10 maggio 2001, causa C-152/98, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. I-3463, punto 23; 15 gennaio 2002, causa C-439/99, Commissione/Italia, Racc. pag. I-305, punto 11, e 16 giugno 2005, causa C-456/03, Commissione/Italia, Racc. pag. I-5343, punto 35). Pertanto, il ricorso dev'essere basato sui medesimi motivi e mezzi

del parere motivato (vedi, in particolare, sentenze 1° dicembre 1993, causa C-234/91, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-6273, punto 16, e 18 giugno 1998, causa C-35/96, Commissione/Italia, Racc. pag. I-3851, punto 28). Se una censura non è stata formulata nel parere motivato, essa è irricevibile in sede di procedimento dinanzi alla Corte (vedi sentenza 15 gennaio 2002, Commissione/Italia, cit., punto 11).

23 Ciò non significa tuttavia che debba sussistere in ogni caso una perfetta coincidenza tra il dispositivo del parere motivato e le conclusioni del ricorso, una volta che l'oggetto della controversia non sia stato ampliato o modificato ma, al contrario, semplicemente ridotto (sentenze 11 luglio 2002, causa C-139/00, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-6407, punto 19, e 1° febbraio 2005, causa C-203/03, Commissione/Austria, Racc. pag. I-935, punto 29).

24 Nel caso di specie la Commissione ha tuttavia sostenuto durante la fase precontenziosa e contenziosa che il Regno Unito applica un'aliquota ridotta di IVA al margine di guadagno dell'organizzatore di vendite all'asta, contrariamente agli obblighi ad esso incombenti in forza della sesta direttiva. La questione se tale margine sia una componente del valore doganale o meno non modifica assolutamente la circostanza che tale Stato membro applica ad esso un'aliquota effettiva ridotta. La posizione della Commissione, secondo cui un tale margine deve essere assoggettato all'imposta all'aliquota normale, non è cambiata nel corso del giudizio.

25 Occorre dunque respingere il motivo del Regno Unito diretto a far constatare che la Commissione ha fatto valere una censura nuova.

Sul merito

26 La questione principale in questa controversia è se il margine di guadagno dell'organizzatore di vendite all'asta al momento della vendita all'incanto di oggetti d'arte importati in regime di ammissione temporanea debba essere assoggettata

all'imposta come un'operazione all'interno del paese, conformemente alle condizioni di cui all'art. 16, n. 1, della sesta direttiva. La Commissione, tuttavia, fa altresì valere una violazione degli artt. 2, punto 1, 5, n. 4, lett. c), e 12, n. 3. Occorre, pertanto, verificare se è ben dimostrata l'asserita violazione di tali disposizioni.

27 La Commissione osserva che la situazione del caso di cui trattasi comporta due fatti generatori: da una parte, un'importazione di beni e, dall'altra, un'operazione all'interno del paese. In ogni caso in cui un'importazione è seguita da una vendita da parte di un soggetto passivo, tanto l'importazione quanto la vendita devono essere assoggettate all'imposta.

28 Essa addebita al Regno Unito di non aver distinto il secondo fatto generatore, vale a dire la vendita all'asta, e di non averla assoggettata all'imposta in quanto operazione all'interno del paese. Per questo fatto tale Stato membro sarebbe venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 2, punto 1, 5 n. 4, lett. c), e 12, n. 3, della sesta direttiva.

29 Il governo del Regno Unito riconosce che esistono potenzialmente due fatti generatori, cioè l'importazione dei beni e la loro vendita all'asta. A suo avviso, tuttavia, mentre gli oggetti d'arte interessati sono soggetti ad un regime di ammissione temporanea, le vendite all'asta di cui trattasi sono vendite all'esportazione verso il territorio doganale della Comunità, ai sensi dell'art. 29 del codice doganale, e non possono costituire allo stesso tempo operazioni nel Regno Unito.

30 L'art. 2 della sesta direttiva distingue due categorie di operazioni assoggettate all'IVA, da una parte, le operazioni effettuate all'interno del paese e, dall'altra, le importazioni di beni.

31 Risulta dall'art. 5, n. 4, lett. c), della detta direttiva che l'organizzatore di vendite all'asta compie una cessione di beni quando egli trasferisce un bene in forza di un contratto di commissione concluso fra lui e il venditore o l'acquirente.

32 L'art. 12, n. 3, della sesta direttiva fissa un'aliquota normale dell'IVA applicabile ad ogni operazione imponibile che non dia luogo ad un'aliquota ridotta.

33 Come la Corte ha già osservato, l'esame delle caratteristiche del sistema comune dell'IVA consente di stabilire che, per ogni operazione all'interno di uno Stato membro, il fatto generatore dell'imposta è costituito dalla cessione a titolo oneroso di un bene da parte di un soggetto passivo che agisce in quanto tale mentre, per ogni operazione all'importazione, il fatto generatore è costituito dal semplice ingresso di un bene all'interno di uno Stato membro, indipendentemente dal fatto che abbia luogo o meno un negozio, che l'operazione venga effettuata a titolo oneroso o gratuito, da un soggetto passivo o a titolo privato (vedi, in particolare, sentenza 5 maggio 1982, causa 15/81, Schul, Racc. pag. 1409, punto 14).

