Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

1º agosto 2025 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Regime speciale applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato – Soggetti passivi-rivenditori – Regime del margine – Articolo 316, paragrafo 1, lettera b) – Opzione per l'applicazione del regime del margine – Nozione di "cessione di un oggetto d'arte dall'autore" – Cessione dall'autore tramite una persona giuridica»

Nella causa C-433/24,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), con decisione del 18 giugno 2024, pervenuta in cancelleria il 18 giugno 2024, nel procedimento

Galerie Karsten Greve

contro

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da I. Jarukaitis, presidente di sezione, N. Jääskinen, A. Arabadjiev (relatore), M. Condinanzi e R. Frendo, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: R. Şereş, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 20 marzo 2025,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Galerie Karsten Greve, da L. Poulet-Odent, avocat;

– per il governo francese, da B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré e B. Fodda, in qualità di agenti;

– per il governo spagnolo, da A. Torró Molés, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da M. Herold, W. Roels e J. Samnadda, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il francese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 giugno 2025,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), 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»), nella versione applicabile nel procedimento principale.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la società Galerie Karsten Greve (in prosieguo: la «GKG») e il ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (Ministero dell'Economia, delle Finanze e della Sovranità industriale e digitale, Francia) vertente su avvisi di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

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 14 di tale direttiva, al paragrafo 1 enuncia quanto segue:

«Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 Ai sensi dell'articolo 103 di detta direttiva:

«1. Gli Stati membri possono prevedere che l'aliquota ridotta, o una delle aliquote ridotte, da essi applicate conformemente agli articoli 98 e 99, si applichi anche alle importazioni di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato, quali definiti all'articolo 311, paragrafo 1, punti 2), 3), e 4).

2. Allorché si avvalgono della facoltà di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono applicare l'aliquota ridotta anche alle cessioni seguenti:

a) le cessioni di oggetti d'arte effettuate dall'autore o dagli aventi diritto;

b) le cessioni di oggetti d'arte effettuate a titolo occasionale da un soggetto passivo diverso da un soggetto passivo-rivenditore, quando gli oggetti d'arte sono stati importati dallo stesso soggetto passivo o gli sono stati ceduti dall'autore o dagli aventi diritto o gli hanno dato diritto alla detrazione totale dell'IVA».

6 L'articolo 311, paragrafo 1, della stessa direttiva, dispone quanto segue:

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

(...)

2) "oggetti d'arte", i beni indicati nell'allegato IX, parte A;

(...)

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».

7 L'articolo 314 della direttiva IVA è così formulato:

«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 316, paragrafo 1, di tale direttiva così prevede:

«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».

9 L'allegato IX di detta direttiva comprende una parte A, intitolata «Oggetti d'arte», formulata come segue:

«1) Quadri, "collages" e quadretti simili ("tableautins"), pitture e disegni, eseguiti interamente a mano dall'artista, ad eccezione dei piani di architetti, di ingegneri e degli altri progetti e disegni industriali, commerciali, topografici e simili, degli oggetti manufatti decorati a mano, delle tele dipinte per scenari di teatro, sfondi di studi d'arte o per usi simili (codice NC 9701);

2) incisioni, stampe e litografie originali, precisamente gli esemplari ottenuti in numero limitato direttamente in nero o a colori da una o più matrici interamente lavorate a mano dall'artista, qualunque sia la tecnica o la materia usata, escluso qualsiasi procedimento meccanico o fotomeccanico (codice NC 9702 00 00);

3) opere originali dell'arte statuaria o dell'arte scultoria, di qualsiasi materia, purché siano eseguite interamente dall'artista; fusioni di sculture a tiratura limitata ad otto esemplari, controllata dall'artista o dagli aventi diritto (codice NC 9703 00 00); a titolo eccezionale, in casi determinati dagli Stati membri, per fusioni di sculture antecedenti il 1º gennaio 1989, è possibile superare il limite degli otto esemplari;

4) arazzi (codice NC 5805 00 00) e tappeti murali (codice NC 6304 00 00) eseguiti a mano da disegni originali forniti da artisti, a condizione che non ne esistano più di otto esemplari;

5) esemplari unici di ceramica, interamente eseguiti dall'artista e firmati dal medesimo;

6) smalti su rame, interamente eseguiti a mano, nei limiti di otto esemplari numerati e recanti la firma dell'artista o del suo studio, ad esclusione delle minuterie e degli oggetti di oreficeria e di gioielleria;

7) fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto».

