Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

24 febbraio 2022*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Applicabilità ratione temporis – Prestazioni sottoposte all'IVA – Prestazioni di servizi a titolo oneroso – Criteri – Relazione infra-gruppo – Prestazioni consistenti nel riparare o sostituire componenti di aerogeneratori in garanzia e nell'effettuare relazioni di non conformità – Note di addebito emesse dal fornitore senza menzione dell'IVA – Detrazione da parte del fornitore dell'IVA addebitata su beni e servizi a lui fatturati dai suoi subappaltatori per gli stessi servizi»

Nella causa C-605/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo), con decisione del 1º luglio 2020, pervenuta in cancelleria il 17 novembre 2020, nel procedimento

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da J. Passer, presidente di sezione, N. Wahl (relatore) e M.L. Arastey Sahún, giudici,

avvocato generale: L. Medina

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda, da L. Scolari e R. Reigada Pereira, advogados;

– per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa e R. Campos Laires, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il portoghese.

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e I. Melo Sampaio, in qualità di agenti;

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte, in sostanza, sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), 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).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda (in prosieguo: la «Suzlon Wind Energy Portugal»), e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorità tributaria e doganale, Portogallo), in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) di prestazioni di servizi di riparazione effettuate durante il periodo di garanzia di un bene a favore di una società, stabilita in uno Stato terzo, che detiene indirettamente la totalità del capitale della ricorrente nel procedimento principale.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Sesta direttiva 77/388/CEE

3 L'articolo 2, punto 1), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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 1977, L 145, pag. 1), prevedeva quanto segue:

«Sono soggette all'[IVA]: (...) 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 (...)».

Direttiva 2006/112

4 Ai sensi del considerando 66 della direttiva 2006/112:

«L'obbligo di attuare la presente direttiva nel diritto nazionale dovrebbe essere limitato alle disposizioni che costituiscono modificazioni sostanziali delle direttive precedenti. L'obbligo d'attuazione delle disposizioni rimaste immutate nella sostanza deriva dalle direttive precedenti».

5 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

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

(...)».

6 Ai sensi dell'articolo 24, paragrafo. 1, di tale direttiva, si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce una cessione di beni.

7 L'articolo 28 della suddetta direttiva così dispone:

«Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi, partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

8 L'articolo 411, paragrafo 1, della medesima direttiva è così formulato:

«La direttiva 67/227/CEE e la [sesta direttiva 77/388] sono abrogate, fatti salvi gli obblighi degli Stati membri relativi ai termini di attuazione nel diritto interno e di applicazione delle suddette direttive indicati nell'allegato XI, parte B».

9 Ai sensi dell'articolo 413 della direttiva 2006/112:

«La presente direttiva entra in vigore il 1º gennaio 2007».

Diritto portoghese

Codice dell'IVA

10 L'articolo 4 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice dell'imposta sul valore aggiunto), nella versione risultante dal Decreto-Lei 102/2008 (decreto legge n. 102/2008), del 20 giugno 2008 (*Diário da República*, 1ª serie, n. 118, del 20 giugno 2008, in prosieguo: il «codice dell'IVA»), rubricato «Nozione di prestazione di servizi», prevede quanto segue:

«1. Sono considerate prestazioni di servizi le operazioni effettuate a titolo oneroso che non costituiscono cessioni, acquisti intracomunitari o importazioni di beni.

2. Sono altresì considerate prestazioni di servizi a titolo oneroso:

(...)

c) la fornitura di beni mobili fabbricati o assemblati su ordinazione con materiali che il committente ha fornito a tal fine, a prescindere dal fatto che il contraente abbia fornito o meno una parte dei prodotti utilizzati.

(...)

4. Quando la prestazione di servizi è effettuata da un mandatario che agisce in nome proprio, quest'ultimo è successivamente il destinatario e il prestatore del servizio».

Circolare del 4 maggio 1989

11 L'Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (circolare della direzione dei servizi IVA n. 49424), del 4 maggio 1989 (in prosieguo: la «circolare del 4 maggio 1989»), così dispone:

«1. Le riparazioni effettuate durante il periodo di garanzia sono considerate non soggette ad imposta, effettuate a titolo gratuito, poiché sono considerate come implicitamente incluse nel prezzo di vendita del bene oggetto della garanzia e, di conseguenza, non sono assimilate ad operazioni effettuate a titolo oneroso, come sarebbero, in altre circostanze, alla luce delle disposizioni dell'articolo 3, paragrafo 3, lettera f), e dell'articolo 4, paragrafo 2, lettera b), del codice dell'IVA.

