

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

19 luglio 2012 (*)

«Direttiva 2006/112/CE – IVA – Articolo 136 – Esenzioni – Articoli 313-315 – Regime speciale di imposizione del margine di utile – Cessione di veicoli d'occasione da parte di un soggetto passivo rivenditore – Veicoli previamente ceduti al soggetto passivo rivenditore in esenzione da IVA da un altro soggetto passivo che ha fruito di una detrazione parziale dell'imposta pagata a monte»

Nella causa C-160/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione del 25 febbraio 2011, pervenuta in cancelleria il 1° aprile 2011, nel procedimento

Bawaria Motors sp. z o.o.

contro

Minister Finansów,

LA CORTE (Terza Sezione),

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

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig.ra A. Impellizzeri, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 febbraio 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Bawaria Motors sp. z o.o., da D. Baczevska-Golińska, adwokat, e M. Zajac, consulente fiscale;
- per il Minister Finansów, da T. Tratkiewicz e J. Kaute, in qualità di agenti;
- per il governo polacco, da M. Szpunar, A. Gawłowska e A. Krawczyńska, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e K. Herrmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 24 maggio 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 313, paragrafo 1, e 314 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), letti in combinato disposto con gli

articoli 136 e 315 della medesima direttiva.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Bawaria Motors sp. z o.o. (in prosieguo: la «Bawaria Motors») e il Minister Finansów (Ministro delle Finanze), in merito all'applicabilità del regime d'imposizione sul margine di utile a talune attività di detta società consistenti nella rivendita dei veicoli d'occasione.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112:

«Il principio del sistema comune di [imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»)] consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

(...)».

4 Il titolo IX della direttiva 2006/112, rubricato «Esenzioni», contiene il capo 3, intitolato «Esenzioni a favore di altre attività». L'articolo 136 di quest'ultima, che figura sotto il medesimo capo, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- a) le cessioni di beni, già destinati esclusivamente ad un'attività esente a norma degli articoli 132, 135, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2, dell'articolo 379, paragrafo 2 e degli articoli da 380 a 390, ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione;
- b) le cessioni di beni il cui acquisto o la cui destinazione siano stati esclusi dal diritto alla detrazione dell'IVA conformemente all'articolo 176».

5 Il titolo X della direttiva 2006/112, rubricato «Detrazioni», contiene il capo 3, recante il titolo «Limitazioni del diritto a detrazione». L'articolo 176 di quest'ultima, che figura sotto lo stesso capo, così stabilisce:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.

Fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1° gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione».

6 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 articoli 311-343.

7 Ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punti 1 e 5, della direttiva 2006/112:

«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».

8 L'articolo 313, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così recita:

«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».

9 L'articolo 314 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«Il regime del margine si applica alle cessioni di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato effettuate da un soggetto passivo-rivenditore, quando tali beni gli siano stati ceduti nella Comunità 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».

10 L'articolo 315 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«La base imponibile delle cessioni di beni di cui al paragrafo 314 è costituita dall'utile realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, previa detrazione dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto relativo all'utile stesso.

Tale utile è pari alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore e il prezzo d'acquisto».

Il diritto polacco

11 La legge relativa all'imposta sui beni e servizi (Ustawa o podatku od towarów i us?ug) dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, posizione 535), nella versione applicabile ai fatti di cui trattasi nel procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), all'articolo 15, paragrafo 1, stabilisce

che:

«Si considerano soggetti passivi dell'imposta le persone giuridiche, gli enti organizzati non aventi personalità giuridica nonché le persone fisiche, che esercitano in modo indipendente un'attività economica, di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

12 In forza dell'articolo 43, paragrafo 1, punto 2, della legge sull'IVA, la cessione di beni d'occasione è esente da imposta, a condizione che, in rapporto a tali beni, il soggetto che ha effettuato la cessione non abbia beneficiato del diritto alla detrazione.

13 I beni d'occasione, ai sensi della medesima disposizione, sono definiti, al paragrafo 2 di detto articolo 43, come «i beni mobili materiali che l'operatore che ne effettua la cessione ha utilizzato nel corso di un periodo pari almeno ai sei mesi successivi all'acquisizione del diritto di disporre in qualità di proprietario».