34 Nel caso di specie gli oggetti d'arte importati per una vendita all'asta sono soggetti sin dalla loro entrata nella Comunità ad un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione, a condizione che la loro destinazione finale non sia conosciuta prima della vendita. Quando il bene è venduto ad un acquirente della Comunità, l'importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene esce da detto regime.

35 La sesta direttiva prevede due regimi fiscali diversi da applicare rispettivamente in caso d'importazione ed in caso di vendita all'asta di oggetti d'arte. Da una parte, per quanto riguarda l'importazione, che è assoggettata all'IVA in forza dell'art. 2, punto 2, della sesta direttiva, l'art. 12, n. 3, lett. c), e, in quanto disposizione derogatoria, l'art. 11, parte B, n. 6, della medesima, prevedono un'aliquota ridotta dell'IVA da applicare al valore doganale del bene importato. Dall'altra, per quanto

riguarda la vendita all'asta, le disposizioni dell'art. 26 bis, parte C, della sesta direttiva hanno per effetto in particolare di individuare la commissione dell'organizzatore di vendite all'asta rispetto al valore globale del bene, quando questi compie una cessione ai sensi dell'art. 5, n. 4, lett. c), di tale direttiva. La detta commissione costituisce così la base imponibile per la vendita all'asta, assoggettata all'aliquota normale prevista dall'art. 12, n. 3, lett. a), della stessa direttiva.

36 La Commissione sostiene che l'art. 16, n. 1, della sesta direttiva prevede imperativamente che tutte le operazioni effettuate finché le merci sono assoggettate al regime di ammissione temporanea, se queste sono importate successivamente, devono essere assoggettate all'imposta come se le dette operazioni fossero state effettuate dopo la loro importazione definitiva. Pertanto, l'aliquota ridotta effettiva dovrebbe essere applicata al valore delle merci prima della loro vendita all'asta, vale a dire al prezzo pagato dall'acquirente al momento di detta vendita, detratta la commissione dell'organizzatore della vendita all'asta. L'aliquota normale dell'IVA si applicherebbe successivamente alla detta commissione in conformità all'art. 26 bis, parte C, della detta direttiva.

37 Essa precisa, inoltre, che tale norma vale indipendentemente da quelle generali in materia di determinazione del valore doganale enunciate agli artt. 29 e 144 del codice doganale e da quelle contenute nell'art. 11, parte B, n. 1, della sesta direttiva.

38 Il governo del Regno Unito contesta questo argomento. A suo avviso, il regime fiscale che si applica è compatibile con l'art. 16 della sesta direttiva, perché emerge chiaramente da tale disposizione e dall'art. 11, parte B, della stessa direttiva che il costo di tali operazioni è incluso nella base imponibile all'importazione e non è assoggettato all'imposta in quanto operazione all'interno del paese, come sarebbe nel caso di un'operazione che avvenga dopo l'importazione definitiva. Ci sarebbe doppia imposizione se le commissioni degli organizzatori di vendite all'asta fossero nuovamente imponibili come contropartita di un'operazione all'interno del territorio.

39 È pacifico che l'art. 16, n. 1, della sesta direttiva, tenuto conto del regime di cui alla parte E del medesimo, prevede che gli Stati membri possono esentare dall'IVA alcune operazioni sui beni assoggettati al regime di ammissione temporanea, a condizione che non mirino ad un'utilizzazione o ad un consumo finali e che l'importo dell'IVA dovuta al momento dell'uscita dal regime corrisponda all'importo dell'imposta che sarebbe stata versata se ogni operazione fosse stata assoggettata all'imposta all'interno del paese.

40 Una volta che tale disposizione dà agli Stati membri la facoltà di esentare alcune operazioni effettuate all'interno del paese per beni assoggettati ai regimi o alle situazioni previsti da tale disposizione, tra cui il regime di ammissione temporanea, essa impone loro altresì alcune condizioni che devono essere soddisfatte per applicare questa esenzione.

41 Benché il momento dell'importazione definitiva di un bene, posto in regime di ammissione temporanea al momento della sua entrata nella Comunità, sia rinviato, in applicazione dell'art. 7, n. 3, della sesta direttiva, al momento in cui il bene esce da tale regime, dalla deroga prevista dall'art. 16, n. 1, di tale direttiva discende che ogni operazione effettuata in applicazione di tale regime temporaneo deve essere assoggettata al tributo come se essa fosse stata effettuata all'interno del paese dopo l'importazione definitiva delle merci.

42 Ne deriva che, nel caso in cui un oggetto d'arte sia venduto all'asta in regime di ammissione temporanea e importato a seguito di tale operazione nel territorio comunitario, occorre distinguere la vendita all'asta dall'importazione e assoggettare all'imposta separatamente le due operazioni.