Tuttavia, quando le prestazioni di servizi menzionate (con o senza l'applicazione di materiali) sono oggetto di fatturazione, queste ultime sono indiscutibilmente operazioni effettuate a titolo oneroso e, di conseguenza, imponibili nelle normali condizioni del codice dell'IVA.

2. In tali circostanze, dal momento in cui vi è fatturazione delle riparazioni menzionate, vale a dire un addebito effettuato a terzi (che siano il cliente, il concessionario o il fabbricante), si verifica la liquidazione dell'imposta e lo stesso regime si applica se, invece di un addebito effettuato dal riparatore o dal concessionario, si tratta di un credito comunicato dal concessionario o dal produttore.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 La Suzlon Wind Energy Portugal è una società che opera nel settore dell'industria dell'energia, in particolare nel settore dell'energia eolica. Essa ha come attività la fabbricazione, l'assemblaggio, lo sfruttamento, la commercializzazione, l'installazione, lo sviluppo, la lavorazione, l'esecuzione e la manutenzione, nonché la fornitura di servizi. Essa è registrata in Portogallo come soggetto passivo IVA. Tale società è una controllata al 100% della Suzlon Wind Energy A/S, con sede in Danimarca (in prosieguo: la «Suzlon Wind Energy Danimarca»).

13 Il 17 giugno 2006 la Suzlon Energy Limited, società di diritto indiano, (in prosieguo: la «Suzlon Energy India»), ha concluso con la Suzlon Wind Energy Danimarca, di cui deteneva interamente il capitale, un accordo sui termini e sulle condizioni di vendita («Terms and Conditions of Sales Agreement») di aerogeneratori e di attrezzature ausiliarie (in prosieguo: l'«accordo del 2006»).

14 L'accordo del 2006 disciplinava le condizioni di fornitura di progetti di aerogeneratori e di attrezzature ausiliarie tra il fornitore, la Suzlon Energy India, e l'acquirente, la Suzlon Wind Energy Danimarca, nonché tra quest'ultima e le sue controllate, conformemente alla clausola 1 di tale accordo. Secondo la clausola 11 di detto accordo, il fornitore assicurava la garanzia di tutti i componenti da esso fabbricati relativamente ai difetti di produzione per un periodo di due anni a partire dalla data dell'operazione commerciale. Il fornitore garantiva in tal modo il pagamento dei componenti, delle riparazioni e del trasporto dei componenti difettosi, rimanendo però i costi di manodopera per la sostituzione di questi ultimi a carico dell'acquirente. Per quanto riguarda i

componenti fabbricati da terzi, il fornitore doveva trasmettere i contratti di fornitura all'acquirente affinché quest'ultimo prendesse esso stesso contatto con detti fornitori allo scopo di far valere la garanzia applicabile, dal momento che in tal caso i costi associati incombevano all'acquirente.

15 Nel 2007 e nel 2008 la Suzlon Wind Energy Portugal ha acquistato direttamente dalla Suzlon Energy India un complesso di 21 aerogeneratori, dotati di tre pale ciascuno, destinati a parchi eolici situati in Portogallo, per un valore complessivo di EUR 3 879 000. Tali parchi appartengono a imprese terze.

16 A partire da settembre 2007, sono apparse fenditure in talune pale ancora sotto garanzia, che richiedevano la loro riparazione o la loro sostituzione.

17 Il 25 gennaio 2008 la Suzlon Wind Energy Portugal e la Suzlon Energy India hanno concluso un contratto di prestazione di servizi («Services Agreement»; in prosieguo: il «contratto del 2008») per la riparazione o la sostituzione delle 63 pale difettose. Tale contratto precisa che la Suzlon Wind Energy Portugal aveva la capacità di creare un'unità di riparazione di aerogeneratori e di attrezzature ausiliarie in Portogallo e che le pale sostitutive sarebbero state trasportate dall'India verso il Portogallo.

