Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

1º agosto 2025º *

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 1, paragrafo 2, articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e articolo 78 – Esenzioni all'esportazione – Articolo 146, paragrafo 1, lettera b) – Cessione di beni esente – Servizio di gestione delle pratiche per il rimborso dell'IVA ad acquirenti non residenti nell'Unione europea – Prestazione unica – Prestazioni distinte e indipendenti – Carattere principale o accessorio della prestazione – Esenzioni ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), e dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e) – Tutela del legittimo affidamento – Base imponibile»

Nella causa C-427/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Szegedi Törvényszék (Corte di Seghedino, Ungheria), con decisione del 3 luglio 2023, pervenuta in cancelleria l'11 luglio 2023, nel procedimento

Határ Diszkont Kft.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

LA CORTE (Quarta Sezione),

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

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: I. Illéssy, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 17 ottobre 2024,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo ungherese, da D. Csoknyai, Z. Fehér e K. Szíjjártó, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da V. Bottka, J. Jokubauskaitė e A. Sipos, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 19 dicembre 2024,

* Lingua processuale: l'ungherese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 2, dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), degli articoli 73 e 78, dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), e dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), 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»), nonché del principio di tutela del legittimo affidamento.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Határ Diszkont Kft. (in prosieguo: la «Határ Dizkont») e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (in prosieguo: la «direzione dei ricorsi») in merito al rifiuto, emesso da quest'ultima, di concedere un'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulla commissione di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA ad acquirenti non residenti nell'Unione europea.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«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 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, di detta direttiva:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

5 L'articolo 73 di detta direttiva così prevede:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

6 Ai sensi dell'articolo 78 della medesima direttiva:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;

b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione.

Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie».

7 L'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

d) le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del ricupero dei crediti;

(...)».

8 Ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, di tale direttiva:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

b) le cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo, fuori della Comunità [europea], ad eccezione dei beni trasportati dall'acquirente stesso e destinati all'attrezzatura o al rifornimento e al vettovagliamento di navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato;

(...)

e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135[,] qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)».

9 L'articolo 147 di detta direttiva è formulato come segue:

«1. Qualora la cessione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), riguardi beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori, l'esenzione si applica soltanto se sono soddisfatte le condizioni seguenti:

a) il viaggiatore non è stabilito nella Comunità;

b) i beni sono trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello in cui è effettuata la cessione;

c) il valore complessivo della cessione, compresa l'IVA, supera la somma di 175 [euro] o il suo controvalore in moneta nazionale, fissato una volta all'anno applicando il tasso di conversione del primo giorno lavorativo del mese di ottobre con effetto dal 1º gennaio dell'anno successivo.

Tuttavia, gli Stati membri possono esentare una cessione il cui valore complessivo sia inferiore all'importo previsto al primo comma, lettera c).

2. Ai fini del paragrafo 1, per "viaggiatore non stabilito nella Comunità" si intende il viaggiatore il cui indirizzo permanente o residenza abituale non si trova nella Comunità. (...)

La prova dell'esportazione è fornita per mezzo della fattura, o di un documento equivalente, su cui sia apposto il visto dell'ufficio doganale di uscita dalla Comunità.

Ciascuno Stato membro trasmette alla Commissione [europea] un modello dei timbri impiegati per l'apposizione del visto di cui al secondo comma. La Commissione comunica a sua volta tale informazione alle autorità fiscali degli altri Stati membri».

Diritto ungherese

Legge sull'IVA

10 L'articolo 70, paragrafo 1, dell'általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007 sull'imposta sul valore aggiunto) (*Magyar Közlöny* 2007/155), nella sua versione applicabile ai fatti di cui alla causa principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede quanto segue:

«Nel caso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, la base imponibile comprende:

(...)

b) le spese accessorie sostenute che il soggetto che cede il bene o presta il servizio addebita all'acquirente del bene o al destinatario del servizio e, in particolare, le spese e i costi di commissione o di altro tipo di intermediazione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione

(...)».

11 Ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, di tale legge, sono esenti dall'imposta:

«(...)

d) le prestazioni di servizi relative ai conti correnti, ai depositi di fondi e ai conti clienti, ai pagamenti, ai giroconti, agli assegni e ad altri crediti pecuniari e strumenti finanziari, compresa la loro negoziazione, ad eccezione del recupero dei crediti (crediti esigibili);

e) le prestazioni di servizi relative a mezzi di pagamento con valore liberatorio ungheresi e stranieri, compresa la loro negoziazione, ad eccezione delle monete e dei biglietti da collezione ossia monete d'oro, d'argento o di altro metallo e biglietti che non sono normalmente utilizzati per il loro valore liberatorio o presentano un interesse per i numismatici;

(...)».

12 L'articolo 98, paragrafo 1, della suddetta legge dispone quanto segue:

«Sono esentate dall'imposta le cessioni di prodotti spediti per posta o trasportati a partire dal territorio nazionale verso un paese al di fuori della Comunità, a condizione che la spedizione o il trasporto:

a) siano effettuati dal fornitore stesso o da un terzo che agisce per suo conto;

b) siano effettuati dall'acquirente stesso o da un terzo che agisce per suo conto se sono soddisfatte le condizioni ulteriori previste dai paragrafi 3 e 4 o dagli articoli 99 e 100 della presente legge».

13 L'articolo 99 della medesima legge prevede quanto segue:

«1. Quando l'acquirente è un viaggiatore straniero e i beni ceduti (…) fanno parte del suo bagaglio personale o di viaggio, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 98, paragrafo 1, occorre che:

a) il corrispettivo della cessione, compresa l'imposta, superi un importo equivalente a EUR 175;

b) il viaggiatore straniero dimostri il suo status mediante documenti di viaggio o di altro genere emessi dalle autorità, riconosciuti dall'Ungheria e aventi la funzione di identificare la persona (in prosieguo, collettivamente: i "documenti di viaggio");

c) il fatto che i beni hanno lasciato il territorio comunitario sia attestato dall'autorità competente per l'uscita dei prodotti della Comunità, mediante apposizione di un visto e di un timbro su un modulo fornito a tal fine dall'amministrazione tributaria dello Stato o qualunque altro modulo autorizzato dall'amministrazione tributaria dello Stato contenente i dati previsti al paragrafo 10 (in prosieguo, collettivamente: il "modulo di domanda di rimborso dell'imposta"), dietro contestuale presentazione dei beni ceduti e dell'originale della fattura che conferma l'esecuzione della cessione dei beni.