14 Ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 3, della legge sull'IVA:

«In caso di acquisto di autovetture ad uso privato nonché di altri veicoli a motore con una massa totale ammissibile non superiore a 3,5 tonnellate, l'importo dell'imposta pagata a monte corrisponde al 60% dell'imposta dichiarata nella fattura o dell'importo dell'imposta dovuta sull'acquisto intracomunitario di merci o dell'importo dell'imposta dovuta sulla cessione di merci per le quali il soggetto passivo è l'acquirente, senza superare tuttavia PLN 6 000».

15 L'articolo 113, paragrafo 1, della legge sull'IVA dispone quanto segue:

«Sono esenti da imposta i soggetti passivi per i quali il valore della vendita imponibile non abbia complessivamente superato nel precedente esercizio fiscale l'importo di PLN 50 000. L'importo dell'imposta non è da includere nel valore della vendita».

16 L'articolo 120 della legge sull'IVA, relativo al regime d'imposizione sul margine di utile, contiene le seguenti disposizioni:

«1. (...)

4) Ai fini dell'applicazione del presente capo, per beni d'occasione si intendono i beni mobili materiali suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione, diversi da [gli oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato] e che non sono metalli preziosi o pietre preziose (...)

(...)

4. Qualora il soggetto passivo svolga attività consistenti nella cessione di beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato da esso precedentemente acquistati ai fini dell'attività esercitata o importati a scopo di rivendita, la base imponibile dell'imposta è il margine consistente nella differenza tra l'importo globale che deve pagare l'acquirente del bene e l'importo dell'acquisto, diminuito dell'imposta.

(...)

10. Il disposto dei paragrafi 4 e 5 riguarda le cessioni di beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato che il soggetto passivo ha acquistato da:

1) persone fisiche, persone giuridiche o enti organizzati privi della personalità giuridica, che non siano soggetti passivi ai sensi dell'articolo 15 o che non siano assoggettati all'IVA;

- 2) soggetti passivi di cui all'articolo 15, qualora la cessione di tali beni sia stata esentata da imposta ai sensi dell'articolo 43, paragrafo 1, punto 2, o dell'articolo 113;
- 3) soggetti passivi d'imposta, qualora la cessione di tali beni sia stata assoggettata all'imposta conformemente ai paragrafi 4 e 5;
- 4) soggetti passivi dell'[IVA], qualora la cessione di tali beni sia stata esentata da imposta secondo principi corrispondenti alla normativa di cui agli articoli 43, paragrafo 1, punto 2, o 113;
- 5) soggetti passivi dell'[IVA], qualora la cessione di tali beni sia stata assoggettata all'[IVA] secondo principi corrispondenti alla normativa di cui ai paragrafi 4 e 5, e l'acquirente disponga di documenti comprovanti in maniera univoca l'acquisto dei beni secondo i principi in questione».

17 L'articolo 13 del regolamento del Minister Finansów, sull'attuazione di talune norme della legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi (rozporządzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. n. 212, posizione 1336), del 28 novembre 2008 (in prosieguo: il «regolamento sull'IVA»), al paragrafo 1, punto 5, così dispone:

«È esente dall'imposta la cessione di autovetture private nonché di altri autoveicoli da parte di soggetti passivi ai quali, all'atto dell'acquisto di detti beni, spettava il diritto alla detrazione dell'imposta a monte di cui all'articolo 86, paragrafo 3, della legge, qualora tali autovetture e veicoli siano beni d'occasione ai sensi dell'articolo 43, paragrafo 2, della legge sull'IVA».

Fatti del procedimento principale e questione pregiudiziale

18 La Bawaria Motors è soggetta ad IVA a norma dell'articolo 15 della legge sull'IVA. Essa svolge un'attività economica connessa all'organizzazione di autosaloni nel cui contesto acquista e successivamente rivende autovetture private, nuove o d'occasione. Nell'ambito di tale attività, essa acquista autovetture d'occasione da operatori economici, i quali, non avendo potuto detrarre l'IVA versata all'atto dell'acquisto di detti beni, emettono a suo favore, in occasione della cessione, fatture che, per quanto concerne l'aliquota IVA applicabile, contengono la menzione «esente», facendo riferimento all'articolo 43, paragrafo 1, punto 2, della legge sull'IVA. Nella rivendita di tali autovetture d'occasione, essa applica il regime d'imposizione sul margine di utile previsto all'articolo 120 di detta legge.