18 Ai sensi di tale contratto, la Suzlon Energy India si impegnava a fornire un supporto logistico alla Suzlon Wind Energy Portugal e ad assisterla nella riparazione o nella sostituzione delle pale. Quest'ultima doveva mettere a disposizione della Suzlon Energy India impianti di riparazione e fornire servizi connessi allo stoccaggio e alla movimentazione delle pale. Essa doveva altresì acquistare, per conto della Suzlon Energy India, tutte le apparecchiature e i materiali necessarie alla riparazione delle pale difettose e organizzare il trasporto interno delle pale sostitutive. La Suzlon Wind Energy Portugal doveva infine, a proprie spese, fornire alla Suzlon Energy India qualsiasi informazione o assistenza ragionevolmente richiesta da quest'ultima.

19 Il contratto del 2008 qualificava il rapporto tra la Suzlon Energy India e la Suzlon Wind Energy Portugal come rapporto tra cliente e fornitore, agendo la Suzlon Energy India per proprio conto e non nell'interesse della Suzlon Wind Energy Portugal.

20 Tra il settembre 2007 e il marzo 2009, la Suzlon Wind Energy Portugal ha proceduto alla sostituzione o alla riparazione delle pale difettose, nonché di diversi componenti degli aerogeneratori. A tal fine, essa ha acquistato il materiale necessario ed ha subappaltato taluni servizi a terzi, i quali hanno emesso le fatture corrispondenti alle vendite e alle prestazioni in questione. Essa ha detratto l'IVA gravante su tutte queste operazioni, il che risulta dalla sua contabilità.

21 Il 27 febbraio 2009 la Suzlon Wind Energy Portugal ha emesso la nota di addebito n. 39/2008, avente come destinatario la Suzlon Energy India, per un importo di EUR 2 909 643. Per una parte di tale importo, ovverosia EUR 2 232 373, tale nota indicava «Relazione di non conformità sino a fine marzo [2008]/Elenco dettagliato delle [relazioni di non conformità] in allegato».

22 Il 31 marzo 2009, la Suzlon Wind Energy Portugal ha emesso una seconda nota di addebito, recante il numero 44/2008, anch'essa indirizzata alla Suzlon Energy India, per un importo di EUR 3 263 454,84 e con la dicitura «Adeguamento delle pale in Portogallo fino a marzo 2009 /a) Costi di adeguamento delle pale fino a marzo 2009 /b) Costi di ITM (istruzioni di modifiche tecniche) (non legati al progetto)».

23 Lo stesso giorno essa ha emesso una terza nota di addebito, avente lo stesso destinatario e numerata 50/2008, per un importo pari a EUR 1 913 533,68. Tale ultima nota di addebito recava la dicitura «Relazione di non conformità da aprile [20]08 a fine marzo [20]09/Elenco dettagliato delle [relazioni di non conformità] in allegato».

24 Nessuna di queste tre note di addebito (in prosieguo, congiuntamente: le «note di addebito controverse») includeva l'IVA né menzionava motivi di esenzione. Peraltro, l'IVA non è stata liquidata.

25 Il 31 maggio 2012, nell'ambito di un controllo dell'IVA relativo all'anno 2009, il Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (servizio di ispezione tributaria della direzione delle finanze di Lisbona, Portogallo) ha notificato alla Suzlon Wind Energy Portugal un sollecito dell'IVA corrispondente, quasi in toto, a quella omessa nelle note di addebito controverse. L'avviso di accertamento successivo a tale sollecito ammontava a EUR 1 666 710,02, compresi gli interessi di mora. Secondo gli elementi contenuti nella relazione del servizio di ispezione tributaria, se le operazioni sottostanti alle note di addebito controverse fossero state assoggettate all'IVA, l'importo di quest'ultima sarebbe ammontato a EUR 1 481 872,31.

26 La Suzlon Wind Energy Portugal ha proposto ricorso avverso tale avviso di accertamento. Con sentenza del 30 giugno 2017, il Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunale tributario di Lisbona, Portogallo) ha respinto detto ricorso.