2. Per poter beneficiare dell'esenzione, il venditore dei beni deve, oltre all'emissione di una fattura, compilare un modulo di domanda di rimborso dell'imposta su richiesta del viaggiatore straniero. I dati relativi all'identificazione del viaggiatore straniero che figurano sulla fattura e sul modulo di domanda di rimborso dell'imposta non devono differire da quelli che figurano sui documenti di viaggio. Il viaggiatore straniero è tenuto a presentare i documenti di viaggio al venditore dei beni. Il modulo di domanda di rimborso dell'imposta può contenere solo i riferimenti relativi alla cessione di beni di un'unica fattura, cosicché tali riferimenti non possono essere diversi da quelli indicati nella fattura. Il modulo di domanda di rimborso dell'imposta è emesso in tre copie dal venditore dei beni, il quale consegna le prime due copie al viaggiatore e conserva la terza copia tra i propri documenti contabili.

3. Quando attesta l'uscita dei beni di cui al paragrafo 1, lettera c), l'autorità doganale ritira dal viaggiatore la seconda copia del modulo di domanda di rimborso dell'imposta munita di un visto e di un timbro.

4. L'esenzione dall'imposta è soggetta alla condizione:

a) che il venditore dei beni sia in possesso della prima copia del modulo di domanda di rimborso dell'imposta munita del visto e del timbro di cui al paragrafo 1, lettera c), e

b) qualora l'imposta sia stata riscossa al momento della cessione dei beni, che il venditore rimborsi detta imposta al viaggiatore straniero, conformemente ai paragrafi da 5 a 8.

5. Il rimborso dell'imposta può essere chiesto al venditore del bene dal viaggiatore straniero personalmente o da un mandatario che agisce in nome e per conto di quest'ultimo. Nel caso in cui il viaggiatore straniero

a) agisca personalmente, è tenuto a presentare i propri documenti di viaggio;

b) non agisca personalmente, colui che agisce in suo nome e per suo conto deve allegare un mandato scritto redatto a suo nome.

6. Al fine di ottenere il rimborso dell'imposta, il viaggiatore straniero o il suo mandatario:

a) consegna al venditore dei beni la prima copia munita di un visto e di un timbro, conformemente al paragrafo 1, lettera c), del modulo di domanda di rimborso dell'imposta, e

b) presenta al venditore dei beni l'originale della fattura attestante la cessione dei beni.

7. L'imposta rimborsata è dovuta al viaggiatore straniero in fiorini [ungheresi] (HUF) e deve essere versata in contanti. Il fornitore dei beni e il viaggiatore straniero possono tuttavia concordare una valuta e un metodo di pagamento diversi.

8. Il venditore dei beni è altresì tenuto a garantire che la fattura attestante la cessione dei beni non dia nuovamente diritto al rimborso dell'imposta. A tal fine, prima di restituire [al viaggiatore] l'originale della fattura, egli deve apporre su quest'ultima l'indicazione "IVA assolta" e fare una fotocopia della fattura recante tale indicazione, copia che è tenuto a conservare nei suoi archivi.

(...)».

14 Ai sensi dell'articolo 102, paragrafo 1, della legge sull'IVA, sono parimenti esenti dall'imposta le prestazioni di servizi che siano direttamente connesse a beni:

«(...)

b) che, soggetti al regime dell'esportazione, lasciano il territorio comunitario e detta uscita è certificata dall'autorità ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 2, lettera a);

(...)».

Legge n. LXXIV del 1992, relativa all'imposta sul valore aggiunto

15 L'az általános forgalmi adóról szóló 1992 LXXIV. törvény (legge n. LXXIV del 1992, sull'imposta sul valore aggiunto) (*Magyar Közlöny* 1992/128), in vigore fino al 31 dicembre 2007, contemplava, nell'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni esenti, ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 1, di tale legge, in combinato disposto con l'allegato 2 della medesima legge, «i rimborsi di imposte effettuati da un commerciante a favore di un viaggiatore straniero in applicazione di una disposizione speciale».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 Nel corso del 2020, la Határ Dizkont ha venduto diverse merci ad acquirenti non residenti nell'Unione nei suoi locali commerciali a Tompa (Ungheria), in prossimità della frontiera serbo-ungherese.

17 Dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che tali acquirenti esportavano il giorno stesso le merci acquistate in Ungheria e che sulle fatture di pagamento in contanti riguardanti gli acquisti di cui trattasi figurava la dicitura «IVA assolta». Successivamente all'esportazione, la Határ Dizkont rimborsava a detti acquirenti l'intero importo dell'IVA che figurava sulla fattura ed emetteva la relativa ricevuta di esborso, sulla quale figuravano le firme dell'emittente e del beneficiario.

18 A titolo della gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA, la Határ Dizkont fatturava a tali acquirenti non residenti nell'Unione una commissione pari al 15% dell'IVA rimborsata. Il giorno del rimborso dell'IVA, la Határ Dizkont emetteva quindi fatture per la commissione di gestione di tali pratiche, il cui pagamento, in contanti, era attestato da ricevute di incasso. Nelle sue dichiarazioni IVA, la Határ Dizkont faceva figurare il prodotto di tale commissione di gestione delle pratiche come remunerazione di prestazioni esenti.

19 Dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta altresì che le informazioni relative alla commissione di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA erano pubblicate nei locali commerciali della Határ Dizkont e che gli acquirenti stranieri erano informati oralmente sia dell'esistenza di tale commissione sia delle sue modalità di calcolo.

20 Nell'ambito di un controllo fiscale per l'esercizio 2020 effettuato dalla Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direzione delle imposte e delle dogane del dipartimento di Bács-Kiskun, nell'ambito dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado»), la Határ Dizkont ha sostenuto che le prestazioni di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA erano esenti da imposta, modificando al contempo a più riprese la sua posizione quanto al motivo di tale esenzione.

21 Nelle sue osservazioni sul verbale relativo a tale controllo, la Határ Dizkont ha sostenuto, in particolare, che la commissione di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA poteva essere considerata come il corrispettivo di una prestazione di servizi finanziari, esente ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, lettere d) ed e), della legge sull'IVA. Parimenti, secondo la Határ Dizkont, anche l'esenzione prevista per le prestazioni di servizi direttamente connesse all'esportazione di un bene, prevista all'articolo 102, paragrafo 1, lettera b), della legge sull'IVA, poteva essere applicata nei suoi confronti nel caso di specie. La Határ Dizkont ha inoltre dichiarato che, tuttavia, conformemente alle informazioni ricevute dal Nemzeti Adó- és

Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Dipartimento centrale dei rapporti con gli amministrati e l'informazione della direzione centrale dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (in prosieguo: il «dipartimento centrale dei rapporti con gli amministrati») in risposta a un quesito che essa le aveva posto nel corso di detto controllo, la commissione di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA doveva essere considerata come spesa accessoria, ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, lettera b), della legge relativa all'IVA, a una cessione di beni esente da IVA in forza dell'articolo 99 di tale legge e che, in quanto spesa accessoria, essa condivideva la sorte dell'operazione principale quanto al regime di imposizione dell'IVA.