Diritto francese

10 L'articolo 278-0 bis del code général des impôts (codice generale delle imposte; in prosieguo: il «CGI»), nella versione applicabile nel procedimento principale, prevede quanto segue:

«L'[IVA] è riscossa ad un'aliquota ridotta pari al 5,5% per quanto riguarda:

(...)

I. – 1° Le importazioni di opere d'arte, di oggetti da collezione o d'antiquariato, nonché gli acquisti intracomunitari, effettuati da un soggetto passivo o da una persona giuridica che non è un soggetto passivo, di opere d'arte, di oggetti da collezione o d'antiquariato, importati da questi ultimi sul territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea;

2° Gli acquisti intracomunitari di opere d'arte cedute in un altro Stato membro da soggetti passivi diversi dai soggetti passivi-rivenditori».

11 Ai sensi dell'articolo 278 *septies* del CGI, nella versione applicabile nel procedimento principale:

«L'[IVA] è riscossa all'aliquota del 10%:

(...)

2° Sulle cessioni di opere d'arte effettuate dal loro autore o dai suoi aventi diritto».

12 L'articolo 297 A, paragrafo 1, del CGI è così formulato:

«1° La base imponibile delle cessioni da parte di un soggetto passivo rivenditore di beni d'occasione, di opere d'arte, di oggetti da collezione o d'antiquariato che gli sono stati ceduti da un soggetto non debitore dell'[IVA] o da una persona che non è autorizzata a fatturare l'[IVA] per tale cessione è costituita dalla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto.

La definizione dei beni d'occasione, delle opere d'arte, degli oggetti da collezione e d'antiquariato è stabilita con decreto».

13 L'articolo 297 B, primo comma, del CGI dispone quanto segue:

«I soggetti passivi rivenditori possono chiedere di applicare le disposizioni dell'articolo 297 A per le cessioni di opere d'arte, di oggetti da collezione o d'antiquariato a seguito di un'importazione, un acquisto intracomunitario o una cessione assoggettati all'aliquota ridotta dell'[IVA] in applicazione dell'articolo 278 *septies* o dell'articolo 278-0 bis, paragrafo I».

14 L'articolo 98 A, paragrafo II, dell'allegato III del CGI, nella versione applicabile nel procedimento principale, prevede quanto segue:

«Si considerano opere d'arte le seguenti realizzazioni:

1° Quadri, "collages" e quadretti simili ("tableautins"), pitture e disegni, eseguiti interamente a mano dall'artista, ad eccezione dei piani di architetti, di ingegneri e degli altri progetti e disegni industriali, commerciali, topografici e simili, degli oggetti manufatti decorati a mano, delle tele dipinte per scenari di teatro, sfondi di studi d'arte o per usi simili».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 La GKG svolge l'attività di galleria d'arte e ha proceduto alla cessione di oggetti d'arte che le erano stati ceduti nel corso del 2014 dalla società di diritto britannico Studio Rubin Gideon (in prosieguo: la «società SRG»). La GKG è stata oggetto di una verifica contabile in esito alla quale l'amministrazione tributaria ha contestato il beneficio del regime del margine applicato alle cessioni effettuate dalla GKG e, di conseguenza, le ha inviato avvisi di accertamento IVA per il periodo compreso tra il 1º gennaio e il 31 dicembre 2014.

16 Con sentenza del 25 novembre 2020, il tribunal administratif de Paris (Tribunale amministrativo di Parigi, Francia) ha respinto la domanda della GKG volta ad ottenere la revoca di tali avvisi di accertamento e delle relative sanzioni. Con sentenza del 1º giugno 2022, la cour administrative d'appel de Paris (Corte d'appello amministrativa di Parigi, Francia) ha respinto l'appello proposto dalla GKG avverso tale sentenza.

17 Investito di un ricorso per cassazione depositato dalla GKG, il Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), giudice del rinvio, rileva che dagli atti di causa risulta pacifico che la società SRG, nel corso del periodo d'imposta controverso, ha regolarmente effettuato cessioni di oggetti d'arte. Di conseguenza, la GKG non sarebbe stata, in ogni caso, legittimata ad assoggettare al regime del margine, sulla base delle disposizioni dell'articolo 297 B e dell'articolo 278-0 bis, paragrafo I, punto 2, del CGI, le proprie cessioni successive agli acquisti intracomunitari effettuati presso tale società.