19 Si presentano anche casi in cui la Bawaria Motors acquista autovetture d'occasione da operatori che, in occasione dell'acquisto di queste ultime, hanno detratto l'IVA pagata a monte in conformità dei massimali di cui all'articolo 86, paragrafo 3, della legge sull'IVA. In casi del genere, l'operatore rilascia a detta società una fattura che, riguardo all'aliquota IVA dovuta per la cessione, reca la menzione «esente», facendo riferimento all'articolo 13, paragrafo 1, punto 5, del regolamento sull'IVA.

20 Ritenendo di avere il diritto, nei casi contemplati al punto precedente della presente sentenza, di applicare il regime d'imposizione sul margine di utile previsto all'articolo 120 della legge sull'IVA, il 9 febbraio 2009 la Bawaria Motors ha inviato al Minister Finansów una richiesta di interpretazione del caso di specie.

21 Il 20 febbraio 2009 il Minister Finansów ha risposto a questa richiesta. In tal senso, esso ha rilevato che, in considerazione del tenore letterale dell'articolo 120, paragrafo 10, della legge sull'IVA, la posizione della Bawaria Motors non era fondata. Esso ha fatto valere che l'articolo 13 del regolamento sull'IVA non costituisce un ampliamento delle ipotesi considerate all'articolo 43

della legge sull'IVA, cui fa riferimento detto articolo 120, paragrafo 10. A suo parere, tale legge, del resto, è conforme agli articoli 312-325 della direttiva 2006/112, i quali limitano l'applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile ai soli casi in cui il soggetto passivo rivenditore abbia acquistato il bene d'occasione da un operatore che non aveva diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e, conseguentemente, l'aveva incorporata nel prezzo della cessione a detto soggetto passivo rivenditore.

22 La Bawaria Motors ha proposto ricorso contro tale interpretazione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo regionale di Varsavia), facendo valere che la posizione del Minister Finansów discendeva da un'interpretazione letterale dell'articolo 120 della legge sull'IVA, incompatibile con i principi fondamentali dell'IVA, che sono la neutralità fiscale, l'effettiva imposizione ad una sola fase del processo di vendita nonché la salvaguardia delle condizioni di concorrenza.

23 Con sentenza del 10 novembre 2009, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie ha annullato l'interpretazione impugnata. Esso ha rilevato che l'articolo 13, paragrafo 1, punto 5, del regolamento sull'IVA, che introduce un'esenzione non prevista dal diritto dell'Unione, non esime l'operatore che cede un'autovettura d'occasione ad un soggetto passivo rivenditore dall'obbligo di assoggettare ad imposta tale consegna nel caso in cui, al momento dell'acquisto di detta autovettura, non abbia potuto detrarre integralmente l'IVA pagata a monte. In base a tale giurisprudenza, l'esenzione prevista nella citata disposizione del regolamento sull'IVA concerne solo la parte di IVA rimasta a carico dell'operatore, entro i limiti stabiliti dall'articolo 86, paragrafo 3, della legge sull'IVA, ad esclusione dell'importo corrispondente, a seconda dei casi, al 60% dell'imposta determinata in fattura o a PLN 6 000, che tale operatore ha detratto in occasione dell'acquisto dell'autovettura. Ne consegue, secondo detto giudice, che la Bawaria Motors ha il diritto di applicare il regime d'imposizione sul margine di utile, ma solo a condizione che tale applicazione sia limitata a quanto l'operatore che le ha fornito l'autovettura non ha potuto detrarre a monte, vale a dire, a seconda dei casi, al 40% dell'importo dell'imposta determinata in fattura o alla parte di tale imposta che eccede PLN 6 000.

24 La Bawaria Motors ha proposto ricorso per cassazione avverso detta sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny, facendo valere sostanzialmente che l'impossibilità per essa di applicare pienamente il regime d'imposizione sul margine di utile alla rivendita di beni d'occasione acquistati nell'ambito di una cessione esente in forza dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 5, del regolamento sull'IVA violava, in particolare, l'articolo 120, paragrafi 4 e 10, della legge sull'IVA nonché la summenzionata disposizione del regolamento sull'IVA.

25 Anche il Minister Finansów ha proposto ricorso per cassazione, mantenendo la sua posizione iniziale secondo cui, nelle circostanze del caso di specie, il soggetto passivo rivenditore non può avvalersi, quanto meno in parte, del regime d'imposizione sul margine di utile.