27 La Suzlon Wind Energy Portugal ha interposto appello avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio. Essa sostiene che la mera ripercussione al fornitore, nella specie la Suzlon Energy India, durante il periodo di garanzia, dell'importo delle spese da essa sostenute in occasione della riparazione o della sostituzione dei beni da essa acquistati, non è diretta ad ottenere un reddito. Le note di addebito controverse costituirebbero non il corrispettivo di una qualsiasi prestazione del fornitore, bensì il rimborso dei costi che essa ha sostenuto per svolgere un compito che incombeva a quest'ultimo, poiché esso derivava dal suo obbligo di garanzia del prodotto venduto. Si tratterebbe non di prestazioni di servizi a titolo oneroso, bensì di semplici flussi di cassa i quali, non generando alcun valore aggiunto, non sarebbero quindi soggetti all'IVA.

28 L'autorità tributaria e doganale ritiene, dal canto suo, che le operazioni oggetto delle note di addebito controverse corrispondano alla fornitura effettiva da parte della Suzlon Wind Energy Portugal di un servizio effettuato in Portogallo, in applicazione del contratto del 2008, nell'ambito del quale quest'ultima ha contabilizzato l'insieme dei beni ceduti e delle prestazioni fornite dai suoi subappaltatori e detratto l'IVA corrispondente. Essa sostiene, quindi, che tali servizi avrebbero dovuto essere assoggettati all'IVA all'aliquota normale. Detta autorità rileva, in particolare, che dal tenore letterale delle note di addebito controverse risulta che esse riguardano relazioni di non conformità effettuate durante tutto il progetto. Essa ritiene, inoltre, che la circolare del 4 maggio 1989, relativa ai servizi effettuati dal cliente al fornitore durante il periodo di garanzia, applicabile nel caso di specie, preveda che, per servizi come quelli di cui alle note di addebito controverse, l'IVA debba essere liquidata.

29 In tale contesto, il Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema, Portogallo) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia conforme al diritto dell'Unione l'interpretazione secondo la quale le riparazioni effettuate durante il cosiddetto periodo "di garanzia" si considerano operazioni non soggette a imposizione solo se effettuate a titolo gratuito e nella misura in cui siano tacitamente incluse nel prezzo di vendita del bene coperto dalla garanzia, dovendo considerarsi come soggette a imposizione le prestazioni di servizi nel periodo di garanzia (con o senza l'applicazione di materiali) che costituiscano oggetto di fatturazione, non essendo possibile qualificarle se non prestazioni di servizi a titolo oneroso.

2) Se l'emissione di una nota di addebito nei confronti di un fornitore di componenti di aerogeneratori per il rimborso di spese sostenute dall'acquirente di tali beni durante il relativo periodo di garanzia, con la sostituzione di componenti (nuove importazioni di beni del fornitore che erano state assoggettate a IVA e che avevano dato origine al diritto a detrazione) e il corrispondente montaggio (tramite l'acquisizione di servizi di terzi con liquidazione dell'IVA), nell'ambito della prestazione a terzi di servizi d'installazione di un parco eolico, da parte del suddetto acquirente (appartenente al medesimo gruppo del venditore, stabilito in paese terzo), debba considerarsi come una mera operazione di riaddebito di spese e, come tale, esente da IVA o, invece, come una prestazione di servizi a titolo oneroso che richiede la liquidazione dell'imposta».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

30 Senza far formalmente valere che la domanda di pronuncia pregiudiziale è irricevibile, il governo portoghese esprime dubbi quanto alla conformità di quest'ultima alle disposizioni dell'articolo 94 del regolamento di procedura della Corte.

31 A tale proposito, occorre rammentare che, secondo una giurisprudenza consolidata, che è stata ormai trasposta nell'articolo 94 del regolamento di procedura, l'esigenza di giungere a un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile al giudice nazionale impone che quest'ultimo definisca il contesto materiale e normativo in cui si inseriscono le questioni sollevate, o almeno che esso spieghi le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate. La decisione di rinvio deve inoltre indicare i motivi precisi che hanno indotto il giudice nazionale a interrogarsi sull'interpretazione del diritto dell'Unione e a ritenere necessaria la presentazione di una questione pregiudiziale alla Corte (sentenza del 30 aprile 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

32 Nel caso di specie, se è vero che le questioni pregiudiziali, riprodotte al punto 29 della presente sentenza, non menzionano alcuna disposizione specifica del diritto dell'Unione né del diritto portoghese, occorre tuttavia innanzitutto rilevare che, nella domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio fa riferimento alla sesta direttiva 77/388 e menziona «l'esistenza di dubbi sull'interpretazione dell'articolo 2 di [tale] direttiva». Inoltre, il giudice del rinvio precisa di non aver trovato una risposta chiara o univoca nelle altre disposizioni di detta direttiva e nel codice dell'IVA. Tale giudice menziona anche la dottrina dell'amministrazione tributaria portoghese relativa alle riparazioni dei beni durante il periodo di garanzia, esposta nella circolare del 4 maggio 1989 e che può, quindi, essere qualificata come prassi nazionale (v., in tal senso, sentenza del 24 ottobre 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punto 39).