22 L'autorità tributaria di primo grado ha respinto tutti i motivi di esenzione invocati dalla Határ Dizkont e, con decisione del 22 luglio 2022, ha constatato un arretrato di IVA a carico di essa.

23 Nella suddetta decisione, tale autorità ha esaminato, anzitutto, se il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA potesse essere considerato un servizio accessorio alla cessione dei beni e ha concluso che esso costituiva una prestazione autonoma. Essa ha posto l'accento, in particolare, sul fatto che la cessione dei beni e la prestazione di tale servizio non coincidevano nel tempo, cosicché non si poteva ritenere che detto servizio agevolasse o completasse la cessione di tali beni. Tale autorità ha altresì sottolineato che il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA non poteva essere considerato necessario alla realizzazione della cessione dei beni, la quale era terminata al momento dell'uscita di tali beni dal territorio dell'Unione. Del pari, secondo detta autorità, il servizio fornito dalla Határ Dizkont non facilitava né l'utilizzo né il consumo di detti beni, alla cui cessione non era quindi connesso. Inoltre, la stessa autorità ha rilevato che la stessa Határ Dizkont aveva trattato il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA come una prestazione indipendente, poiché non aveva incluso le spese relative a tale servizio nella base imponibile della cessione dei beni e aveva indicato nelle fatture una data di esecuzione diversa da quella della cessione.

24 Inoltre, da un lato, per quanto riguarda l'esenzione prevista all'articolo 86, paragrafo 1, lettere d) ed e), della legge sull'IVA, che corrisponde all'articolo 135, paragrafo 1, lettere d) ed e), della direttiva IVA, l'autorità tributaria di primo grado è giunta alla conclusione che il servizio fornito dalla Határ Dizkont al viaggiatore straniero era un compito di natura amministrativa e che non poteva essere considerato un servizio finanziario esente ai sensi di tali disposizioni. Dall'altro lato, riguardo all'esenzione delle prestazioni di servizi connesse alle esportazioni di beni di cui all'articolo 102, paragrafo 1, lettera b), della legge sull'IVA, corrispondente all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, l'autorità tributaria di primo grado ha ribadito, essenzialmente, che il rimborso dell'IVA al viaggiatore straniero era una nuova operazione che non era direttamente connessa alla cessione di beni. Infine, tale autorità tributaria ha confermato che l'importo dell'IVA relativo alla commissione di gestione doveva essere determinato sulla base dell'importo fatturato a titolo di tale commissione, considerato come un importo netto d'imposta.

25 Nel suo reclamo avverso la decisione dell'autorità tributaria di primo grado, la Határ Dizkont ha sostenuto che le conclusioni di tale autorità erano contrarie all'articolo 70, paragrafo 1, lettera b), all'articolo 86, paragrafo 1, lettere d) ed e), e all'articolo 102, paragrafo 1, lettera b), della legge sull'IVA. Essa ha altresì fatto valere che l'esistenza di una divergenza nella valutazione del suo caso tra l'autorità tributaria di primo grado e il dipartimento centrale dei rapporti con gli amministrati violava il principio della certezza del diritto.

26 Con decisione del 27 ottobre 2022, la direzione dei ricorsi ha confermato la decisione dell'autorità tributaria di primo grado, ritenendo che quest'ultima fosse correttamente motivata. Nella sua decisione, la direzione dei ricorsi ha altresì considerato che le informazioni fornite alla Határ Dizkont dal dipartimento centrale dei rapporti con gli amministrati riguardavano una questione formulata in termini molto generici che non menzionava la circostanza essenziale che la cessione di beni e la prestazione di servizi consistente nella gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA fossero completamente distinte l'una dall'altra e non simultanee, e che il servizio fornito dalla Határ Dizkont non fosse una condizione necessaria per il rimborso di tale imposta.

27 La Határ Dizkont ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio, la Szegedi Törvényszék (Corte di Seghedino, Ungheria), chiedendo l'annullamento della decisione della direzione dei ricorsi, con effetto sulla decisione dell'autorità tributaria di primo grado.

28 In primo luogo, il giudice del rinvio ritiene, contrariamente alla direzione dei ricorsi, che la gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA debba essere considerata una prestazione accessoria a una cessione esente, ai sensi dell'articolo 78, primo comma, lettera b), della direttiva IVA, e che essa abbia anche il carattere di una prestazione di servizi direttamente connessa a un'esportazione di beni, cosicché essa è parimenti esente dall'IVA in forza dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), di tale direttiva.

29 A sostegno della sua tesi, il giudice del rinvio deduce, anzitutto, che, poiché il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA e la fatturazione delle relative spese non possono aver luogo senza che siano state effettuate le cessioni di beni agli acquirenti non residenti nell'Unione, tale servizio di gestione è un corollario necessario di tutte le cessioni di beni effettuate a tale tipo di acquirenti, in forza delle disposizioni legislative pertinenti. Pertanto, basandosi altresì sui principi elaborati dalla Corte nella sentenza del 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), il giudice del rinvio ritiene che sarebbe artificioso dissociare la gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA dalle corrispondenti cessioni di beni.

30 Inoltre, per quanto riguarda la circostanza che la commissione di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA e la cessione dei beni non intervengono simultaneamente, il giudice del rinvio ricorda che l'articolo 78, primo comma, lettera b), della direttiva IVA riguarda spese accessorie che aumentano la base imponibile, sebbene tali spese non sorgano necessariamente nello stesso momento della cessione dei beni corrispondenti. La Corte avrebbe già confermato, nella sentenza del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), che «spese separate di gestione del pagamento», fatturate separatamente dai servizi che tale pagamento remunerava, potevano costituire spese accessorie.

31 Infine, in ordine all'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, riguardante le prestazioni di servizi direttamente connesse alle esportazioni di beni, il giudice del rinvio ritiene che il nesso diretto richiesto da tale disposizione, come interpretato dalla Corte nella sentenza dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), sussista quando una prestazione di servizi ha carattere accessorio, ai sensi dell'articolo 78, primo comma, lettera b), della direttiva IVA, a un'esportazione.

32 In secondo luogo, il giudice del rinvio nutre dubbi sulla conformità al principio di tutela del legittimo affidamento della prassi dell'amministrazione tributaria, la quale ha ritenuto per diversi anni che i servizi di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA fatturati dalla Határ Dizkont fossero validamente esentati dall'IVA prima di chiedere il pagamento dell'IVA su tali servizi con effetto retroattivo, senza informare previamente la Határ Dizkont del suo cambiamento di

posizione. Esso si interroga, in particolare, sulla conformità di una siffatta prassi alla giurisprudenza della Corte derivante dalla sentenza del 14 settembre 2006, Elmeka (da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Inoltre, il giudice del rinvio ritiene che la Határ Dizkont abbia fornito al dipartimento centrale dei rapporti con gli amministrati una descrizione esatta della situazione di fatto, indicando espressamente che la commissione di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA era dovuta contemporaneamente al rimborso dell'IVA, e non al momento della cessione dei beni, e che tale autorità ha fornito alla Határ Dizkont informazioni non vincolanti in senso contrario alle conclusioni dell'autorità tributaria di primo grado. Orbene, il giudice del rinvio sottolinea che, sebbene le informazioni del dipartimento centrale dei rapporti con gli amministrati, fornite nel corso del controllo fiscale, non abbiano potuto influenzare il comportamento della Határ Dizkont, esse dimostrano che l'amministrazione tributaria è divisa sulla questione controversa.

