SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

10 marzo 2011 *

Nei procedimenti riuniti C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09,

aventi ad oggetto domande di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE, proposte dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisioni 15 e 27 ottobre 2009, pervenute alla Corte il 3 dicembre 2009, nei procedimenti

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

contro

Manfred Bog,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, già Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (C-499/09)

contro

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

* Lingua processuale: il tedesco.

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

contro

Finanzamt Minden,

e

Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (C-502/09)

contro

Finanzamt Detmold,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dai sigg. D. Šváby (relatore), E. Juhász, G. Arestis e T. von Danwitz, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig. K. Malaček, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 24 novembre 2010,

considerate le osservazioni presentate:

— per il sig. Bog, dagli avv.ti H. Apking e T. Mittrach, Rechtsanwälte;

— per la CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, già Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, dagli avv.ti G. Dzieyk e A. Müller, Rechtsanwälte, nonché dalla sig.ra A. Lukat, Steuerberater;

— per il sig. Lohmeyer, dall'avv. K. Meger, Steuerberater;

— per la Fleischerei Nier GmbH & Co. KG, dall'avv. M. Becker, Rechtsanwalt;

— per il governo tedesco, dai sigg. J. Möller e C. Blaschke, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli artt. 2, 5, n. 1 e 6, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CE 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 14 dicembre 1992, 92/111/CEE (GU L 384, pag. 47; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché dei termini «prodotti alimentari», figuranti all'allegato H, categoria 1 della detta direttiva.

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di quattro controversie che vedono rispettivamente contrapposti il Finanzamt Burgdorf (amministrazione delle finanze di Burgdorf) al sig. Bog (causa C-497/09), alla CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, già Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «CinemaxX»), al Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (amministrazione delle finanze di Amburgo-Barmbek-Uhlenhorst) (causa C-499/09), il sig. Lohmeyer al Finanzamt Minden (amministrazione delle finanze di Minden) (causa C-501/09) e la Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «Fleischerei Nier») al Finanzamt Detmold (amministrazione delle finanze di Detmold) (causa C-502/09), sulla questione se diverse attività di fornitura di vivande o di alimenti preparati pronti per il consumo immediato costituiscano cessione di beni ai sensi dell'art. 5 della sesta direttiva ovvero prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6 di tale direttiva e, nell'ipotesi in cui costituissero una cessione di beni, se siano soggette all'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») prevista dalla normativa tedesca in quanto vendite di «prodotti alimentari» ai sensi dell'allegato H della categoria 1 di detta direttiva.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 A tenore dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva:

«Sono soggetti all'[IVA]:

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».

4 L'art. 5, n. 1, della sesta direttiva così dispone:

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

5 L'art. 6, n. 1, della sesta direttiva così dispone:

«Si considera "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

(…)»

6 L'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva prevede:

«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 (…)

(…)

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.(…)».

7 L'allegato H della sesta direttiva, intitolato «elenco delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi suscettibili di essere soggetto ad aliquote ridotte dell'IVA», menziona, nella categoria 1, in particolare, i «prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale (…) gli ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari; prodotti normalmente utilizzati per arricchire o sostituire prodotti alimentari».

8 La direttiva del Consiglio del 5 maggio 2009, 2009/47/CE, che modifica la direttiva 2006/112/CE, per quanto riguarda le aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto (GU L 116, pag. 18), autorizza gli Stati membri a introdurre un'aliquota ridotta per i «servizi di ristorazione e catering». Tale direttiva non era però in vigore all'epoca dei fatti oggetto dei procedimenti di cui alle varie cause principali.

Il diritto nazionale

9 L'art. 1, n. 1, punto 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Umsatzsteuergesetz; in prosieguo: l'«UStG») dispone quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le seguenti operazioni:

1) le cessioni e le altre prestazioni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un imprenditore nell'ambito della propria attività d'impresa».

10 A tenore dell'art. 3, n. 1, dell'UStG, «sono cessioni le operazioni di un imprenditore, attraverso le quali egli o un terzo da lui incaricato, rende possibile all'acquirente o a un terzo da lui incaricato disporre in nome proprio di un bene (trasferimento del potere di disporre di un bene)».

11 L'art. 3, n. 9, dell'UStG così dispone:

«Costituiscono altre prestazioni le operazioni diverse dalle cessioni. (…) La fornitura di vivande e bevande in vista del loro consumo in loco costituisce un'altra prestazione. Le vivande e le bevande vengono fornite per il consumo in loco, allorché risultano destinate, alla luce delle circostanze della fornitura, ad essere consumate in un luogo contiguo a quello della fornitura, e siano state approntate specifiche attrezzature per il loro consumo in loco».

12 Dall'art. 12, n. 2, punto 1 della UStG risulta che si applica un'aliquota ridotta dell'IVA alle cessioni di «preparazioni di carne, di pesce [ecc.]», di «preparazioni a base di cereali, di farine, di amidi, di fecole o di latte, [nonché] ai prodotti della pasticceria», alle «preparazioni di ortaggi, di frutta [ecc.]» o ancora alle «preparazioni alimentari diverse» (figuranti sotto i nn. 28 e 31-33 dell'allegato al quale la detta disposizione fa rinvio).

Cause principali e questioni pregiudiziali

La causa C-497/09

13 Il sig. Bog ha venduto nei mercati settimanali bevande e vivande preparate in vista del loro consumo immediato (in particolare, salsicce e patatine fritte) in tre identici chioschi-bar mobili. I veicoli erano dotati di un bancone di vendita protetto da un vetro alla cui base è fissato un piano di appoggio circolare fabbricato in un materiale commercializzato sotto il nome di «resopal», che può essere utilizzato per consumare in loco le suddette vivande. Sui lati di tali veicoli si trovava, sopra il gancio di traino, un dispositivo descritto come un ripiano rettangolare pieghevole, che funge da tavolo, che era della medesima altezza e fabbricato nel medesimo materiale del piano di appoggio circolare. Il luogo in cui i clienti consumavano i prodotti era riparato dalla pioggia da un tetto pieghevole.