33 Il giudice del rinvio ha pertanto definito in modo sommario, ma comprensibile, il contesto normativo della controversia principale.

34 Inoltre, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta in modo sufficientemente chiaro che il Supremo Tribunal Administrativo (Corte amministrativa suprema) si interroga, a proposito delle operazioni sulle quali vertono le note di addebito controverse, sulla nozione di «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso», al fine di determinare se le operazioni in questione debbano essere assoggettate all'IVA.

35 Orbene, si deve ricordare che le questioni relative al diritto dell'Unione godono di una presunzione di rilevanza e che il rifiuto della Corte di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è possibile solo qualora risulti manifestamente che la richiesta interpretazione del diritto dell'Unione non ha alcuna relazione con la realtà o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenza del 26 ottobre 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punto 16 e giurisprudenza citata).

36 Nella presente causa, le indicazioni fornite dal giudice del rinvio quanto alla rilevanza delle questioni sollevate al fine di statuire sulla controversia di cui al procedimento principale consentono di valutarne la portata e di fornire una risposta utile a detto giudice.

37 Inoltre, nei limiti in cui la Commissione europea fa valere che la prima questione pregiudiziale è composta da due parti e che la seconda parte, che verterebbe sulla questione se il corrispettivo di cui trattasi possa essere considerato compreso tacitamente incluso nel prezzo di vendita del prodotto quando il servizio di riparazione è fornito gratuitamente, è irricevibile poiché riguarda servizi che non sono oggetto della presente controversia, è sufficiente constatare che tale argomento deriva da una lettura erronea della prima questione pregiudiziale. Infatti, dalla sua formulazione risulta che, nell'ambito di tale questione, le operazioni «effettuate a titolo gratuito e (...) tacitamente incluse nel prezzo di vendita del bene coperto dalla garanzia» rappresentano solo un'ipotesi di interpretazione della sesta direttiva 77/388 che il giudice del rinvio chiede alla Corte di verificare e da cui risulterebbe, a contrario, che le operazioni in discussione nel procedimento principale sono imponibili ai fini dell'IVA.

38 Pertanto, la domanda di pronuncia pregiudiziale dev'essere dichiarata ricevibile.

Nel merito

Sull'applicabilità ratione temporis della direttiva 2006/112

39 Il giudice del rinvio esprime dubbi quanto all'interpretazione dell'articolo 2 della sesta direttiva 77/388, direttiva che esso ritiene applicabile, nella sua versione «in vigore all'epoca dei fatti», alla controversia di cui è investito.

40 Tuttavia, occorre rilevare che, secondo detto giudice, il sollecito dell'IVA nel procedimento principale ha origine nelle note di addebito controverse, contabilizzate nel 2009, che omettono l'IVA, la quale, di conseguenza, non è stata liquidata in tale data. I fatti rilevanti sono quindi

posteriori al 1º gennaio 2007, data in cui la direttiva 2006/112 è entrata in vigore e ha sostituito la sesta direttiva 77/388, come risulta dagli articoli 411 e 413 della direttiva 2006/112 (sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 24).

41 A tale riguardo, si può sottolineare che, ai sensi del considerando 66 di tale direttiva, «[l]'obbligo di attuare [quest'ultima] nel diritto nazionale dovrebbe essere limitato alle disposizioni che costituiscono modificazioni sostanziali rispetto alle direttive precedenti» e che «[l]'obbligo d'attuazione delle disposizioni rimaste immutate risulta dalle direttive precedenti» (sentenza del 4 ottobre 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punto 29).