34 In terzo luogo, tenuto conto del fatto che la Határ Dizkont non ha manifestamente la possibilità di trasferire *a posteriori* l'IVA dovuta all'amministrazione tributaria, per quanto riguarda la commissione di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA, sugli acquirenti non residenti nell'Unione, il giudice del rinvio nutre dubbi anche riguardo alla decisione dell'autorità tributaria di primo grado di considerare tali spese come un importo al netto dell'imposta, e non come un importo lordo comprensivo dell'IVA. Il giudice del rinvio fa riferimento alla giurisprudenza della Corte (sentenze del 6 ottobre 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, e del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), secondo la quale la base imponibile dell'IVA è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo.

35 In tali circostanze, la Szegedi Törvényszék (Corte di Seghedino) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia conforme all'articolo 1, paragrafo 2, all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), all'articolo 78 e all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della [direttiva IVA] la prassi di uno Stato membro che considera prestazione di servizi indipendente, distinta dalla cessione di beni esente dall'imposta e assoggettata all'IVA conformemente alle norme generali, la gestione del rimborso dell'IVA ai viaggiatori stranieri – comprendente le formalità amministrative che vanno dalla compilazione dei moduli standard di richiesta di rimborso dell'IVA fino al rimborso di tale imposta , in una situazione in cui la riscossione e la fatturazione della commissione di gestione, equivalente a una percentuale dell'IVA da rimborsare, avvengono contemporaneamente al rimborso dell'IVA, in un momento diverso da quello della cessione e della fatturazione dei beni e successivo al pagamento da parte dell'acquirente del corrispettivo per i beni e alla loro esportazione verso un paese non appartenente all'Unione europea.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia conforme all'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA la prassi di uno Stato membro in forza della quale la commissione addebitata per la gestione del rimborso dell'IVA a seguito di una cessione di beni effettuata a favore di viaggiatori stranieri non è considerata esente dall'imposta in quanto "operazione relativa ai pagamenti o ai crediti".

3) In caso di risposta affermativa alla prima e alla seconda questione, se sia conforme al principio della tutela del legittimo affidamento, quale principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, la prassi di uno Stato membro in forza della quale l'emittente delle fatture relative alla commissione di gestione è tenuto a versare l'IVA anche retroattivamente, sebbene l'autorità tributaria lo abbia già controllato più volte negli anni precedenti l'ispezione a qua e, nel corso di tali controlli, abbia verificato, ma senza sollevare obiezioni, la prassi dallo stesso seguita di considerare la commissione di gestione come esente da IVA e non lo abbia informato che era cambiata la normativa dello Stato membro in vigore fino al 31 dicembre 2007, la quale menzionava espressamente, tra i servizi esenti da imposta, i "rimborsi di imposte effettuati da un commerciante a favore di un viaggiatore straniero in applicazione di una disposizione speciale".

4) In caso di risposta affermativa alle questioni dalla prima alla terza, se sia conforme alle disposizioni degli articoli 73 e 78 della direttiva IVA la prassi dell'autorità tributaria di uno Stato membro di considerare come base imponibile dell'IVA il valore indicato come esente sulle fatture emesse in relazione alla commissione di gestione, base imponibile sulla quale, conformemente alla decisione dell'autorità tributaria, l'emittente delle fatture deve pagare l'IVA secondo le norme generali, sebbene il corrispettivo pagato dai viaggiatori stranieri non comprenda tale importo».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

36 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 1, paragrafo 2, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 78 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che un'attività di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA che acquirenti non residenti nell'Unione hanno pagato al momento dell'acquisto di beni da essi successivamente trasportati al di fuori dell'Unione costituisce una prestazione di servizi distinta e indipendente dalla cessione di beni esente corrispondente e deve, in quanto tale, essere assoggettata all'IVA. In un caso di questo tipo, detto giudice si chiede se tale prestazione di servizi debba essere considerata esente in forza dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA.

37 A tal riguardo, occorre ricordare che, ai fini dell'IVA, ciascuna operazione deve normalmente essere considerata distinta e indipendente, come risulta dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA (sentenze del 25 febbraio 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punto 29, del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punto 20, nonché del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 35).

38 Tuttavia, secondo una giurisprudenza costante, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, separatamente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenze del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 69, del 9 marzo 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punto 40, e del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 36 e giurisprudenza citata).

39 Si è in presenza di una prestazione unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenze del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 70, del 9 marzo 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punto 40, e del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 35 e giurisprudenza citata).

40 Ciò accade anche quando uno o più elementi debbano essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni elementi debbano essere considerati come una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenze del 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 71, e del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 37 e giurisprudenza citata).

41 In tal senso, la Corte ha dichiarato che l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non deve essere artificiosamente scomposta in più parti, per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA [sentenze del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 31, e del 4 maggio 2023, Finanzamt X (Utensili e macchine fissati stabilmente), C-516/21, EU:C:2023:372, punto 29 e giurisprudenza citata].

42 Nel caso di specie, il procedimento principale verte su un servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA fornito dalla Határ Dizkont ad acquirenti non residenti nell'Unione che hanno acquistato beni la cui cessione soddisfa le condizioni per beneficiare dell'esenzione dall'imposta prevista per le esportazioni.

43 Secondo le informazioni di cui dispone la Corte, tale servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA consiste, da un lato, nel verificare la validità del documento di viaggio dell'acquirente non residente al momento della vendita, nell'emettere un modulo di domanda di restituzione dell'imposta e una fattura di vendita, nel verificare il modulo di domanda di restituzione dell'imposta presentato da tale acquirente ai fini del rimborso dell'IVA, nonché nell'assicurarsi che le formalità richieste alla frontiera siano state espletate dalle autorità doganali, e poi nel modificare, nel copiare e nell'archiviare la fattura di vendita. Dall'altro, detto servizio consiste nel restituire, per cassa, l'importo che l'acquirente non residente aveva versato a titolo di anticipo dell'IVA, nell'emettere una ricevuta di esborso firmata dall'acquirente, una fattura per la commissione di gestione della pratica di rimborso dell'IVA e una ricevuta di riscossione firmata dall'acquirente non residente e, infine, nel percepire il pagamento di tali spese in cassa.