18 Ciò premesso, dalla formulazione dell'articolo 278 *septies*, punto 2, del CGI, nella sua versione applicabile al periodo d'imposta controverso, in combinato disposto con le disposizioni dell'articolo 297 B di tale codice, risulterebbe che il diritto di optare per il regime speciale del margine è applicabile a cessioni di oggetti d'arte successive a una cessione effettuata dal loro autore o dai suoi aventi diritto, nonché a quelle successive a un acquisto intracomunitario di tali oggetti effettuato presso il loro autore o i suoi aventi diritto.

19 Nel caso di specie la GKG avrebbe applicato il regime del margine a cessioni, effettuate presso i suoi clienti, di quadri del pittore Gideon Rubin, che essa stessa aveva ottenuto a seguito di acquisti intracomunitari presso la società SRG, di cui il sig. Rubin era uno dei due soci.

20 Per dichiarare che la GKG non era legittimata ad applicare a tali cessioni di quadri il regime del margine, la cour administrative d'appel de Paris (Corte d'appello amministrativa di Parigi) avrebbe considerato che i quadri in parola non erano stati ceduti a tale società dal loro autore, in particolare in quanto l'autore di un quadro poteva essere solo l'artista che l'aveva dipinto di sua mano, di modo che la società SRG, essendo una persona giuridica, non poteva essere considerata l'autore di tali quadri. A sostegno della sua impugnazione la GKG afferma che la cour administrative d'appel de Paris (Corte d'appello amministrativa di Parigi) sarebbe incorsa, su tale punto, in un errore di diritto.

21 Secondo il Conseil d'État (Consiglio di Stato) per rispondere al motivo dedotto dalla GKG occorre accertare se le disposizioni dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, in combinato disposto con quelle dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, e dell'allegato IX, parte A, della stessa, debbano essere interpretate nel senso che ostano a che una persona giuridica, come una società, sia considerata, ai sensi e ai fini dell'applicazione di tali disposizioni, come «l'autore» di un quadro.

22 In caso di risposta negativa a tale prima questione, la risposta a detto motivo di impugnazione dipenderebbe anche dall'individuazione dei criteri da prendere in considerazione per ammettere che una persona giuridica, come una società, possa essere considerata, ai sensi e ai fini dell'applicazione di queste stesse disposizioni, come l'«autore» di un quadro. Siffatti criteri potrebbero consistere, in particolare, nell'assoggettamento di tale società a un regime giuridico particolare, la detenzione da parte della persona fisica che ha dipinto il quadro della totalità o di una quota del capitale di detta società, o ancora l'esercizio da parte di tale persona di funzioni direttive in seno alla stessa società.

23 In tali circostanze, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [IVA], in combinato disposto con quelle del suo articolo 311, paragrafo 1, punto 2, e con quelle del suo allegato IX, parte A, debbano essere interpretate nel senso che ostano a che una persona giuridica quale una società sia considerata, ai sensi e per l'applicazione di tali disposizioni, come "l'autore" di un quadro.

2) In caso di risposta negativa alla prima questione, quali criteri debbano essere presi in considerazione per ammettere che una persona giuridica quale una società possa essere considerata, ai sensi e per l'applicazione di queste stesse disposizioni, come "l'autore" di un quadro (ad esempio, nel caso di una società, l'assoggettamento della società ad un regime giuridico particolare, la detenzione da parte della persona fisica che ha dipinto il quadro della totalità o di una quota del capitale sociale della società, l'esercizio da parte di tale persona di funzioni direttive in seno alla società, ecc.)».

Sulle questioni pregiudiziali

24 In via preliminare occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In tale prospettiva, la Corte è tenuta, se del caso, a riformulare le questioni che le sono sottoposte (sentenza del 30 aprile 2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 e C-332/23, EU:C:2025:303, punto 65 e giurisprudenza citata).

25 Ai sensi dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, gli Stati membri accordano ai soggetti passivi-rivenditori il diritto di optare per l'applicazione del regime del margine alle cessioni di oggetti d'arte che sono stati loro ceduti dall'autore o dai suoi aventi diritto.