42 Orbene, dalla tabella contenuta nell'allegato XII della direttiva 2006/112 risulta che le disposizioni dell'articolo 2, numero 1), della sesta direttiva 77/388, secondo cui erano soggette all'IVA le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, corrispondono a quelle dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

43 In assenza di qualsiasi modifica sostanziale rispetto alla sesta direttiva 77/388, si deve ritenere che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 sia già stato trasposto nel diritto portoghese al momento dell'entrata in vigore di tale direttiva, il 1º gennaio 2007 (v., per analogia, sentenza del 4 ottobre 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punto 30). La sesta direttiva 77/388 doveva infatti essere trasposta nel diritto portoghese entro il 1º gennaio 1989, in applicazione delle disposizioni congiunte dell'articolo 395 e dell'allegato XXXVI, II, in fine, del Trattato relativo all'adesione del Regno di Spagna e della Repubblica portoghese alla Comunità economica europea e alla Comunità europea dell'energia atomica (GU 1985, L 302, pag. 9).

44 Ne consegue che, nella misura in cui la controversia di cui al procedimento principale riguarda l'accertamento dell'IVA a titolo dell'anno 2009, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 è applicabile ratione temporis alla controversia principale (v., per analogia, la sentenza del 4 ottobre 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punto 31). Di conseguenza, è l'interpretazione di tale disposizione ad essere rilevante per l'esame di dette questioni pregiudiziali (v., in tal senso, sentenza del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punto 26).

Sulle questioni pregiudiziali

45 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che operazioni che hanno dato luogo alla registrazione contabile di note di addebito da parte di un soggetto passivo dell'IVA nonché alla detrazione dell'IVA che ha gravato, a monte, sulla fornitura dei beni e dei servizi che hanno consentito dette operazioni, costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso ai sensi della disposizione in parola, qualora, da un lato, esse abbiano riguardato beni in garanzia e, dall'altro, tale soggetto passivo abbia dichiarato che esse non gli hanno procurato alcun beneficio.

46 A tale proposito, occorre ricordare che l'assoggettamento all'IVA ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 presuppone, come risulta dalla formulazione stessa della medesima disposizione, che siano soddisfatti cinque criteri, vale a dire che

l'operazione di cui trattasi costituisca una prestazione di servizi, che essa sia effettuata a titolo oneroso, che abbia luogo nel territorio di uno Stato membro, che sia effettuata da un soggetto passivo e che quest'ultimo agisca in quanto tale.

47 In primo luogo, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che la Suzlon Wind Energy Portugal è soggetto passivo IVA in Portogallo e che le operazioni di cui trattasi sono state effettuate nel territorio di tale Stato membro, cosicché due dei criteri menzionati al punto precedente risultano già soddisfatti.

48 In secondo luogo, occorre indicare che il criterio relativo al fatto che il soggetto passivo agisca in quanto tale, criterio che si deve esaminare adesso, presuppone di stabilire se quest'ultimo abbia effettivamente realizzato le operazioni di cui trattasi nella sua qualità di soggetto passivo, ossia se, da un lato, egli le abbia effettuate non a titolo privato (sentenza del 4 ottobre 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punti da 16 a 18), bensì nell'ambito della sua attività imponibile (sentenza del 12 gennaio 2006, Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 42), e d'altro lato, se ne sia il vero autore. Nel caso di specie, ciò significa che è necessario verificare, a proposito delle operazioni oggetto delle note di addebito controverse, se la Suzlon Wind Energy Portugal abbia agito in proprio nome, in qualità di soggetto passivo IVA, o in nome e per conto della Suzlon Energy India.

49 Spetterà, a tale riguardo, al giudice del rinvio esaminare il contesto contrattuale e contabile nel quale hanno avuto luogo le note di addebito controverse, segnatamente al fine di determinare l'eventuale esistenza di conti provvisori ai sensi dell'articolo 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza del 1º giugno 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, punto 25).

50 Da un punto di vista contrattuale, occorre rilevare che dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che l'accordo del 2006 disciplina la garanzia di conformità e di funzionamento dei beni ceduti, tra il fornitore, la Suzlon Energy India, e l'acquirente, la Suzlon Wind Energy Danemark, accordo che si estende anche alle controllate di quest'ultima, come la Suzlon Wind Energy Portugal. Nel caso di specie, fatte salve le verifiche spettanti al giudice del rinvio, risulta che, importando direttamente i beni difettosi dalla Suzlon Energy India, la Suzlon Wind Energy Portugal beneficiava della garanzia prevista dall'accordo del 2006.