14 Nella dichiarazione IVA relativa all'anno controverso 2004, il sig. Bog ha dichiarato le operazioni di vendita di bevande come soggette all'aliquota normale dell'IVA, mentre quelle relative alla vendita delle vivande sono state dichiarate assoggettate all'aliquota ridotta. Nel corso di un controllo speciale dell'IVA, il controllore ha constatato che i clienti del sig. Bog consumavano in generale i prodotti in loco. Nella misura in cui

quest'ultimo non ha fornito alcuna indicazione circa il volume del consumo presso i veicoli, le operazioni di vendita di vivande assoggettate all'aliquota normale sono state valutate nel 70 % dell'insieme di tali operazioni.

15 Il 27 dicembre 2006, l'amministrazione fiscale emetteva, di conseguenza, un avviso di imposta modificato, a titolo dell'anno 2004. Il sig. Bog ha proposto ricorso avverso la detta decisione.

16 Il Finanzgericht (Tribunale finanziario) competente accoglieva il ricorso del sig. Bog, ritenendo in sostanza, che per stabilire la distinzione tra le operazioni di cessione di alimenti soggette all'aliquota IVA normale e quelle soggette all'aliquota ridotta occorre sapere se gli elementi di prestazione di servizi sono qualitativamente predominanti. Orbene, nel caso di specie, si tratterebbe di cessioni di beni, perché, oltre alla preparazione delle vivande, il ricorrente nella causa principale aveva previsto per i suoi chioschi-bar mobili solo una zona coperta nella quale i piatti potevano essere serviti e dove erano messe a disposizione delle pattumiere. Per contro farebbero difetto altri elementi di una prestazione di servizi che di norma caratterizzano il servizio offerto da un ristoratore (ad esempio servizio al tavolo, posti a sedere, locali chiusi e climatizzati oppure spazi aperti dove consumare il proprio pasto, guardaroba, bagni ecc.).

17 L'amministrazione fiscale adiva il Bundesfinanzhof (Corte federale delle finanze) con un ricorso per «Revision» (cassazione) avverso la decisione del suddetto Finanzgericht sostenendo che le forniture di alimenti sarebbero state connesse a prestazioni (preparazione degli alimenti per i pasti e presenza di infrastrutture coperte che consentono la consumazione) che eccederebbero la semplice vendita.

18 Il giudice remittente ricorda che per quanto riguarda la distinzione tra la cessione di beni e la prestazione di servizi in materia di fornitura di alimenti preparati e di bevande, la Corte, con sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien

(Racc. pag. I-2395), ha fissato una distinzione tra le operazioni di ristorazione e le operazioni aventi ad oggetto alimenti da asportare. Pertanto, le operazioni di ristorazione (prestazione di servizi) sono «caratterizzate da una serie di elementi e di atti che vanno dalla cottura dei cibi alla loro consegna materiale» dei quali la cessione di cibi è solo una parte e nel cui ambito predominano ampiamente i servizi, mentre si tratta di alimenti da asportare (cessione di beni) quando oltre alla cessione degli alimenti, «l'operazione non è accompagnata da servizi volti a rendere più piacevole il consumo in loco in un ambiente adeguato».

19 Inoltre, il Bundesfinanzhof ha costantemente considerato che ciò che è determinante non è l'importanza quantitativa degli elementi di prestazione di servizi di ristorazione rispetto agli elementi collegati con la preparazione delle vivande e alla loro vendita, bensì il fatto che le prestazioni di servizi caratteristiche siano qualitativamente preponderanti nell'ambito di una valutazione di insieme. Inoltre, una valutazione quantitativa comporterebbe problemi di delimitazione insolubili data la grande diversità dei fatti, cioè in ragione della molteplicità e delle complessità delle pietanze e della loro presentazione.

20 Il procedimento di preparazione delle vivande o dei pasti in un momento determinato fissato dai clienti è stato considerato dal Bundesfinanzhof elemento essenziale del servizio che, collegato con altri elementi di servizio come, per esempio, nel caso di specie, la messa a disposizione di piani di appoggio o di altri dispositivi che agevolano il consumo immediato, consente di considerare che i servizi sono qualitativamente predominanti.

21 Alla luce degli attuali sviluppi del diritto dell'Unione relativo all'IVA, il giudice del rinvio si chiede tuttavia se la preparazione di vivande o di pasti destinati al consumo immediato, non caratterizzi di per sé sola l'operazione, con la conseguenza che sarebbe irrilevante che altre prestazioni vadano ad aggiungervisi.

22 Per contro, se la fornitura di pasti deve essere considerata una prestazione di servizi unicamente quando ad essa si aggiungono altre prestazioni di servizi, il giudice remittente sottolinea che il convenuto nella causa principale ha previsto infrastrutture supplementari che consentono il consumo in loco. Rileva tuttavia che nel caso di specie una parte dei clienti ha acquistato le vivande o i pasti preparati, unicamente al fine di asportarli e non si è pertanto avvalsa della possibilità di consumo in loco loro offerta.

23 Infine, il giudice remittente osserva che, se le vivande o i pasti preparati in vista del loro consumo immediato non costituiscono «prodotti alimentari» ai sensi dell'allegato H, categoria 1 della sesta direttiva, gli Stati membri non avrebbero il diritto, quand'anche si trattasse di una cessione di beni, di assoggettare tali pietanze o tali pasti ad un'aliquota IVA ridotta.

24 Alla luce di quanto sopra, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la fornitura di vivande o pasti preparati in vista del loro consumo immediato costituisca una cessione di beni ai sensi dell'art. 5 della sesta direttiva (…).

2) Se la soluzione della prima questione dipenda dalla circostanza che vengono fornite prestazioni di servizi aggiuntive (messa a disposizioni di infrastrutture per il consumo in loco).

3) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se la nozione di "prodotti alimentari" di cui l'allegato H, categoria 1, della sesta direttiva vada interpretata nel senso che comprende solo gli alimenti "da asportare" quali sono i prodotti

normalmente commercializzati dai rivenditori di generi alimentari o anche le vivande e i pasti cucinati, arrostiti o cotti in forno o in altro modo preparati in vista di un loro consumo immediato».

Causa C-499/09

25 La CinemaxX gestisce sale cinematografiche in varie località della Germania.

26 Nei foyer di tali cinema, gli spettatori possono acquistare non solo dolciumi e bevande, ma anche popcorn e «tortilla chips» (nachos) di varie dimensioni. I punti di vendita non sono in sé provvisti di bancone per il consumo, ma nei foyer di alcuni cinema si trovano in quantità variabili, tavolini d'appoggio, sgabelli, e a volte panche, sedie, tavoli e ripiani lungo le pareti. Tuttavia, non in ogni cinema sono presenti tutte le citate attrezzature. In alcune sale le poltroncine sono dotate di portabicchieri.

27 Il popcorn viene preparato inserendo, in una macchina da popcorn dove avviene la cottura, specifiche proporzioni di zucchero, mais, sale da popcorn e olio. Una parte della produzione viene riposta immediatamente nei recipienti riscaldati posizionati nei punti di vendita. Su domanda dei clienti, il popcorn viene immesso in un siffatto recipiente mediante una piccola paletta e servito in buste di carta disponibili in varie dimensioni. Il resto della produzione viene raccolto in grandi buste o in contenitori e riversato, secondo il fabbisogno, nei detti recipienti riscaldati. In generale, le «tortilla chips» vengono ordinate presso i fornitori in pacchetti da 500 gr. Anche esse vengono

collocate in recipienti termici nei quali vengono mantenute a temperatura tiepida. Per accompagnarle vengono offerte varie salse («dips»). Queste sono fornite in recipienti e sono pronte per essere servite. Tali salse sono riscaldate e fornite in porzioni.

28 Nella dichiarazione relativa all'IVA per il mese di giugno 2005, la CinemaxX ha dichiarato il fatturato inerente alla vendita di popcorn e di «tortilla chips» come soggetto all'aliquota IVA ridotta. L'autorità fiscale ha contestato tale dichiarazione e ha adottato una decisione con la quale tali operazioni vengono assoggettate all'aliquota normale.

29 Il reclamo proposto dalla CinemaxX dinanzi all'amministrazione fiscale contro la decisione nonché il suo ricorso dinanzi al competente Finanzgericht sono stati respinti. Quest'ultimo ha considerato che le operazioni di cui trattasi consistevano non già in cessione di beni ma in «altre prestazioni» ai sensi dell'art. 3, n. 9, della UStG, perché la CinemaxX avrebbe fornito non già alimenti da asportare, bensì pasti serviti per il consumo immediato.

30 La CinemaxX adiva il giudice remittente con un ricorso per «Revision» nell'ambito del quale sostiene che, per quanto riguarda la fornitura di vivande o di pasti, si ha un'operazione di ristorazione assoggettata all'aliquota IVA normale solo quando l'elemento di prestazione di servizi è predominante. Ciò non potrebbe dirsi del mantenimento del popcorn e delle «tortilla chips» a temperatura tiepida, poiché si tratta semplicemente del metodo appropriato per la conservazione di tali alimenti e/o per assicurarne la vendita a temperatura ottimale. Parimenti, l'assenza di imballaggi da asporto sarebbe priva di conseguenze negative, poiché tale constatazione non può supplire all'assenza di prestazioni di servizi o di contesto appropriato per il consumo in loco. Peraltro, la pulizia delle sale cinematografiche non dovrebbe essere considerata un elemento a sfavore della CinemaxX. I tavolini da appoggio, gli sgabelli e altre attrezzature non sarebbero destinati al consumo dei popcorn o delle «tortilla chips» poiché la maggior parte delle persone che acquista tali alimenti in un cinema li

consumerebbe nelle sale di proiezione e non nel foyer. Inoltre, le operazioni compiute dalla CinemaxX non sarebbero diverse dalle prestazioni poste in essere nei supermercati o nei chioschi in connessione con la vendita di alimenti. Dal punto di vista del pubblico medio dei cinema, tale genere di vendita rappresenterebbe soltanto un completamento dell'evento cinematografico. La CinemaxX non offrirebbe alcun tipo di prestazione di ristorazione, come il servizio al tavolo.

31 Alla luce di considerazioni identiche a quelle esposte ai punti 18-23 della presente sentenza, nell'ambito della causa C-497/09, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) se la fornitura di vivande o pasti preparati in vista di un loro consumo immediato costituisca una cessione [di beni] ai sensi dell'art. 5 della sesta direttiva (…).

2) Se la soluzione della prima questione dipenda dalla circostanza che vengano fornite prestazioni di servizi aggiuntive (messa a disposizione di tavoli, sedie, altre infrastrutture funzionali al consumo dei cibi, presentazione di un evento cinematografico).

3) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se la nozione di "prodotti alimentari" di cui all'allegato H, categoria 1, della sesta direttiva vada interpretata nel senso che comprende solo gli alimenti "da asportare", quali sono i prodotti normalmente commercializzati dai rivenditori di generi alimentari, o anche le vivande o i pasti cucinati, arrostiti, cotti in forno o in altro modo preparati in vista di un loro consumo immediato».

Causa C-501/09

32 Il sig. Lohmeyer gestiva dal 1996 al 1999 diversi chioschi bar e un chiosco con annesso grill. Vi vendeva pietanze pronte per essere consumate (salsicce alla griglia, salsicce al curry, hot dog, patatine fritte, bistecche, punte di petto, spiedini, costolette, ecc.). Egli dichiarava il totale del suo fatturato relativo alle vendite come soggetto all'aliquota IVA ridotta.