26 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il giudice del rinvio si chiede, in particolare, se una persona giuridica possa essere considerata, ai fini dell'applicazione da parte del soggetto passivo-rivenditore del regime del margine previsto a tale articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, come l'autore di un oggetto d'arte e, in tal caso, sulla base di quali presupposti.

27 Tuttavia, è pacifico che l'autore dei quadri di cui trattasi nel procedimento principale è il pittore Gideon Rubin che li ha commercializzati tramite la società SRG, di cui egli è uno dei due soci.

28 Inoltre, conformemente all'articolo 314, lettera a), della direttiva IVA, 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 nell'Unione da una persona non soggetto passivo. Così, l'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva riguarda il caso dei soggetti passivi-rivenditori che effettuano cessioni di oggetti d'arte loro ceduti dall'autore o dai suoi aventi diritto quali soggetti passivi IVA.

29 In tali circostanze, al fine di fornire al giudice nazionale una risposta utile, occorre esaminare non tanto la questione se una persona giuridica come la società SRG possa rientrare nella nozione di «autore», ai sensi dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, bensì quella se rientri in tale disposizione la cessione d'oggetti d'arte effettuata dal loro autore o dai suoi aventi diritto tramite una persona giuridica che è soggetto passivo IVA.

30 Di conseguenza, occorre considerare che, con le sue questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che rientra in tale disposizione la cessione da parte di soggetti passivi-rivenditori di oggetti d'arte loro ceduti dall'autore o dai suoi aventi diritto che agiscano tramite una persona giuridica e, in tal caso, sulla base di quali presupposti.

31 A questo proposito va tenuto presente che, nell'interpretare una disposizione del diritto dell'Unione, occorre tenere conto non solo della formulazione e dello scopo di tale disposizione, ma anche del contesto in cui opera e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui fa parte (v., in tal senso, sentenza del 1º ottobre 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, punto 37).

32 In primo luogo, occorre rilevare che la formulazione dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA non specifica le modalità della cessione di oggetti d'arte da parte del loro autore o dei suoi aventi diritto ai soggetti passivi-rivenditori. Tuttavia, come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 23 delle sue conclusioni, la cessione di oggetti d'arte rientra nell'attività commerciale dell'autore o dei suoi aventi causa, che consiste in sostanza, conformemente all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, nel trasferimento, generalmente dietro corrispettivo, del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

33 Pertanto, la formulazione dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA non esclude espressamente che un autore o i suoi aventi diritto possano effettuare una siffatta cessione tramite una persona giuridica né che una siffatta cessione possa essere effettuata da una persona giuridica.

34 In secondo luogo, quanto al contesto in cui si inserisce tale disposizione, vero è che il regime d'imposizione del margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore in occasione della cessione di oggetti d'arte costituisce un regime speciale dell'IVA, che deroga al sistema generale di tale direttiva, cosicché gli articoli 314 e 316 di quest'ultima, che individuano i casi di applicazione di tale regime, devono essere interpretati restrittivamente. Tuttavia, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per definire detto regime debbano essere interpretati in un modo che priverebbe quest'ultimo dei suoi effetti. Infatti, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti da detto regime e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale (sentenza del 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punti 22 e 23).

35 In terzo luogo, per quanto riguarda gli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA, dai considerando 4 e 7 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. Da una costante giurisprudenza risulta che il principio di neutralità fiscale caratterizza tale sistema e che tale principio osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA (sentenza del 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punto 32).

36 Per quanto riguarda, più specificamente, gli obiettivi perseguiti dal regime del margine, quale previsto agli articoli 314 e 316 della direttiva IVA, occorre rilevare che, ai sensi del considerando 51 di tale direttiva, tale regime è volto, nell'ambito dei beni d'occasione e degli oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, a 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).

37 Inoltre, da un lato, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 25 e 26 delle sue conclusioni, adottando gli articoli 103 e 316 della direttiva IVA, il legislatore dell'Unione aveva l'obiettivo specifico di favorire l'immissione sul mercato dell'Unione di nuovi oggetti d'arte, siano essi importati nell'Unione o di nuova creazione all'interno del suo territorio, prevedendo un trattamento fiscale favorevole per l'importazione di tali oggetti, per la loro prima cessione in seguito alla loro creazione, e per la prima cessione di tali oggetti da parte dei soggetti passivi-rivenditori.