26 Date le circostanze, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la normativa risultante dagli articoli 313, paragrafo 1, e 314 della direttiva 2006/112(...), letti in combinato disposto con gli articoli 136 e 315 della direttiva medesima, debba essere interpretata nel senso che autorizza l'applicazione alle cessioni di beni d'occasione del regime speciale del "margine" per i soggetti passivi-rivenditori anche nel caso in cui essi effettuino vendite di autoveicoli ed altri autoveicoli che sono stati acquistati e sono stati oggetto, in forza delle disposizioni nazionali polacche di cui all'articolo 13, paragrafo 1, punto 5, del regolamento [sull'IVA], dell'esenzione dall'imposta sulla cessione di autovetture ed altri autoveicoli da parte di soggetti passivi ai quali, all'atto dell'acquisto di detti beni, spettava solo il diritto alla detrazione parziale dell'imposta pagata a monte a norma dell'articolo 86, paragrafo 3, della legge [sull'IVA],

qualora detti autoveicoli e veicoli a motore fossero beni d'occasione ai sensi dell'articolo 43, paragrafo 2, della legge sull'IVA nonché dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, della direttiva 2006/112».

Sulla questione pregiudiziale

27 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 313, paragrafo 1, e 314 della direttiva 2006/112, letti in combinato disposto con gli articoli 136 e 315 della medesima direttiva, debbano essere interpretati nel senso che un soggetto passivo rivenditore può avvalersi del regime d'imposizione sul margine di utile, qualora consegni autoveicoli considerati beni d'occasione ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, di detta direttiva, che egli ha acquistato in precedenza in esenzione dall'IVA da un altro soggetto passivo che ha beneficiato soltanto di un diritto alla detrazione parziale di detta imposta pagata a monte sul prezzo di acquisto di tali autoveicoli.

28 A tal proposito si deve ricordare che il regime d'imposizione sull'utile realizzato dal soggetto passivo-rivenditore in occasione della cessione di beni d'occasione quali quelli di cui trattasi nel procedimento principale costituisce un regime particolare dell'IVA, che deroga al sistema generale della direttiva 2006/112 (v. sentenze dell'8 dicembre 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Racc. pag. I-10683, punto 35, e del 3 marzo 2011, *Auto Nikolovi*, C-203/10, Racc. pag. I-1083, punto 46).

29 Pertanto, l'articolo 314 della direttiva 2006/112, che individua i casi di applicazione di detto regime speciale, deve essere interpretato restrittivamente. Ne consegue che tali casi discendono da un elenco tassativo, come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 29 delle sue conclusioni.

30 Dal fascicolo sottoposto alla Corte emerge che i fatti di cui trattasi nel procedimento principale non rientrano in alcuna delle ipotesi contemplate in detto articolo 314, lettere a), c) e d). Infatti, in base alle indicazioni contenute in tale fascicolo, le consegne alla Bawaria Motors degli autoveicoli d'occasione in esame nel procedimento principale sono state effettuate da soggetti anch'essi assoggettati all'IVA e né hanno fruito della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli 282-292 della direttiva 2006/112 né sono state assoggettate al regime d'imposizione sul margine di utile.

31 Poiché dette consegne erano esenti da IVA a norma dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 5, del regolamento sull'IVA, occorre, di conseguenza, esaminare se esse possano rientrare nell'ipotesi specificamente prevista all'articolo 314, lettera b), della direttiva 2006/112, vale a dire quella in cui la cessione del bene al soggetto passivo rivenditore da parte di un altro soggetto passivo è esentata conformemente all'articolo 136 della medesima direttiva.

32 Da un lato, l'applicazione dell'articolo 136, lettera a), di detta direttiva dev'essere esclusa nel procedimento principale. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 37 delle sue conclusioni, dal fascicolo risulta che le consegne alla Bawaria Motors dei veicoli di cui trattasi nel procedimento principale non hanno alcun nesso con una qualsivoglia attività esentata in forza delle disposizioni elencate al punto a) del medesimo articolo.

33 Par quanto concerne, d'altro lato, l'applicazione a tale causa dell'articolo 136, lettera b), della direttiva 2006/112, si deve ricordare che questa disposizione prevede l'esenzione delle consegne di beni il cui acquisto o la cui destinazione siano stati esclusi dal diritto alla detrazione dell'IVA conformemente all'articolo 176 della stessa direttiva. Il secondo comma di quest'ultimo contiene una clausola di «standstill» che autorizza gli Stati membri a mantenere, fino all'entrata in vigore delle disposizioni del Consiglio di cui al primo comma del medesimo articolo, che stabiliscono le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA, tutte le esclusioni previste dalla

loro legislazione nazionale o al 1° gennaio 1979 o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, come la Repubblica di Polonia, alla data della loro adesione.