44 Il giudice del rinvio ritiene che questo stesso servizio costituisca, in linea di principio, una prestazione accessoria alla cessione di beni. Tuttavia, esso sembra nutrire dubbi sulla fondatezza di tale valutazione per il motivo che la contabilizzazione e la fatturazione della commissione di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA non avvengono contemporaneamente alla cessione e alla fatturazione dei beni, bensì al momento del rimborso dell'IVA, successivamente al pagamento da parte dell'acquirente del prezzo di tali beni e la loro esportazione in un paese non appartenente all'Unione europea.

45 Orbene, nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'articolo 267 TFUE, spetta agli organi giurisdizionali nazionali stabilire se in uno specifico caso il soggetto passivo fornisca una prestazione unica ed effettuare a questo proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti. Incombe nondimeno alla Corte fornire a tali organi giurisdizionali tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano essere utili per dirimere la controversia di cui sono investiti (sentenze del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punto 23, del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 33, nonché del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 38 e giurisprudenza citata).

46 A tal riguardo, occorre rilevare che, in primo luogo, se è vero che esiste una certa connessione tra la fornitura del servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA e la cessione di beni esente corrispondente, dato che la fornitura di tale servizio presuppone l'esistenza di detta cessione, la Corte ha già stabilito che una siffatta connessione non può essere sufficiente, di per sé, per stabilire se sussista o meno un'unica prestazione complessa ai fini IVA (v., in tal senso, sentenza del 9 marzo 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punto 41 e giurisprudenza citata).

47 Infatti, affinché più elementi o atti forniti dal soggetto passivo possano essere considerati come una prestazione unica ai sensi della giurisprudenza della Corte ricordata al punto 39 della presente sentenza, il nesso indissolubile tra tali elementi o atti deve necessariamente essere reciproco, di modo che un elemento o un atto dipende dall'altro e viceversa. Orbene, nel caso di specie, la cessione di beni, che interviene prima del completamento del servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA, non dipende in alcun modo da tale servizio.

48 Inoltre, la fornitura del servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA e la corrispondente cessione di beni possono anch'esse essere dissociate.

49 Da un lato, dagli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte risulta che la fornitura del servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA non costituisce il risultato necessario della cessione di beni. Infatti, se l'acquirente non residente nell'Unione non trasporta i beni acquistati in un paese terzo, l'esenzione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA non gli sarà applicabile e non avrà diritto al rimborso dell'IVA, ma la cessione sarà comunque considerata avvenuta, in quanto il potere di disporre dei beni come proprietario è stato trasmesso a tale acquirente. Lo stesso dicasi se l'acquirente non residente nell'Unione esporta le merci fuori dal territorio dell'Unione, ma non le presenta alla frontiera all'ufficio doganale per giustificare la loro uscita da tale territorio. Pertanto, anche se l'IVA non viene rimborsata per il motivo che le condizioni formali per il rimborso dell'imposta non sono soddisfatte, eventualmente in assenza di una prova convincente dell'uscita dei beni dal territorio dell'Unione o, ancora, qualora l'acquirente non abbia presentato una domanda di rimborso, la cessione avrà comunque avuto luogo e i beni acquistati saranno messi liberamente a disposizione dell'acquirente.

50 Dalle considerazioni che precedono risulta che il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA e la cessione di beni di cui trattasi nel procedimento principale non possono essere considerati così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, ai sensi della giurisprudenza ricordata al punto 39 della presente sentenza.

51 In secondo luogo, anche supponendo che l'esenzione dall'IVA di cui possono beneficiare gli acquirenti di beni che ricorrono al servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA, purché siano soddisfatte le condizioni legalmente previste per tale esenzione, sia percepita da questi ultimi come uno sconto sul prezzo di acquisto di tali beni, tale circostanza non può consentire di considerare un siffatto servizio come accessorio alla cessione di detti beni.

52 Infatti, risulta che l'attività di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA persegue una finalità autonoma rispetto alla cessione di beni.

53 Dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta, da un lato, che la cessione dei beni di cui trattasi nel procedimento principale è stata completata e che gli acquirenti non residenti nell'Unione hanno acquisito il diritto di disporre pienamente dei beni acquistati presso la Határ Dizkont e di trasportarli al di fuori dell'Unione non appena questi ultimi sono stati pagati, senza che sia necessario alcun servizio accessorio al riguardo. Dall'altro lato, per poter beneficiare del servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA dopo la cessione, spetta all'acquirente, che già dispone del suo bene, compiere un'iniziativa supplementare recandosi nuovamente nel negozio della Határ Dizkont e fornendo a quest'ultima la documentazione richiesta dalla legge al fine di beneficiare dell'esenzione prevista per le esportazioni. Non si può quindi escludere che un acquirente, dopo aver acquistato un bene, decida di non utilizzare tale servizio e rinunci così al rimborso dell'IVA che ha pagato al momento dell'acquisto di tale bene.

54 Pertanto, conformemente alla giurisprudenza citata al punto 40 della presente sentenza, il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA non può essere considerato una prestazione accessoria alla cessione di beni, poiché non costituisce un semplice mezzo per beneficiare, nelle migliori condizioni, di tale cessione, bensì un fine a sé stante.

55 Da ultimo, allo scopo di fornire una risposta completa al giudice del rinvio, occorre rilevare che, ai fini dell'interpretazione dell'articolo 78 della direttiva IVA e conformemente alla giurisprudenza della Corte, il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA e la cessione di beni di cui trattasi nel procedimento principale, poiché costituiscono operazioni indipendenti, non hanno la stessa base imponibile. Pertanto, le spese connesse a un siffatto servizio, che costituiscono prestazione indipendente e un fine a sé stante per l'utilizzatore, non possono essere considerate, ai sensi di tale articolo 78, come spesa accessoria ad una cessione di beni (v., in tal senso, sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 49).

56 Pertanto, fatte salve le valutazioni definitive che, conformemente alla giurisprudenza citata al punto 45 della presente sentenza, spetta al giudice del rinvio effettuare, risulta che il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA fornito dalla Határ Dizkont costituisce una prestazione distinta e indipendente dalla cessione di beni corrispondente, cosicché esso non condivide il trattamento fiscale di quest'ultima in materia di IVA.

57 Per quanto attiene all'esenzione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, si deve rammentare innanzitutto che quest'ultima completa quella indicata all'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, e, alla stessa stregua di quest'ultima esenzione, persegue la finalità di garantire la tassazione delle prestazioni di servizi in oggetto presso il luogo di destinazione di queste ultime, ossia il luogo in cui i prodotti esportati saranno consumati (sentenza del 29 giugno 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punto 19).

58 A tal riguardo, dalla formulazione dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA risulta che sono esenti dall'IVA le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135, qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a).

59 Orbene, come rilevato dall'avvocata generale ai paragrafi 61 e 62 delle sue conclusioni, nessun elemento del fascicolo di cui dispone la Corte consente di ritenere che i beni oggetto delle esportazioni di cui trattasi nel procedimento principale si trovino in una delle situazioni di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), di detta direttiva.