38 Dall'altro lato, come giustamente sostenuto dal governo francese, limitando il diritto, per i soggetti passivi-rivenditori, di optare per il regime del margine ai soli oggetti d'arte ad essi ceduti dal loro autore o dai suoi aventi diritto, l'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA mira altresì a limitare, tanto per i soggetti passivi-rivenditori quanto per le amministrazioni tributarie degli Stati membri, gli oneri amministrativi di prova e di controllo, tra cui, in particolare, quelli connessi, per i primi, alla prova dell'inclusione o meno dell'IVA pagata a monte nel prezzo di acquisto di un oggetto d'arte, e, per le seconde, al controllo di siffatta circostanza di fatto.

39 A tale riguardo, la Corte ha già constatato che potrebbe risultare difficile accertare se un determinato bene sia stato in precedenza gravato dell'IVA dato che, tenuto conto della natura stessa degli oggetti d'arte, di collezione o di antiquariato, il bene potrebbe essere antico o essere precedentemente stato oggetto di numerosi scambi tra diverse persone che non sono soggetti passivi. È proprio in considerazione di tali difficoltà nel determinare l'IVA che aveva eventualmente già gravato su tali prodotti, che la direttiva IVA prevede il diritto di optare per l'applicazione del regime del margine e calcolare l'IVA dovuta, facendo riferimento, come elemento di calcolo di un siffatto margine, al prezzo di vendita di tali beni (v., in tal senso, sentenza del 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punto 36).

40 Alla luce di tali considerazioni, è giocoforza constatare che un'interpretazione dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA che escluda dall'ambito di applicazione di quest'ultimo, in ogni caso, le cessioni da parte dei soggetti passivi-rivenditori degli oggetti d'arte ad essi ceduti da autori o loro aventi diritto tramite persone giuridiche, potrebbe violare gli obiettivi di garantire la neutralità fiscale, evitare distorsioni della concorrenza e favorire l'immissione di nuovi oggetti d'arte sul mercato dell'Unione.

41 Infatti, come ricordato al punto 35 della presente sentenza, il principio di neutralità fiscale impedisce in particolare che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA. Orbene, come rilevato dall'avvocato generale ai

paragrafi 27, 29 e 33 delle sue conclusioni, quando cedono i loro oggetti d'arte ai soggetti passivi-rivenditori, gli autori o i loro aventi diritto effettuano operazioni identiche dal punto di vista dell'imposizione dell'IVA, che effettuino tali cessioni come persone fisiche o tramite persone giuridiche.

42 Inoltre, nel riconoscere agli Stati membri la facoltà di applicare un'aliquota IVA ridotta a talune cessioni, l'articolo 103, paragrafo 2, lettere a) e b), della direttiva IVA utilizza, in sostanza, gli stessi termini dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, cosicché un siffatto trattamento diverso a seconda della forma giuridica con la quale agiscono gli autori o i loro aventi diritto potrebbe anche comportare una riscossione dell'IVA con aliquote diverse per operazioni identiche.

43 Inoltre, la differenza di trattamento che risulterebbe dall'interpretazione indicata al punto 40 della presente sentenza rischierebbe, da un lato, di nuocere all'obiettivo di favorire l'immissione di nuovi oggetti d'arte sul mercato dell'Unione e, dall'altro, di falsare la concorrenza tra i soggetti passivi-rivenditori che effettuano le stesse operazioni, vale a dire essenzialmente l'acquisto e la rivendita di oggetti d'arte, in quanto sarebbe loro applicato un trattamento diverso quanto alla possibilità di optare per l'applicazione del regime del margine in forza dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, a seconda che l'autore o i suoi aventi causa che hanno ceduto loro tali oggetti abbiano agito o meno tramite una persona giuridica.

44 Di conseguenza, occorre considerare, alla luce, in particolare, degli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA e dal suo articolo 316, paragrafo 1, lettera b), che tale disposizione riguarda anche le cessioni da parte di un soggetto passivo-rivenditore degli oggetti d'arte che gli sono stati ceduti da una persona giuridica, a condizione tuttavia che, in un caso del genere, le cessioni degli oggetti d'arte da parte di tale persona giuridica a detto soggetto passivo-rivenditore possano essere attribuite all'autore o ai suoi aventi diritto.