33 L'amministrazione fiscale ha tuttavia constatato che i suddetti chioschi erano dotati di piani da appoggio e ha considerato che si trattava di infrastrutture specificamente previste per il consumo delle pietanze in loco, con la conseguenza che le operazioni considerate dovevano essere in linea di principio assoggettate all'aliquota IVA normale. Nella misura in cui non escludeva che una parte dei clienti non utilizzasse tali piani di appoggio per il consumo, ma acquistasse pietanze «da asportare», l'amministrazione ha stimato la quota delle operazioni assoggettate all'aliquota normale IVA nell'80 % dell'insieme delle operazioni.

34 Il 28 maggio 2002 emetteva di conseguenza un avviso di imposta modificato a titolo degli anni dal 1996 al 1999. Il reclamo e il ricorso proposti dal sig. Lohmeyer avverso tale avviso venivano respinti.

35 Quest'ultimo adiva il giudice remittente con un ricorso per «Revision» nel quale sosteneva, in sostanza, che un ripiano istallato presso un chiosco di ristorazione non costituisce un'infrastruttura ai sensi della giurisprudenza della Corte.

36 Facendo riferimento alla citata sentenza Faaborg-Gelting Linien, il Bundesfinanzhof, con sentenza 18 dicembre 2008, ha ritenuto che il procedimento di preparazione delle vivande e dei pasti ad una determinata ora in funzione di ciascun cliente costituisse un elemento essenziale di una prestazione di servizi. Tuttavia, tenuto conto delle critiche formulate avverso tale giurisprudenza, il giudice remittente ritiene che non

sia sufficientemente certo che la preparazione di una vivanda in un determinato momento venga considerata un elemento essenziale che, vuoi isolatamente considerato, vuoi in relazione con una prestazione aggiuntiva non trascurabile al momento della consegna al cliente, consenta di ritenere che globalmente si tratti di una prestazione di servizi.

37 Ciò considerato, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di "prodotti alimentari" di cui all'allegato H, categoria 1, della sesta direttiva (...) debba essere interpretata nel senso che essa comprenda solo gli alimenti "da asportare", quali sono i prodotti normalmente commercializzati dai rivenditori di generi alimentari, o anche le vivande, i pasti cucinati arrostiti, cotti, in forno o in altro modo preparati in vista di un loro consumo immediato.

2) Qualora anche le vivande o i pasti di consumo immediato siano "prodotti alimentari", ai sensi dell'allegato H, categoria 1 della sesta direttiva[,] se l'art. 6, n. 1, primo comma, della sesta direttiva vada interpretato nel senso che comprende anche la fornitura di vivande o di pasti preparati al momento, che l'acquirente consuma in loco, senza asportarli, utilizzando apposite infrastrutture per il consumo, quali, ad esempio, piani e tavolini da appoggio, e altre strutture analoghe».

Causa C-502/09

38 La Fleischerei Nier è una società in accomandita che gestisce una macelleria e svolge attività di catering (rosticceria a domicilio). Nell'ambito di tale attività, le vivande ordinate vengono consegnate in contenitori termici sigillati e, a seconda delle richieste del cliente, possono anche essere messi a disposizione stoviglie, posate, tavolini nonché personale di servizio.

39 Nella sua fatturazione, la Fleischerei Nier applicava ai prezzi inerenti alla messa a disposizione di stoviglie, posate, tavolini e personale di servizio l'aliquota normale IVA e ai prezzi inerenti alla fornitura delle vivande, l'aliquota IVA ridotta.

40 L'amministrazione fiscale ha tuttavia considerato che anche le forniture di alimenti dovevano essere assoggettate all'aliquota normale IVA nella misura in cui erano collegate alla messa a disposizione di stoviglie, posate, tavoli di appoggio e personale di servizio e ha di conseguenza emesso un avviso di accertamento fiscale rettificativo.

41 Nell'ambito del procedimento di reclamo, le parti hanno convenuto che i costi relativi alla fornitura di cibi dovevano essere assoggettati all'aliquota IVA normale nel caso in cui la Fleischerei Nier avesse messo a disposizione personale di servizio. Il reclamo e il ricorso avverso l'avviso di accertamento fiscale rettificativo venivano respinti.

42 Nell'ambito del ricorso per «Revision» promosso dalla ricorrente, questa, in sostanza, sostiene che la messa a disposizione di stoviglie e posate è una prestazione accessoria alla fornitura di alimenti che non giustifica che l'insieme dell'operazione venga qualificata prestazione di servizio. Di norma, per i servizi di catering, il cliente desidera

che i suoi ospiti siano serviti nella propria abitazione, con la conseguenza che tale tipo di operazione non è assimilabile all'operazione di ristorazione.

43 Il Bundesfinanzhof, facendo riferimento alla sentenza Faaborg-Gelting Linien, sopra citata, ha ritenuto che le prestazioni di un'impresa di catering costituiscono una prestazione unica quando, in aggiunta alla fornitura di pasti pronti, vengono fornite e successivamente lavate stoviglie e posate, e che il procedimento di preparazione delle vivande e dei pasti, a un'ora determinata in funzione di ciascun cliente, costituisce un elemento essenziale di una prestazione di servizio. Tuttavia, tenuto conto degli argomenti della Fleischerei Nier e delle critiche formulate in dottrina, detto giudice considera che non vi è più certezza sufficiente che consenta di affermare se la detta giurisprudenza sia effettivamente conforme ai principi del diritto dell'Unione.

44 Il giudice remittente considera che un'impresa di catering fornisce ai propri acquirenti una prestazione unica e non più prestazioni principali autonome e questo a prescindere dal fatto che l'acquirente abbia o meno accesso, oltre alla fornitura dei pasti, a una o più prestazioni aggiuntive proposte facoltativamente, come la messa a disposizione di stoviglie, posate, tavolini d'appoggio o di personale di servizio.