60 Infatti, da un lato, da tale fascicolo non risulta che le esportazioni di cui trattasi riguardino beni che, conformemente all'articolo 61 della direttiva IVA, o non sono in libera pratica nell'Unione ma sono destinati ad essere collocati in zona franca o in regime di deposito doganale o beneficiano di un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o di transito esterno, oppure che sono in libera pratica ma beneficiano del regime di transito intracomunitario. Dall'altro lato, da tale fascicolo non risulta che l'articolo 157, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, che verte sulla possibilità per gli Stati membri di esentare l'importazione di beni destinati ad essere vincolati al regime di deposito diverso da quello doganale, sia rilevante ai fini della soluzione della controversia principale.

61 In ogni caso, anche per l'ipotesi in cui il giudice del rinvio dovesse constatare che quantomeno alcune delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale rientrano nell'ambito di applicazione delle fattispecie di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA, occorre ricordare che il requisito di un collegamento diretto tra le prestazioni di servizi e le esportazioni di beni di cui trattasi, posto da tale disposizione, implica, in particolare, che, con il loro oggetto, tali prestazioni di servizi contribuiscano alla realizzazione effettiva dell'operazione di esportazione (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punto 35 e giurisprudenza citata).

62 Orbene, nel caso di specie, tenuto conto delle caratteristiche dell'attività di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA esercitata dalla Határ Dizkont, non si può concludere che tale attività contribuisca alla realizzazione effettiva di un'operazione di esportazione. L'operazione di esportazione, infatti, è realizzata interamente dall'acquirente estero indipendentemente dal servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA, il quale non ha alcuna incidenza sullo svolgimento di tale operazione e che interviene, peraltro, successivamente, quando la detta operazione è già terminata.

63 Per tali ragioni, il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA di cui trattasi nel procedimento principale non rientra nell'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva IVA.

64 Tale conclusione è conforme all'esigenza di interpretare i termini impiegati per designare le esenzioni in modo restrittivo, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo [v., per analogia, sentenze del 7 aprile 2022, I (Esenzione dall'IVA delle prestazioni ospedaliere), C-228/20, EU:C:2022:275, punto 34, e del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 43 e giurisprudenza citata].

65 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 1, paragrafo 2, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 78 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che un'attività di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA che acquirenti non residenti nell'Unione hanno pagato al momento dell'acquisto di beni da essi successivamente trasportati al di fuori dell'Unione costituisce una prestazione di servizi distinta e indipendente dalla cessione di beni esente corrispondente e deve, in quanto tale, essere assoggettata all'IVA. Una siffatta prestazione di servizi non rientra nell'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), di tale direttiva.

Sulla seconda questione

66 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che un'attività di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA che acquirenti non residenti nell'Unione hanno pagato al momento dell'acquisto di beni da essi successivamente trasportati al di fuori dell'Unione rientri tra le operazioni esenti di cui a tale disposizione.

67 Per quanto riguarda l'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA, occorre ricordare che, ai sensi di tale disposizione, gli Stati membri esentano le operazioni relative «ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali».

68 Come dichiarato dalla Corte, dette operazioni, comprese quelle relative ai «pagamenti» o ai «giroconti», rientrano tra le operazioni finanziarie e vertono, in particolare, su strumenti di pagamento le cui modalità di funzionamento implicano un trasferimento di denaro (v., in tal senso, sentenza del 17 dicembre 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punto 41 e giurisprudenza citata).

69 Dalla giurisprudenza della Corte risulta quindi che una prestazione di servizi può essere qualificata come «operazione relativa ai giroconti» o «operazione relativa ai pagamenti» ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA soltanto se ha l'effetto di produrre le modifiche giuridiche ed economiche che caratterizzano il trasferimento di una somma di denaro.

70 Per contro, non rientra in tale disposizione la fornitura di una mera prestazione materiale, tecnica o amministrativa che non produce tali modifiche (sentenza del 25 luglio 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, punto 38 e giurisprudenza citata).

71 Secondo una giurisprudenza costante, il criterio che consente di distinguere una operazione idonea a operare trasferimenti di fondi e a implicare modifiche giuridiche ed economiche, che rientra nell'esenzione prevista da tale disposizione, da una operazione che non è in tal senso idonea e che, quindi, non rientra in essa, risiede pertanto nel sapere se l'operazione di cui trattasi trasferisca, in modo effettivo o potenziale, la proprietà dei fondi in esame, o sia idonea a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali di un trasferimento di tal genere (sentenza del 3 ottobre 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, punto 22 e giurisprudenza citata).

72 Nel caso di specie, occorre constatare che la Határ Dizkont non ha trasferito, in modo effettivo o potenziale, la proprietà di fondi agli acquirenti non residenti nell'Unione. Essa si è limitata a trattenere gli importi dell'IVA sugli acquisti dei beni di cui trattasi in attesa che tali acquirenti fornissero la documentazione che consentisse di dimostrare che le condizioni per l'esenzione

prevista per le esportazioni erano effettivamente soddisfatte. Una volta fornita la documentazione pertinente, che consentiva di dimostrare che l'IVA non era dovuta su tali acquisti, essa ha restituito gli importi corrispondenti.

73 Pertanto, sebbene il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA fornito dalla Határ Dizkont abbia implicato, in linea di principio, la consegna di importi in denaro, tale prestazione deve essere considerata non già come una prestazione finanziaria, ai sensi della giurisprudenza della Corte, bensì come una prestazione amministrativa.

74 Occorre pertanto rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che un'attività di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA che acquirenti non residenti nell'Unione hanno pagato al momento dell'acquisto di beni da essi successivamente trasportati al di fuori dell'Unione non rientra tra le operazioni esenti di cui a tale disposizione.

Sulla terza questione

75 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio della tutela del legittimo affidamento debba essere interpretato nel senso che osta a che l'amministrazione tributaria assoggetti *a posteriori* all'IVA talune prestazioni di servizi, nel caso in cui tale amministrazione abbia controllato e accettato per diversi anni le dichiarazioni IVA del soggetto passivo senza contestare la qualificazione di tali prestazioni come prestazioni esenti da IVA e non abbia informato tale soggetto passivo del cambiamento intervenuto nella normativa nazionale in vigore che, nella sua versione precedente, menzionava espressamente dette prestazioni tra le attività esenti dall'IVA, e qualora, a seguito di una domanda di parere presentata ai sensi della normativa nazionale in vigore, detto soggetto passivo ha ricevuto una risposta dall'amministrazione tributaria secondo la quale le stesse prestazioni dovevano essere considerate come spese accessorie ad una cessione di beni esente soggetta allo stesso trattamento dell'operazione principale quanto al regime di esenzione dall'IVA.