51 Occorre, altresì, sottolineare che, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, la garanzia offerta dalla Suzlon Wind Energy Portugal ai suoi clienti non è in discussione. Dal fascicolo di cui dispone la Corte non risulta neppure l'esistenza, nel caso di specie, di una garanzia diretta da parte della Suzlon Energy India a favore dei clienti finali.

52 Gli estratti del contratto del 2008, riprodotti nella domanda di pronuncia pregiudiziale, sono espliciti relativamente al fatto che i servizi di riparazione e di sostituzione che ne costituiscono l'oggetto sono forniti da un prestatore di servizi, la Suzlon Wind Energy Portugal, a favore di un cliente, la Suzlon Energy India.

53 Da un punto di vista contabile, occorre sottolineare che un soggetto passivo IVA deve essere in grado di dimostrare l'effettività e il contenuto delle operazioni registrate nella sua contabilità. A tale riguardo, la denominazione delle suddette operazioni può essere presa in considerazione dalle autorità tributarie nazionali, tra tutte le altre circostanze pertinenti, per determinare la natura imponibile di un'operazione. Nel caso di specie, la domanda di pronuncia pregiudiziale

menziona il testo delle note di addebito controverse, da cui risulta che la Suzlon Wind Energy Portugal ha effettuato una serie di «relazioni di non conformità» e degli «aggiornamenti» delle apparecchiature di cui trattasi a vantaggio della Suzlon Energy India.

54 La Suzlon Wind Energy Portugal ha altresì indicato di aver scelto di farsi carico delle riparazioni o delle sostituzioni pertinenti nel territorio portoghese. Il giudice del rinvio precisa che quest'ultima ha fatto ricorso, a tal fine, a fornitori di beni e a prestatori di servizi. Tutte le fatture emesse a suddetto titolo erano redatte non già a nome della Suzlon Energy India, bensì a quello della Suzlon Wind Energy Portugal. Quest'ultima ha detratto l'importo dell'IVA relativo alle fatture in parola, che deve pertanto essere considerata come l'IVA a monte delle operazioni contabilizzate mediante le note di addebito controverse.

55 Inoltre, sembra acclarato, circostanza che spetterà al giudice del rinvio verificare, che gli importi relativi ai lavori di riparazione e di sostituzione non siano stati contabilizzati dalla Suzlon Wind Energy Portugal in conti provvisori, ipotesi che deve ricorrere ai fini di una riassegnazione immediata di detti importi.

56 Occorre, quindi, considerare, alla luce delle indicazioni fornite dal giudice del rinvio e fatte salve le verifiche che incombono a quest'ultimo, che un soggetto passivo IVA che abbia agito come appare aver fatto la Suzlon Wind Energy Portugal deve essere considerato un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

57 In terzo luogo, l'operazione di cui trattasi deve costituire una prestazione di servizi.

58 Ai sensi dell'articolo 24 della direttiva 2006/112, si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni. Per qualificare l'operazione in questione, occorre prendere in considerazione la totalità delle circostanze in cui essa si svolge (sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 32). In tale contesto, le clausole contrattuali rilevanti costituiscono un elemento da prendere in considerazione quando occorre identificare il prestatore e il destinatario nell'ambito di un'operazione di «prestazione di servizi» ai sensi della direttiva suddetta (sentenza del 2 maggio 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

59 A tale riguardo, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che il contratto del 2008, intitolato «contratto di fornitura di servizi», e le note di addebito controverse relative alle relazioni di non conformità e di adeguamento, evidenziano il fatto che la Suzlon Wind Energy Portugal risulta essere un prestatore di servizi avente come cliente la Suzlon Energy India.

60 Occorre aggiungere che operazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale non possono equivalere ad un rinvio di materiale difettoso al fornitore per riparazione o sostituzione, poiché, nel caso di specie, è l'acquirente dei beni in parola ad essere incaricato dal fornitore di effettuare un certo numero di servizi destinati ad attuare la garanzia di tale fornitore.