43 Di conseguenza, per assoggettare all'imposta tanto l'importazione quanto la vendita all'asta in conformità alle condizioni di cui all'art. 16, n. 1, della sesta direttiva, si deve distinguere nel prezzo di aggiudicazione la parte che corrisponde alla

commissione dell'organizzatore della vendita all'asta da quella che corrisponde al valore doganale del bene importato. La prima costituisce infatti la base imponibile per la vendita all'asta, calcolata in base all'art. 26 bis della sesta direttiva e assoggettata all'aliquota normale prevista dall'art. 12, n. 3, lett. a), di tale direttiva, mentre la seconda corrisponde al valore doganale della merce che è soggetta all'IVA all'importazione e assoggettata ad un'aliquota effettiva ridotta, applicabile al Regno Unito in forza dell'art. 11, parte B, n. 6, della detta direttiva.

44 Tale interpretazione si accorda con l'obiettivo dell'art. 16, n. 1, della sesta direttiva, che consiste in particolare nel garantire la neutralità fiscale tra le operazioni che riguardano beni soggetti al regime di ammissione temporanea e importati successivamente, da una parte, e quelle che riguardano beni che si trovano già all'interno della Comunità, dall'altra.

45 Tenuto conto dell'analisi esposta al punto 43 della presente sentenza e, in particolare, della circostanza che il valore della commissione dell'organizzatore di vendite all'asta deve essere distinto dal valore doganale della merce interessata, ai fini della loro rispettiva imposizione, non risulta fondato l'argomento del Regno Unito, secondo cui il margine di guadagno dell'organizzatore di vendite all'asta fa parte del valore d'importazione, in conformità al combinato disposto dell'art. 11, parte B, nn. 1 e 3, lett. b), della sesta direttiva e dell'art. 29 del codice doganale.

46 Occorre altresì respingere l'argomento del Regno Unito secondo cui l'art. 16, n. 1, primo comma, della sesta direttiva è una disposizione facoltativa per gli Stati membri, mentre l'ultimo comma di quest'ultima disposizione, che stabilisce l'obbligo di evitare la doppia imposizione, costituisce una disposizione imperativa. Tale ultimo obbligo esigerebbe che gli Stati membri non considerino l'operazione realizzata dall'organizzatore di vendite all'asta come un'operazione all'interno del paese.

47 Come sostiene giustamente la Commissione, quando lo Stato membro si avvale della facoltà offerta dall'art. 16, n. 1, della sesta direttiva adottando misure particolari che permettono di esentare le operazioni relative alle merci soggette ai regimi di ammissione temporanea, esso deve conformarsi a tutte le condizioni imposte da tale disposizione.

48 Quanto all'obbligo di evitare la doppia imposizione, previsto dall'art. 16, n. 1, ultimo comma, della sesta direttiva, occorre rilevare che tale disposizione riguarda la persona debitrice dell'imposta. Come risulta dal comma precedente della medesima disposizione, in deroga all'art. 21, n. 1, lett. a), primo comma, di tale direttiva, la persona debitrice dell'imposta per le operazioni di cui all'art. 16, n. 1, primo comma, della stessa direttiva è quella che fa svincolare i beni dai regimi o dalle situazioni enumerate da tale disposizione. Infatti, per prevenire qualsiasi confusione sulla detta persona debitrice, la sesta direttiva prevede l'obbligo di evitare la doppia imposizione, senza che questo abbia un'influenza sull'aliquota applicabile al margine di guadagno dell'organizzatore di vendite all'asta.

49 Alla luce di ciò, in considerazione del fatto che la vendita all'asta di oggetti d'arte nell'ambito del regime di ammissione temporanea, seguita dall'importazione nel territorio dello Stato membro interessato, deve essere considerata un'operazione effettuata all'interno del paese e deve essere assoggettata all'imposta in quanto tale, si deve constatare che la censura della Commissione relativa ad una violazione dell'art. 16, n. 1, della sesta direttiva è fondata.

50 Dovendosi, quindi, qualificare la vendita all'asta come «operazione effettuata all'interno del paese», si deve altresì constatare che la violazione degli artt. 2, punto 1, 5, n. 4, lett. c), e 12, n. 3, della sesta direttiva è dimostrata.

51 Alla luce di quanto precede, si deve dichiarare che il Regno Unito, avendo applicato un'aliquota ridotta dell'IVA sulla commissione percepita dagli organizzatori di

vendite all'asta in occasione di vendite all'incanto di oggetti d'arte importati in regime di ammissione temporanea, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 2, punto 1, 5, n. 4, lett. c), 12, n. 3, e 16, n. 1, della sesta direttiva.

Sulle spese

52 A norma dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, il Regno Unito, rimasto soccombente, dev'essere condannato alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara e statuisce:

1) **Il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, avendo applicato un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto sulla commissione percepita dagli organizzatori di vendite all'asta in occasione di vendite all'incanto di oggetti d'arte, da collezione e d'antiquariato importati in regime di ammissione temporanea, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 2, punto 1, 5, n. 4, lett. c), 12, n. 3, e 16, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 25 maggio 1999, 1999/49/CE.**

2) **Il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord è condannato alle spese.**

Firme