34 Detto articolo 136, lettera b), deve essere interpretato restrittivamente. Infatti, l'esenzione che esso introduce costituisce una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni cessione di beni effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza *Jyske Finans*, cit., punto 21). Inoltre, tale esenzione, per effetto del rinvio effettuato dall'articolo 314, lettera b), di detta direttiva al citato articolo 136, rientra nell'ambito di applicazione del regime derogatorio d'imposizione sul margine di utile.

35 L'esenzione di cui all'articolo 136, lettera b), della direttiva 2006/112 può essere quindi riferita esclusivamente alle cessioni di beni il cui acquisto è escluso dal diritto a detrazione in forza della normativa nazionale (v., in tal senso, sentenza *Jyske Finans*, cit., punto 24).

36 Tale interpretazione è suffragata dai termini dell'articolo 176 della direttiva 2006/112, che, al primo comma, indica le spese «che non danno diritto a detrazione dell'IVA» e, al secondo comma, le «esclusioni» previste dalla normativa nazionale preesistente. A tale articolo rinvia l'articolo 136, lettera b), della medesima direttiva.

37 Detta interpretazione risponde, del resto, alla ratio generale dell'articolo 314 della direttiva 2006/112. Infatti, come sottolineato dal governo polacco e dalla Commissione, al pari dell'avvocato generale al paragrafo 30 delle sue conclusioni, ciò che accomuna i casi di applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile, nel cui elenco rientra l'esenzione di cui all'articolo 136, lettera b), di detta direttiva, è il fatto che colui che ha ceduto il bene in esame al soggetto passivo rivenditore non ha potuto in alcun modo detrarre l'imposta pagata a monte all'atto dell'acquisto di tale bene e ha, di conseguenza, sopportato integralmente l'imposta stessa.

38 Orbene, nel procedimento principale, l'articolo 86, paragrafo 3, della legge sull'IVA non prevede un'«esclusione dal diritto alla detrazione dell'IVA» a norma dell'articolo 136, lettera b), della direttiva 2006/112, bensì un limite dell'importo dell'imposta detraibile. Il soggetto passivo che ha acquistato il bene, ceduto successivamente al soggetto passivo rivenditore, non è affatto privato completamente del diritto di detrarre l'IVA pagata a monte; egli ha il diritto di detrarre questa imposta nel rispetto dei massimali fissati da detta disposizione nazionale, vale a dire, a seconda dei casi, il 60% dell'imposta pagata a monte o PLN 6 000.

39 Pertanto, senza che sia necessario valutare se la disposizione dell'articolo 86, paragrafo 3, della legge sull'IVA rientri o meno nella clausola di «standstill» di cui all'articolo 176, secondo comma, della direttiva 2006/112, l'esenzione dall'IVA prevista dall'articolo 13, paragrafo 1, punto 5, del regolamento sull'IVA per le cessioni di autoveicoli ad un soggetto passivo rivenditore, effettuate da soggetti passivi che hanno beneficiato del diritto di detrarre parzialmente l'imposta pagata a monte a norma di detto articolo 86, paragrafo 3, della legge sull'IVA, non corrisponde comunque all'ipotesi specificamente definita all'articolo 136, lettera b), di detta direttiva. Ne consegue che la cessione consecutiva di tali autoveicoli da parte del soggetto passivo rivenditore non è ammissibile all'applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile.

40 La Bawaria Motors fa valere che una siffatta interpretazione, accolta dal Minister Finansów, comporta il suo assoggettamento ad una doppia imposizione parziale. Tale società osserva che, conformemente a detta interpretazione, essa è tenuta ad applicare quest'ultima, in base al regime normale dell'IVA, sull'intero prezzo di rivendita dell'autoveicolo d'occasione di cui trattasi, e ciò, sebbene essa, dato che questo autoveicolo le è stato ceduto in precedenza da un altro soggetto passivo in esenzione dall'IVA ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 5, del regolamento sull'IVA, si trovi nell'impossibilità di detrarre la parte di IVA che quest'altro soggetto passivo non ha potuto detrarre a monte in forza del limite previsto all'articolo 86, paragrafo 3, della legge sull'IVA e

che, di conseguenza, è stata incorporata nel prezzo di tale cessione.