45 Secondo il giudice remittente, si deve chiarire se sia conforme al diritto dell'Unione, al momento della qualificazione della prestazione unica di un'impresa di catering, considerare il procedimento di preparazione dei pasti a partire da vari prodotti alimentari come elemento di prestazione di servizio.

46 Il giudice remittente ritiene che debbano essere definiti criteri utilizzabili nella pratica per poter avere risultati prevedibili all'atto della qualificazione di tali prestazioni, e garantire la certezza giuridica per ogni operatore interessato. A suo avviso, non vi è alcun dubbio che la prestazione unica deve essere sempre qualificata prestazione di servizio, qualora venga messo a disposizione personale, mentre le altre prestazioni

che vengono in considerazione non debbono considerarsi caratteristiche o dominanti quando il totale del loro costo effettivo resta di gran lunga al di sotto dei costi effettivi legati ai piatti preparati e pronti per essere serviti.

47 Il giudice remittente vuole tuttavia sapere se tale approccio sia senz'altro compatibile con la giurisprudenza della Corte e rileva che, secondo la sentenza 27 ottobre 2005, causa C-41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank (Racc. pag. I-9433, punto 28), all'atto della determinazione degli elementi dominanti di una prestazione complessa, possono in particolare essere pertinenti i costi esposti ma che, secondo la sentenza 29 marzo 2007, causa C-111/05, Aktiebolaget NN (Racc. pag. I-2697, punto 37), all'atto della qualificazione di un'operazione complessa, i costi non devono di per sé, rivestire importanza significativa.

48 Ciò considerato, il Bundesfinanzgericht ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la nozione di "prodotti alimentari" di cui all'allegato H, categoria 1, della sesta direttiva (…) vada interpretata nel senso che essa comprende solo gli alimenti "da asportare", quali sono i prodotti normalmente commercializzati dai rivenditori di generi alimentari o anche le vivande o i pasti cucinati arrostiti, cotti in forno o in altro modo preparati, in vista del loro consumo immediato.

2) Qualora anche le vivande e i pasti di consumo immediato siano "prodotti alimentari" ai sensi dell'allegato H, categoria 1, della sesta direttiva[,] se la preparazione di vivande o di pasti vada considerata un elemento di prestazione di servizi, quando ancora si debba decidere se la prestazione unitaria di un'impresa di catering (consegna e trasporto di vivande o pasti pronti per essere consumati, ed eventualmente messa a disposizione di posate, stoviglie o di tavolini da appoggio, nonché ritiro degli oggetti messi a disposizione) si debba considerare cessione di

prodotti alimentari fiscalmente agevolata (categoria 1 dell'allegato H della direttiva 77/388) o prestazione di servizi fiscalmente non agevolata (art. 6, n. 1, della medesima direttiva).

3) Nel caso di soluzione negativa della seconda questione[,] se sia compatibile con il combinato disposto di cui all'art. 2, n. 1, con l'art. 5, n. 1 e con l'art. 6, n. 1, della sesta direttiva basarsi, all'atto della qualificazione della prestazione complessiva di una impresa di catering come cessione di beni o come prestazione di servizi di natura particolare, unicamente e specificamente sul numero degli elementi aventi carattere di prestazione di servizi (due o più di due) rispetto alla componente relativa alla cessione oppure, se gli elementi aventi carattere di prestazione di servizi debbano essere valutati indipendentemente dal loro numero e, in caso affermativo, secondo quali criteri».

49 Con ordinanza del presidente della Corte 3 febbraio 2010, le cause C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, sono state riunite ai fini delle fasi scritta e orale del procedimento nonché della sentenza per ragioni di connessione, conformemente all'art. 43 del regolamento di procedura della Corte.

Sulle questioni pregiudiziali

50 Con le due prime questioni di cui alle cause C-497/09 e C-499/09, con la seconda questione di cui alla causa C-501/09 e la seconda e terza questione di cui alla causa C-502/09, che vanno trattate congiuntamente, il giudice remittente vuole in sostanza sapere dalla Corte se le differenti attività di fornitura di vivande o di pasti preparati pronti per il consumo immediato oggetto delle quattro cause di cui ai procedimenti

principali, costituiscano cessioni di beni ai sensi dell'art. 5 della sesta direttiva oppure prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 6 di detta direttiva e quale sia l'incidenza che gli elementi accessori di prestazione di servizi possano avere a tal riguardo.

Osservazioni preliminari

51 Occorre in limine stabilire se, dal punto di vista dell'IVA, le differenti attività di cui trattasi in ciascuna delle cause principali debbano essere trattate come operazioni distinte imponibili separatamente o come operazioni complesse uniche composte da più elementi.

52 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la suddetta prestazione unica debba essere qualificata come cessione di beni o come prestazione di servizi (v. citate sentenze Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 19 e Aktiebolaget NN, punto 21).

53 La Corte ha altresì giudicato che, da un lato, dall'art. 2, della sesta direttiva discende che ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro lato, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA. Si deve considerare che si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente, sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola

prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (cit. sentenze Levob Verzekeringen e OV Bank, punti 20 e 22, nonché Aktiebolaget NN, punti 22 e 23).

54 Inoltre, si tratta di una prestazione unica, nel caso in cui uno o più elementi debbono essere considerati costitutivi della prestazione principale, mentre altri elementi devono invece essere considerati come una o più prestazioni accessorie, cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. In particolare, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando costituisce per la clientela non già un fine a sé ma il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (v., in tal senso, sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, Racc. pag. I-973, punto 30; Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., punto 21; 11 giugno 2009, causa C-572/07, RLRE Tellmer Property, Racc. pag. I-4983, punti 18, e 2 dicembre 2010, causa C-276/09, Everything Everywhere, Racc. pag. I-12359, punti 24 e 25).

55 Nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'art. 267 TFUE, è senz'altro rimesso agli organi giurisdizionali nazionali stabilire se ciò ricorra in una fattispecie particolare e apportare in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti (v. in tal senso sentenze CPP, cit., punto 32, e Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 23).