76 A tal riguardo, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il principio della tutela del legittimo affidamento rientra fra i principi fondamentali dell'Unione ed è vincolante per qualsiasi autorità nazionale incaricata di applicare il diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze dell'11 luglio 2002, Marks à Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punto 44, e del 16 gennaio 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punto 64 e giurisprudenza citata).

77 Ne consegue che, nell'attuazione delle disposizioni della direttiva IVA, le autorità nazionali sono tenute a rispettare tale principio.

78 Il diritto di avvalersi di detto principio si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate aspettative a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito (sentenze del 9 luglio 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punto 43, del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 44, nonché del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 90 e giurisprudenza citata).

79 A tal riguardo, occorre verificare se gli atti di un'autorità amministrativa abbiano ingenerato ragionevoli aspettative in capo ad un operatore economico prudente ed accorto e, se ciò è avvenuto, accertare la legittimità di tali aspettative (sentenze del 9 luglio 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punto 44, e del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 45 e giurisprudenza citata).

80 Secondo la descrizione riportata nella decisione di rinvio, la prassi amministrativa delle autorità tributarie nazionali non sembra atta a dimostrare che tali condizioni siano soddisfatte nel procedimento principale.

81 In primo luogo, per quanto riguarda l'assenza di contestazione, in occasione di vari controlli fiscali, della qualificazione come operazioni esenti dall'IVA delle attività di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA, risulta dalla giurisprudenza che la semplice accettazione, anche per diversi anni, da parte dell'amministrazione tributaria nazionale di dichiarazioni IVA che non includevano gli importi relativi a talune operazioni non vale come garanzia precisa fornita da tale amministrazione sulla mancata applicazione dell'IVA a tali operazioni e non può, pertanto, creare un legittimo affidamento al riguardo (v., in tal senso, sentenza del 15 aprile 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punto 92).

82 Analogamente, come rilevato in sostanza dall'avvocata generale al paragrafo 73 delle sue conclusioni, il fatto che le autorità tributarie nazionali abbiano accettato per diversi anni le dichiarazioni IVA della Határ Dizkont senza contestare in occasione dei controlli fiscali la qualificazione delle operazioni di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA come operazioni esenti da IVA non può essere sufficiente, *a priori*, salvo circostanze del tutto particolari, a creare, in capo a un operatore economico normalmente prudente e accorto, un ragionevole affidamento nella non applicabilità di tale imposta a siffatte operazioni (v., per analogia, sentenze del 9 luglio 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punto 46, nonché del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 47 e 48).

83 A tal riguardo, dalla decisione di rinvio risulta che i verbali di tali controlli fiscali «attestano chiaramente» che nel corso degli anni l'amministrazione tributaria ha preso atto che la Határ Dizkont aveva regolarmente emesso fatture esenti da IVA per il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA. Il giudice del rinvio non fornisce tuttavia maggiori precisazioni che consentano di valutare se tali verbali fossero idonei a creare un ragionevole affidamento nella mancata applicazione di tale imposta a tale servizio.

84 Pertanto, occorre ricordare che costituiscono un esempio di assicurazioni precise ai sensi della giurisprudenza citata al punto 78 della presente sentenza, idonee a far nascere fondate aspettative, a prescindere dalla forma in cui vengono comunicate, informazioni precise, incondizionate e concordanti che promanano da fonti autorizzate ed affidabili. Nessuno può invece invocare una violazione del principio di tutela del legittimo affidamento in assenza di precise garanzie fornitegli dall'amministrazione (v., in tal senso, sentenze del 14 marzo 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, punto 25, e del 16 gennaio 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punto 65 e giurisprudenza citata).

85 Spetta, a tal riguardo, al giudice del rinvio verificare se i verbali di controllo contenessero «assicurazioni precise», ai sensi della giurisprudenza della Corte menzionata al punto 84 della presente sentenza, quanto al trattamento fiscale del servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA di cui trattasi nel procedimento principale.

86 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'assenza di informazioni in ordine al cambiamento intervenuto nella normativa nazionale in vigore, è sufficiente constatare che, da un lato, una siffatta omissione non potrebbe in alcun caso costituire un'«assicurazione precisa», ai sensi della giurisprudenza ricordata al punto 81 della presente sentenza. Dall'altro, il principio della tutela del legittimo affidamento non pone a carico dell'amministrazione tributaria un obbligo di informare i soggetti passivi delle modifiche della normativa fiscale che entrano in vigore, di cui operatori economici normalmente prudenti e accorti dovrebbero essere a conoscenza.

87 In terzo luogo, per quanto riguarda le informazioni fornite dall'amministrazione tributaria di cui trattasi nel procedimento principale, a seguito della richiesta di parere formulata dalla Határ Dizkont, mentre la verifica fiscale era già in corso, è sufficiente constatare che, come indicato dall'avvocata generale al paragrafo 76 delle sue conclusioni e come parimenti rilevato dal giudice del rinvio, siffatte informazioni «*ex post*» e di natura non vincolante non hanno potuto avere conseguenze sulle operazioni oggetto di tale verifica, che la Határ Dizkont aveva realizzato prima che tali informazioni le fossero fornite.

88 Siffatte informazioni provenienti dall'autorità tributaria sono, pertanto, irrilevanti in tale contesto.

89 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che il principio della tutela del legittimo affidamento deve essere interpretato nel senso che non osta a che l'amministrazione tributaria assoggetti *a posteriori* all'IVA talune prestazioni di servizi, nel caso in cui tale amministrazione abbia controllato e accettato per diversi anni le dichiarazioni IVA del soggetto passivo senza contestare la qualificazione di tali prestazioni come prestazioni esenti da IVA e non abbia informato tale soggetto passivo del cambiamento intervenuto nella normativa nazionale in vigore che, nella sua versione precedente, menzionava espressamente dette prestazioni tra le attività esenti dall'IVA. In tale contesto, è irrilevante il fatto che, a seguito di una domanda di parere presentata ai sensi della normativa nazionale in vigore, il soggetto passivo abbia ricevuto una risposta «*ex post*» e non vincolante da parte dell'amministrazione tributaria secondo la quale le stesse prestazioni dovevano essere considerate come spese accessorie ad una cessione di beni esente soggetta allo stesso trattamento dell'operazione principale quanto al regime di esenzione dall'IVA.

Sulla quarta questione

90 Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 73 e 78 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano alla prassi dell'amministrazione tributaria di uno Stato membro consistente nel ritenere che gli importi fatturati come corrispettivo di un servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA, vale a dire le commissioni di gestione, siano importi netti che non includono l'IVA, sulla base dei quali dev'essere calcolata l'imposta che l'emittente di tali fatture deve versare.