61 In quarto luogo, la prestazione di servizi deve essere effettuata a titolo oneroso.

62 Si deve rammentare, innanzitutto, che una prestazione di servizi viene effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, soltanto allorché tra il prestatore e l'utente intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni, e il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore

effettivo di un servizio individualizzabile fornito all'utente. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (sentenza del 16 settembre 2021, Balgarska Natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

63 Fatta salva la valutazione di tali diversi elementi da parte del giudice del rinvio, è possibile indicare che, alla semplice lettura della domanda di pronuncia pregiudiziale, in primo luogo, il rapporto giuridico all'origine delle note di addebito controverse è costituito dal contratto del 2008, in secondo luogo, la remunerazione del prestatore di servizi risulta corrispondere a suddette note di addebito e, in terzo luogo, i servizi forniti dalla Suzlon Wind Energy Portugal alla Suzlon Energy India, vale a dire, in particolare, l'assistenza fornita nella riparazione o nella sostituzione delle pale difettose, soddisfano la definizione di «servizio prestato all'utente».

64 Inoltre, la circostanza che il controvalore di tale prestazione di servizi abbia assunto la forma di note di addebito non costituisce un ostacolo a che suddetto controvalore sia considerato una retribuzione ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Infatti, la Corte ha già avuto modo di dichiarare che risulta inconferente, ai fini della determinazione del carattere oneroso di una prestazione di servizi, il fatto che detta retribuzione non assuma la forma del versamento di una provvigione o del pagamento di spese specifiche (sentenza del 22 ottobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

65 Infine, per quanto riguarda la circostanza, ammesso che sia accertata, che la Suzlon Wind Energy Portugal abbia ripercosso il costo della sostituzione o della riparazione delle pale difettose, senza alcun margine o supplemento, è importante ricordare che il fatto che una operazione economica venga svolta a un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come «negozio a titolo oneroso», presupponendo quest'ultima nozione, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo (sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 26).

66 Da quanto precede risulta che operazioni come quelle descritte dal giudice del rinvio soddisfano i criteri di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso stabiliti all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

67 Occorre aggiungere che l'esistenza di una garanzia relativa ai beni ceduti inciderebbe sulla qualificazione come prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso solo se dovesse incidere su uno dei criteri menzionati da tale disposizione. Così avverrebbe, ad esempio, se il prestatore di servizi avesse agito in nome e per conto di terzi, limitandosi a far transitare gli importi relativi ai beni acquistati e ai lavori di sostituzione o di riparazione in questione su conti provvisori ai sensi dell'articolo 79, primo comma, lettera c), della direttiva 2006/112, non detraendo l'IVA a monte e indicando sugli ordinativi e sulle fatture il nome della società per conto della quale detti beni sono stati acquistati e i lavori effettuati.

68 In ogni caso, una situazione in cui sono state redatte relazioni di non conformità dei beni sotto garanzia per diversi mesi e sono stati effettuati aggiornamenti di detti beni differisce da quelle in cui i beni difettosi sotto garanzia sono stati puramente e semplicemente sostituiti.

69 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere al giudice del rinvio dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che le operazioni che si inscrivono in un contesto contrattuale che identifica un fornitore di servizi, l'acquirente di questi ultimi e la natura delle prestazioni di cui trattasi, debitamente

contabilizzate dal soggetto passivo, recanti una denominazione che conferma la loro natura di servizi e che hanno dato luogo a un compenso ricevuto dal prestatore che costituisce il controvalore effettivo di detti servizi sotto forma di note di addebito, costituiscono una prestazione di servizi, effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione, malgrado, da un lato, l'eventuale assenza di guadagno da parte del soggetto passivo e, dall'altro lato, l'esistenza di una garanzia relativa ai beni oggetto di dette prestazioni.

Sulle spese

70 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 (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che le operazioni che si inscrivono in un contesto contrattuale che identifica un fornitore di servizi, l'acquirente di questi ultimi e la natura delle prestazioni di cui trattasi, debitamente contabilizzate dal soggetto passivo, recanti una denominazione che conferma la loro natura di servizi e che hanno dato luogo a un compenso ricevuto dal prestatore che costituisce il controvalore effettivo di detti servizi sotto forma di note di addebito, costituiscono una prestazione di servizi, effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione, malgrado, da un lato, l'eventuale assenza di guadagno da parte del soggetto passivo e, dall'altro lato, l'esistenza di una garanzia relativa ai beni oggetto di dette prestazioni.

Firme