56 Nell'insieme delle cause di cui ai procedimenti principali, esiste una combinazione consistente nella cessione di uno o più beni e nella fornitura di diversi elementi di prestazione di servizi, e il giudice remittente considera che tale cessione e tale fornitura formano un'operazione unica con riferimento all'IVA. Non risulta, né dalle decisioni di rinvio, né dalle osservazioni presentate alla Corte che tale qualificazione non sia stata operata conformemente ai sopramenzionati criteri.

57 Per quanto riguarda prestazioni rientranti nell'ambito di un'attività di catering, quale quella oggetto del procedimento principale di cui alla causa C-502/09, è in particolare pertinente che l'esistenza di una prestazione unica non dipende dalla circostanza che l'impresa di catering rediga una sola fattura indicante l'insieme degli elementi o che al contrario rediga una fattura separata per la vendita dei pasti cucinati [v., in questo senso, sentenze CPP, punto 31; Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 25, nonché Everything Everywhere, punto 29].

Sulla qualificazione come cessione di beni o prestazione di servizi

58 Si deve ricordare che la sesta direttiva istituisce un sistema comune dell'IVA fondato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (v., in particolare, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 48).

59 Per quanto riguarda la nozione di «cessione di beni», l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva dispone che si considera come tale il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Al riguardo, la giurisprudenza della Corte precisa che detta nozione comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizzi l'altra a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse la proprietaria (v., in particolare, sentenza Halifax e a., cit., punto 51).

60 Per quanto riguarda la nozione di «prestazione di servizi», l'art. 6, n. 1, della sesta direttiva vi fa rientrare ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi del precedente art. 5 di tale direttiva.

61 Al fine di stabilire se una prestazione complessa unica, quale quella oggetto delle varie cause di cui ai procedimenti principali debba essere qualificata «cessione di beni» o «prestazione di servizi», occorre prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione per ricercarne gli elementi caratteristici e identificarne gli elementi predominanti (v., in questo senso, sentenze Faaborg-Gelting Linien, cit., punti 12 e 14; Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 27; Aktiebolaget NN, cit., punto 27, nonché sentenza 11 febbraio 2010, causa C-88/09, Graphic Procédé, Racc. pag. I-1049, punto 24).

62 Si deve altresì precisare che l'elemento predominante deve essere determinato basandosi sul punto di vista del consumatore medio [v., in questo senso, in particolare, sentenze Levob Verzekeringen BV e OV Bank NV, cit., punto 22, e Everything Everywhere, punto 26] e tenendo conto, nel contesto di una valutazione di insieme, dell'importanza qualitativa e non semplicemente quantitativa degli elementi di prestazione di servizi rispetto a quelli rientranti in una cessione di beni.

63 Si deve a questo proposito ricordare che, poiché la commercializzazione di un bene è sempre accompagnata da una se pur minima prestazione di servizi come la presentazione dei prodotti negli scaffali o l'emissione di una fattura, per valutare la rilevanza della prestazione di servizi nel contesto di una transazione complessa, che comporta altresì la cessione di un bene, debbono essere presi in considerazione solamente i servizi diversi da quelli che necessariamente accompagnano la commercializzazione di un bene (sentenza 10 marzo 2005, causa C-491/03, Hermann, Racc. pag. I-2025, punto 22).

64 Al punto 14 della citata sentenza Faaborg-Gelting, la Corte ha giudicato, più in particolare, che l'operazione di ristorazione è caratterizzata da una serie di elementi e di atti, dei quali la cessione di cibi è soltanto una parte e nel cui ambito predominano ampiamente i servizi. Essa dev'essere pertanto considerata come prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva. Diverso è il caso di un'operazione

avente ad oggetto alimenti da asportare non accompagnata da servizi volti a rendere più piacevole il consumo in loco in un ambiente adeguato.

65 Così, per quanto riguarda operazioni di ristorazione effettuata a bordo di traghetti, la Corte ha sottolineato che la fornitura di bevande e di pasti preparati pronti al consumo immediato, è il risultato di una serie di servizi che vanno dalla cottura dei cibi alla loro consegna materiale su un sostegno e che si accompagna alla predisposizione in favore del cliente di un'infrastruttura comprendente tanto una sala di ristoro con annessi (guardaroba, ecc.) quanto arredi e stoviglie. Vi possono essere persone fisiche la cui attività professionale consiste nell'effettuare tali operazioni di ristorazione, che provvedono ad apparecchiare i tavoli, a consigliare il cliente e a fornirgli spiegazioni sulle vivande o sulle bevande proposte, a servire a tavola tali prodotti e infine a sparecchiare dopo il consumo (sentenza Faaborg-Gelting Linien, cit., punto 13).

66 Nella specie, secondo gli elementi forniti dal giudice remittente, le attività di cui trattasi nei procedimenti principali di cui alle cause C-497/09 e C-501/09 vertono su vendite, in veicoli o in chioschi di ristorazione di salsicce, di patate fritte e di altri alimenti pronti per essere immediatamente consumati caldi.

67 Si deve a questo proposito innanzitutto constatare che la fornitura di siffatti prodotti presuppone la loro cottura o il loro riscaldamento, il che costituisce un servizio che deve essere preso in considerazione nell'ambito della valutazione globale dell'operazione di cui trattasi ai fini della sua qualificazione come cessione di beni o prestazione di servizi.

68 Orbene, poiché la preparazione del prodotto finale caldo si limita, essenzialmente, ad azioni sommarie e standardizzate che quasi sempre non avvengono su ordinazione di un particolare cliente, ma in modo costante o regolare, in funzione della domanda in generale prevedibile, essa non costituisce l'elemento preponderante dell'operazione di cui trattasi e non può, di per sé, conferire il carattere di prestazione di servizi a siffatta operazione.