91 A tale riguardo occorre ricordare che dall'articolo 1, paragrafo 2, e dall'articolo 73, della direttiva IVA risulta che il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo degli stessi e che la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore dei beni o al prestatore dei servizi per le operazioni di cui trattasi da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo. L'articolo 78 della medesima direttiva elenca taluni elementi da includere nella base imponibile. Ai sensi dell'articolo 78, primo comma, lettera a), di detta direttiva, l'IVA non deve essere inclusa in tale base (sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 32).

92 Conformemente alla regola generale sancita all'articolo 73 della direttiva IVA, la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuate a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo rappresenta il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 33).

93 Siffatta regola deve essere applicata in conformità con il principio di base di tale direttiva, il quale risiede nel fatto che il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente sul consumatore finale (sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34).

94 Inoltre, come ricordato dall'avvocata generale al paragrafo 81 delle sue conclusioni, la Corte ha dichiarato espressamente che l'articolo 78, primo comma, lettera a), della direttiva IVA ha come corollario il fatto che l'IVA è sempre compresa, *ipso iure*, nel prezzo convenuto, anche in caso di errore del soggetto passivo nella determinazione dell'aliquota applicabile [v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata), C-606/22, EU:C:2024:255, punto 27].

95 Infatti, dato che, in applicazione del principio di neutralità dell'IVA ricordato al punto 93 della presente sentenza, il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente sul consumatore finale, si deve ritenere che il prezzo convenuto tra quest'ultimo e il fornitore di beni o il prestatore di servizi includa l'IVA che ha gravato su tali operazioni, indipendentemente dal fatto che queste ultime siano state o no oggetto di fatturazione [sentenza del 21 marzo 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata), C-606/22, EU:C:2024:255, punto 26].

96 Di conseguenza, il prezzo convenuto nella causa principale per il servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA, vale a dire il 15% dell'IVA rimborsata, deve essere considerato come un prezzo lordo già comprensivo dell'imposta. La base imponibile, a cui occorrerebbe in seguito applicare l'aliquota dell'IVA, dovrebbe essere calcolata di conseguenza.

97 Come è stato rilevato dall'avvocata generale al paragrafo 82 delle sue conclusioni e conformemente alla giurisprudenza della Corte richiamata ai punti 94 e 95 della presente sentenza, la circostanza che il soggetto passivo abbia eventualmente considerato, per errore, che le operazioni in esame fossero esenti e che di conseguenza, a suo parere, l'aliquota IVA applicabile a tali operazioni avrebbe dovuto essere pari a zero non è pertinente nella specie.

98 Secondo una giurisprudenza costante, quando un contratto di compravendita è stipulato senza alcuna menzione riguardo all'IVA, nel caso in cui il fornitore non possa recuperare presso l'acquirente l'IVA successivamente riscossa dall'amministrazione tributaria, la presa in considerazione del prezzo complessivo, senza detrazione dell'IVA, come base sulla quale applicare l'IVA, comporterebbe che l'IVA graverebbe su tale fornitore e, pertanto, contrasterebbe con il principio secondo cui l'IVA è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale (v., in tal senso, sentenza del 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 35).

99 Una siffatta presa in considerazione contrasterebbe, peraltro, con la regola secondo cui l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoșin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 36 e giurisprudenza citata).

100 La situazione sarebbe invece diversa nell'ipotesi in cui il fornitore, secondo il diritto nazionale, avesse la possibilità di recuperare, presso gli acquirenti, l'IVA successivamente riscossa dall'amministrazione tributaria.

101 Orbene, nel caso di specie, dalla pratica di cui dispone la Corte risulta che la Határ Dizkont non ha manifestamente la possibilità di trasferire *a posteriori* sui suoi clienti, che sono privati non residenti nel territorio dell'Unione, l'IVA sulla commissione di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA che l'amministrazione tributaria le ha ordinato di pagare.

102 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla quarta questione dichiarando che gli articoli 73 e 78 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che ostano alla prassi dell'amministrazione tributaria di uno Stato membro consistente nel ritenere che gli importi fatturati come corrispettivo di un servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'IVA, vale a dire le commissioni di gestione, siano importi netti, che non includono l'IVA nel caso in cui il fornitore abbia considerato esente la sua prestazione e gli sia manifestamente impossibile recuperare *a posteriori* dagli acquirenti di beni esenti da IVA l'importo dell'IVA reclamato dall'amministrazione tributaria.

Sulle spese

103 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:

1) **L'articolo 1, paragrafo 2, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e l'articolo 78 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,**

   devono essere interpretati nel senso che:

   un'attività di gestione delle pratiche di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che acquirenti non residenti nell'Unione europea hanno pagato al momento dell'acquisto di beni da essi successivamente trasportati al di fuori dell'Unione costituisce una prestazione di servizi distinta e indipendente dalla cessione di beni esente corrispondente e deve, in quanto tale, essere assoggettata all'IVA. Una siffatta prestazione di servizi non rientra nell'esenzione prevista all'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), di tale direttiva.

2) **L'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112**

deve essere interpretato nel senso che:

un'attività di gestione delle pratiche di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che acquirenti non residenti nell'Unione hanno pagato al momento dell'acquisto di beni da essi successivamente trasportati al di fuori dell'Unione non rientra tra le operazioni esenti di cui a tale disposizione.

3) Il principio di tutela del legittimo affidamento

deve essere interpretato nel senso che:

non osta a che l'amministrazione tributaria assoggetti *a posteriori* all'imposta sul valore aggiunto (IVA) talune prestazioni di servizi, nel caso in cui tale amministrazione abbia controllato e accettato per diversi anni le dichiarazioni IVA del soggetto passivo senza contestare la qualificazione di tali prestazioni come prestazioni esenti da IVA e non abbia informato tale soggetto passivo del cambiamento intervenuto nella normativa nazionale in vigore che, nella sua versione precedente, menzionava espressamente dette prestazioni tra le attività esenti dall'IVA. In tale contesto, è irrilevante il fatto che, a seguito di una domanda di parere presentata ai sensi della normativa nazionale in vigore, il soggetto passivo abbia ricevuto una risposta «*ex post*» e non vincolante da parte dell'amministrazione tributaria secondo la quale le stesse prestazioni dovevano essere considerate come spese accessorie ad una cessione di beni esente soggetta allo stesso trattamento dell'operazione principale quanto al regime di esenzione dall'IVA.

4) Gli articoli 73 e 78 della direttiva 2006/112,

devono essere interpretati nel senso che:

ostano alla prassi dell'amministrazione tributaria di uno Stato membro consistente nel ritenere che gli importi fatturati come corrispettivo di un servizio di gestione delle pratiche di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), vale a dire le commissioni di gestione, siano importi netti, che non includono l'IVA nel caso in cui il fornitore abbia considerato esente la sua prestazione e gli sia manifestamente impossibile recuperare *a posteriori* dagli acquirenti di beni esenti da IVA l'importo dell'IVA reclamato dall'amministrazione tributaria.

Firme