41 Tuttavia, alla luce delle considerazioni enunciate nei punti 34 e 35 della presente sentenza, l'articolo 136, lettera b), della direttiva 2006/112 non può essere oggetto di un'interpretazione diversa da quella contenuta nel punto 39 di detta sentenza, che consentirebbe di evitare che un soggetto passivo rivenditore, il quale, come la Bawaria Motors, non può avvalersi del fatto che l'acquisto iniziale, da parte di un altro soggetto passivo, di beni che gli sono stati successivamente ceduti in quanto beni d'occasione fosse stato escluso dal diritto alla detrazione dell'IVA, ai sensi di detta disposizione, si trovi in una situazione di doppia imposizione parziale (v., in tal senso, sentenza *Jyske Finans*, cit., punto 24). Infatti, tale situazione è irrilevante quanto alla determinazione delle condizioni di applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile previsto all'articolo 314 della medesima direttiva.

42 Come fatto valere dalla Commissione sia nei suoi atti sia in udienza, rientra nella competenza del legislatore polacco porre fine ad una situazione del genere. La cessazione di quest'ultima non può comportare, per contro, un'interpretazione della direttiva 2006/112 che contrasti con il tenore letterale della medesima nonché con la sua ratio generale.

43 Va altresì sottolineato che, contrariamente alla posizione sostenuta dalla Bawaria Motors, non osta al principio di neutralità fiscale il fatto di rifiutare l'applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile ad un soggetto passivo rivenditore in un'ipotesi come quella di cui trattasi nel procedimento principale, mentre detto regime è applicabile in forza del combinato disposto degli articoli 136, lettera b), e 314, lettera b), della direttiva 2006/112 nel caso in cui il soggetto passivo rivenditore abbia acquistato in precedenza i beni di cui trattasi in esenzione dall'IVA da un altro soggetto passivo che non aveva potuto in alcun modo detrarre l'imposta pagata a monte.

44 Infatti, come sottolineato dal Minister Finansów in udienza, in questa seconda ipotesi, il prezzo della cessione dei beni al soggetto passivo rivenditore comprende l'intero importo dell'IVA versata a monte dall'altro soggetto passivo, dato che quest'ultimo, infatti, non ha potuto detrarre, quanto meno in parte, in occasione dell'acquisto di detti beni. Per contro, nel caso di cui trattasi nel procedimento principale, detto prezzo comprende solamente una parte dell'IVA pagata a monte, vale a dire quella che il soggetto passivo, che in considerazione del limite previsto all'articolo 86, paragrafo 3, della legge sull'IVA ha ceduto i beni in esame al soggetto passivo rivenditore, non ha potuto detrarre in occasione dell'acquisto degli stessi beni.

45 Come fatto valere dal governo polacco, il fatto di autorizzare l'applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile in una situazione come quella in oggetto nel procedimento principale comporterebbe che l'IVA non sia proporzionale rispetto al prezzo dei beni d'occasione rivenduti dal soggetto passivo rivenditore, e ciò sebbene una parte rilevante dell'imposta pagata a monte abbia potuto essere detratta da un altro soggetto passivo in una fase anteriore della vendita. Una situazione simile osterebbe al principio di generalità dell'imposizione dell'IVA sancito all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

46 Alla luce delle precedenti considerazioni, si deve rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli 313, paragrafo 1, e 314 della direttiva 2006/112, letti in combinato disposto con gli articoli 136 e 315 della medesima direttiva, devono essere interpretati nel senso che un soggetto passivo rivenditore non può avvalersi dell'applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile, qualora ceda autoveicoli considerati beni d'occasione ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, di tale direttiva, che egli ha acquistato in precedenza in esenzione dall'IVA da un altro soggetto passivo che ha beneficiato di un diritto alla detrazione parziale di detta imposta pagata a monte sul prezzo di acquisto degli stessi veicoli.

Sulle spese

47 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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:

Gli articoli 313, paragrafo 1, e 314 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letti in combinato disposto con gli articoli 136 e 315 della medesima direttiva, devono essere interpretati nel senso che un soggetto passivo rivenditore non può avvalersi dell'applicazione del regime d'imposizione sul margine di utile, qualora ceda autoveicoli considerati beni d'occasione ai sensi dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 1, di tale direttiva, che egli ha acquistato in precedenza in esenzione dall'imposta sul valore aggiunto da un altro soggetto passivo che ha beneficiato di un diritto alla detrazione parziale di detta imposta pagata a monte sul prezzo di acquisto degli stessi veicoli.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.