69 Peraltro, per quanto riguarda elementi di prestazione di servizi caratteristici delle operazioni di ristorazione quali risultano dalla giurisprudenza ricordata ai punti 63-65 della presente sentenza, si deve constatare che, nelle attività oggetto del procedimento principale nelle cause C-497/09 e C-501/09, non vi è personale di servizio, non vi è effettiva consulenza ai clienti, non vi è un servizio propriamente detto, consistente, tra l'altro, nella trasmissione delle ordinazioni alla cucina, nella ulteriore presentazione dei piatti e nel relativo servizio al tavolo ai clienti, non vi sono locali chiusi e climatizzati, specificamente dedicati al consumo degli alimenti forniti, non vi è guardaroba né toilette e, non vi sono essenzialmente né stoviglie, né mobili, né coperti da apparecchiare.

70 Infatti, gli elementi di prestazione di servizi menzionati dal giudice remittente consistono solo nell'esistenza di infrastrutture rudimentali, cioè semplici banchi per il consumo, senza alcuna possibilità di sedersi, che consentono a un numero limitato di clienti il consumo in loco all'aperto. Siffatte rudimentali infrastrutture presuppongono solo un intervento trascurabile da parte dell'uomo. In tali circostanze, i detti elementi costituiscono solo prestazioni accessorie minime e non sono tali da modificare il carattere predominante della prestazione principale, cioè quello di una cessione.

71 Quanto sopra considerato vale parimenti per attività di vendita di popcorn e di «tortilla chips» nei foyer di cinema quali quelle oggetto del procedimento principale nella causa C-499/09.

72 Come risulta dalla descrizione dei fatti forniti dal giudice remittente, la preparazione di popcorn che coincide con la loro produzione e distribuzione, come pure quella delle «tortilla chips» in involucri costituiscono parte integrante della vendita di tali prodotti e non costituiscono pertanto operazioni da questa indipendenti. Inoltre, sia la preparazione come pure la conservazione degli alimenti a una certa temperatura vengono effettuate in modo regolare e non in funzione della domanda di un cliente particolare.

73 Si deve osservare altresì che la messa a disposizione di mobili (tavolini di appoggio, sgabelli, sedie e panche), oltre al fatto che non esiste in tutti i cinema, è, in linea generale, indipendente dalla vendita di popcorn e di «tortillas chips», e che i luoghi così attrezzati hanno parimenti la funzione di fungere da sala di attesa o da punto di incontro. Il consumo viene peraltro in pratica effettuato nelle sale cinematografiche. A tal fine, le poltroncine di talune sale sono attrezzate con portabicchieri, i quali hanno pure lo scopo di garantire la pulizia della sala cinematografica. La semplice presenza di tale mobilio destinato, in modo non esclusivo, a facilitare eventualmente il consumo di siffatti alimenti, non può considerarsi un elemento di prestazione di servizi idoneo a conferire all'operazione nel suo insieme la qualificazione di prestazione di servizi.

74 Da quanto sopra considerato consegue che per quanto riguarda attività quali quelle oggetto del procedimento principale di cui alle cause C-497/09, C-499/09 e C-501/09, l'elemento preponderante delle operazioni di cui trattasi, considerate nella loro globalità, è costituito dalla cessione di vivande o di pasti pronti per il consumo immediato, poiché la loro preparazione sommaria e standardizzata è intrinsecamente ad essi collegata, e poiché la messa a disposizione di infrastrutture rudimentali che consentono la consumazione in loco a un numero limitato di clienti, riveste solo carattere puramente accessorio e secondario. La circostanza che i clienti utilizzino o meno le dette rudimentali infrastrutture è priva di pertinenza poiché, non costituendo la consumazione immediata in loco una caratteristica essenziale dell'operazione di cui trattasi, non può determinarne la natura.

75 Per quanto riguarda le attività di catering nell'ambito di feste e di cerimonie, quali quelle oggetto del procedimento principale nella causa C-502/09, si deve innanzitutto sottolineare che, come risulta dal punto 38 della presente sentenza, a seconda dei desideri dei clienti, possono essere previste più combinazioni di operazioni che vanno dalla mera preparazione e consegna di pasti pronti alla prestazione completa, comprensiva, inoltre, della messa a disposizione di stoviglie, di mobilio (tavolini e sedie), della presentazione dei pasti, della decorazione, della messa a disposizione di personale incaricato del servizio e di consigli per la composizione del menu e, se del caso, della scelta delle bevande.

76 Si deve ricordare inoltre che, dal momento che si tratta di una prestazione unica, la qualificazione dell'operazione come cessione di beni o prestazione di servizi dipenderà dall'insieme delle circostanze di fatto, considerando, dal punto di vista del consumatore, gli elementi qualitativamente preponderanti.

77 Per quanto riguarda pasti forniti a domicilio da un operatore di catering, si deve rilevare che, a differenza dei pasti venduti negli stand, nei chioschi-bar mobili e nei cinema, essi non sono in generale il risultato di una semplice preparazione standardizzata, ma contengono una componente di prestazioni di servizi nettamente più importante e richiedono un lavoro e un know-how superiori. La qualità dei piatti pronti, la creatività nonché la presentazione sono in questo caso elementi che rivestono per il cliente quasi sempre importanza determinante. Frequentemente, al cliente viene offerta non solo la possibilità di comporre il suo menu, ma anche quella di fare realizzare piatti individuali su sua domanda. Tale dimensione di servizio trova peraltro una traduzione sul piano terminologico in quanto, nel linguaggio corrente, si parla in genere di «servizio catering», nonché di piatti su «ordinazione» piuttosto che «acquistati» da un operatore di catering.

78 I pasti vengono successivamente da quest'ultimo consegnati in recipienti caldi chiusi o riscaldati in loco. È altresì essenziale per il cliente che tale fornitura di pasti avvenga in un momento preciso da lui fissato.