45 A tal riguardo, da un lato, quando la cessione a un soggetto passivo-rivenditore di un oggetto d'arte è effettuata, come sembra avvenire nel caso di specie - fatte salve le verifiche che spettano al giudice del rinvio - da una persona giuridica fondata dall'autore o dai suoi aventi diritto per commercializzare gli oggetti d'arte che l'autore ha creato, si può presumere che la cessione sia attribuibile all'autore o ai suoi aventi diritto, sempre che, in un caso del genere, tale cessione abbia luogo nell'ambito degli accordi che l'autore o i suoi aventi diritto hanno generalmente posto in essere ai fini di tale commercializzazione.

46 Dall'altro lato, poiché l'obiettivo specifico dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA è quello di favorire l'immissione di nuovi oggetti d'arte sul mercato dell'Unione, come rilevato al punto 37 della presente sentenza, occorre limitare l'interpretazione effettuata al punto precedente della presente sentenza alle cessioni, considerate in tale punto, che costituiscono effettivamente la prima immissione di un oggetto d'arte sul mercato dell'Unione, cosicché non devono sussistere indizi di una precedente cessione dell'oggetto d'arte, soggetta all'IVA, che rappresenti una siffatta prima immissione.

47 Di conseguenza, nel caso in cui un autore o i suoi aventi diritto cedano un tale oggetto a un soggetto passivo-rivenditore tramite una persona giuridica, è necessario, ai fini dell'applicazione di tale disposizione in occasione della successiva cessione di detto oggetto da parte del soggetto passivo-rivenditore, che tale persona giuridica abbia il diritto di disporre di detto oggetto come proprietario sin dalla sua creazione o, senza cessione precedente soggetta all'IVA, al momento di tale prima immissione sul mercato dell'Unione.

48 Ne consegue che, quando i due criteri enunciati ai punti 44 e 46 della presente sentenza sono soddisfatti, la cessione di cui trattasi rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, il che consente a un soggetto passivo-rivenditore di optare per il regime del margine.

49 Peraltro, occorre osservare che l'applicazione di criteri come quelli considerati dal giudice del rinvio - vale a dire l'assoggettamento della persona giuridica a un regime giuridico particolare, la detenzione da parte della persona fisica che ha creato un oggetto d'arte della totalità o di una quota del capitale sociale di tale persona giuridica, l'esercizio da parte di tale persona fisica di funzioni direttive in seno a detta persona giuridica e/o il trasferimento di una parte sostanziale dei proventi della vendita alla persona fisica che ha creato detto oggetto - potrebbe compromettere l'obiettivo dell'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, consistente nell'evitare oneri eccessivi in materia di prova e di controllo, in quanto una siffatta applicazione implicherebbe una verifica delle modifiche, eventualmente molto complesse, relative ai diritti di proprietà o di voto in seno a una persona giuridica e alla ripartizione degli utili tra i soci di quest'ultima, ad esempio nel caso in cui diversi artisti agiscano nell'ambito di una siffatta persona giuridica per commercializzare i loro oggetti d'arte e, in particolare, qualora la creazione di tali oggetti avvenga in un contesto di collaborazione.

50 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni pregiudiziali dichiarando che l'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che rientra in tale disposizione la cessione, da parte di soggetti passivi-rivenditori, di oggetti d'arte loro ceduti dall'autore o dai suoi aventi diritto che operano tramite una persona giuridica, a condizione che, da un lato, la cessione da parte della persona giuridica sia attribuibile all'autore o ai suoi aventi diritto, ipotesi che si verifica quando l'autore o gli aventi diritto hanno fondato tale persona giuridica ai fini della commercializzazione degli oggetti d'arte creati dall'autore e, dall'altro, la cessione di tali oggetti d'arte al soggetto passivo-rivenditore costituisca la prima immissione di detti oggetti d'arte sul mercato dell'Unione.

Sulle spese

51 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 316, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che rientra in tale disposizione la cessione, da parte di soggetti passivi-rivenditori, di oggetti d'arte loro ceduti dall'autore o dai suoi aventi diritto che operano tramite una persona giuridica, a condizione che, da un lato, la cessione da parte della persona giuridica sia attribuibile all'autore o ai suoi aventi diritto, ipotesi che si verifica quando l'autore o gli aventi diritto hanno fondato tale persona giuridica ai fini della commercializzazione degli oggetti d'arte creati dall'autore e, dall'altro, la cessione di tali oggetti d'arte al soggetto passivo-rivenditore costituisca la prima immissione di detti oggetti d'arte sul mercato dell'Unione europea.

Firme