79 Peraltro, le prestazioni di un operatore di catering possono comprendere elementi che consentono il consumo come la fornitura di stoviglie, di coperti, ovvero di mobili. Tali elementi, a differenza della semplice messa a disposizione di una rudimentale infrastruttura nei casi di stand o di chioschi-bar mobili e di cinema, presuppongono inoltre un certo intervento dell'uomo per portare, ritirare e, se del caso, pulire il materiale.

80 Alla luce di quanto sopra considerato, si deve ritenere che, salvo i casi in cui l'operatore di catering si limiti a consegnare pasti standardizzati senza alcun altro elemento di servizio supplementare o quando altre particolari circostanze dimostrino che la fornitura di vivande rappresenta l'elemento predominante dell'operazione, le attività dell'operatore di catering costituiscono prestazioni di servizi.

81 Da tutto quanto precede consegue che le due prime questioni nelle cause C-497/09 e C-499/09, la seconda questione nella causa C-501/09 e le seconde e terze questioni della causa C-502/09 vanno risolte dichiarando che gli artt. 5 e 6 della sesta direttiva debbono essere interpretati nel senso che:

— la fornitura di vivande o di cibi appena preparati, pronti per il consumo immediato in stand o chioschi-bar mobili o nei foyer dei cinema costituisce una cessione di beni ai sensi del citato art. 5 qualora, da un esame qualitativo dell'operazione nel suo complesso, emerga che gli elementi di prestazione di servizi che precedono e accompagnano la cessione dei cibi non sono preponderanti;

— fatto salvo il caso in cui un operatore di catering si limiti a fornire piatti pronti standardizzati senza altri elementi supplementari di prestazione di servizi o salvo qualora altre particolari circostanze dimostrino che la fornitura delle vivande rappresenta l'elemento predominante di un'operazione, le attività di catering costituiscono prestazioni di servizi ai sensi del citato art. 6.

Sulla nozione di «prodotti alimentari» figurante all'allegato H, categoria 1, della sesta direttiva

82 Con la terza questione nelle cause C-497/09 e C-499/09 nonché con la prima questione nelle cause C-501/09 e C-502/09, che occorre trattare congiuntamente, il giudice remittente chiede alla Corte, nell'ipotesi in cui le operazioni di cui trattasi nei differenti procedimenti di cui alle cause principali dovessero costituire cessioni di beni, se nella nozione di «prodotti alimentari» di cui alla categoria 1, dell'allegato H, della sesta direttiva rientrino anche vivande o i pasti preparati in vista del loro consumo immediato.

83 In mancanza, nella sesta direttiva, di una definizione della nozione di prodotti alimentari, occorre interpretare tale nozione alla luce del contesto in cui essa si situa nell'ambito della sesta direttiva (v., per analogia, sentenze 18 gennaio 2001, causa C-83/99, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-445, punto 17, e 18 marzo 2010, causa C-3/09, Erotic Center, Racc. pag. I-2361, punto 14).

84 A questo proposito, dall'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva emerge che l'applicazione di una o di due aliquote ridotte è una possibilità riconosciuta agli Stati membri in deroga al principio secondo cui si applica l'aliquota normale. Inoltre, secondo tale disposizione, le aliquote ridotte di IVA possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi indicate nell'allegato H di tale direttiva (v., cit. sentenze Commissione/Spagna, punto 18, e Erotic Center, punto 15). Orbene, dalla costante giurisprudenza risulta che in materia di IVA, le disposizioni che hanno carattere di deroga ad un principio devono essere interpretare restrittivamente, assicurando al contempo che la deroga non venga privata del suo effetto utile (v., in particolare, sentenze 30 settembre 2010, causa C-581/08, EMI Group, Racc. pag. I-8607, punto 20, e 28 ottobre 2010, causa C-175/09, Axa UK, Racc. pag. I-10701, punto 25).

85 Si deve a questo proposito osservare che la disposizione di cui trattasi contempla i prodotti alimentari in generale e non opera alcuna distinzione o restrizione qualsivoglia in funzione del tipo di negozio, delle modalità di vendita, del condizionamento, della preparazione o della temperatura.

86 Inoltre, la suddetta disposizione menziona altresì gli «ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari» nonché i «prodotti normalmente utilizzati per arricchire o sostituire prodotti alimentari».

87 Infine, tali vivande e pasti preparati per il consumo immediato servono come nutrimento per i consumatori.

88 Pertanto la terza questione nelle cause C-497/09 e C-499/09 nonché la prima questione nelle cause C-501/09 e C-502/09, vanno risolte nel senso che, nel caso di cessioni di beni, la nozione di «prodotti alimentari» figurante all'allegato H, categoria 1, della sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che in essa rientrano anche le vivande e i pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati in vista del loro consumo immediato.

Sulle spese

89 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

1) **Gli artt. 5 e 6 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 14 dicembre 1992, 92/111/CEE, debbono essere interpretati nel senso che:**

   — **la fornitura di vivande o di cibi appena preparati pronti per il consumo immediato in stand o chioschi bar mobili o nei foyer dei cinema costituisce una cessione di beni ai sensi del citato art. 5 qualora, da un esame qualitativo dell'operazione nel suo complesso, risulti che gli elementi di prestazione di servizi che precedono e accompagnano la fornitura dei cibi non sono preponderanti;**

   — **fatto salvo il caso in cui un operatore di catering si limiti a fornire piatti pronti standardizzati senza altri elementi supplementari di prestazione di servizi o salvo qualora altre particolari circostanze dimostrino che la fornitura delle vivande rappresenta l'elemento predominante di un'operazione, le attività di catering costituiscono prestazioni di servizi ai sensi del citato art. 6.**

2) **In caso di cessione di beni, la nozione di «prodotti alimentari» di cui all'allegato H, categoria 1, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 92/111, deve essere interpretata nel senso che in essa rientrano anche i piatti pronti e i pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati in vista del loro consumo immediato.**

Firme