Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

26 aprile 2012*

«IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 73 e 80, paragrafo 1 — Vendita di beni immobili fra società collegate — Valore dell'operazione — Normativa nazionale che prevede, per le operazioni tra parti collegate, che la base imponibile ai fini dell'IVA sia pari al valore normale dell'operazione»

Nelle cause riunite C-621/10 e C-129/11,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad Varna (Bulgaria), con decisioni 17 dicembre 2010 e 1° marzo 2011, pervenute in cancelleria, rispettivamente, il 29 dicembre 2010 e il 14 marzo 2011, nei procedimenti

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),

Provadinvest OOD (C-129/11)

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J. N. Cunha Rodrigues (relatore), presidente di Sezione, dai sigg. U. Lõhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il governo bulgaro, da T. Ivanov e E. Petranova (C-621/10), in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da S. Petrova e L. Lozano Palacios (C-621/10) nonché da quest'ultima e da V. Savov (C-129/11), in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 gennaio 2012,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il bulgaro.

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di controversie nelle quali sono contrapposti, rispettivamente, la Balkan and Sea Properties ADSITS (in prosieguo: la «Balkan and Sea Properties») e la Provadinvest ODD (in prosieguo: la «Provadinvest») al Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della Direzione «Contenzioso e riscossione» della Città di Varna presso l'Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate; in prosieguo: il «Direktor»), in merito ad un avviso di accertamento tributario recante diniego di concedere loro il beneficio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata a monte.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Emerge dal terzo considerando della direttiva IVA che, «[p]er assicurare che le disposizioni siano presentate in modo chiaro e razionale, in armonia con il principio del miglioramento della regolamentazione, è opportuno procedere alla rifusione della struttura e del testo della 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 L 145, pag. 1),], benché ciò non debba comportare, in linea di principio, modifiche sostanziali della legislazione esistente. (…)».

4 Il 26° considerando della medesima direttiva precisa che, «[p]er garantire che non vi siano perdite di gettito dovute all'utilizzazione di parti collegate al fine di ottenere vantaggi fiscali, gli Stati membri dovrebbero poter intervenire, in casi specifici e limitati, sulla base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi nonché in relazione al valore delle cessioni, prestazioni e acquisti intracomunitari di beni».

5 L'articolo 12 della citata direttiva dispone quanto segue:

«1. Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:

a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo pertinente;

b) la cessione di un terreno edificabile.

2. Ai fini del paragrafo 1, lettera a), si considera "fabbricato" qualsiasi costruzione incorporata al suolo.

Gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione del criterio di cui al paragrafo 1, lettera a), alla trasformazione di edifici, nonché il concetto di suolo pertinente.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione, quali il criterio del periodo che intercorre tra la data di completamento dell'edificio e la data di prima cessione, oppure quello del periodo che intercorre tra la data di prima occupazione e la data della successiva cessione, purché tali periodi non superino rispettivamente cinque e due anni.

3. Ai fini del paragrafo 1, lettera b), si considerano “terreni edificabili” i terreni, attrezzati o no, definiti tali dagli Stati membri».

6 L’articolo 73 della direttiva IVA prevede che «[p]er 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».

7 L’articolo 80 della citata direttiva dispone quanto segue:

«1. Allo scopo di prevenire l’elusione o l’evasione fiscale, gli Stati membri possono, nei seguenti casi, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale:

a) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e l’acquirente dei beni o il destinatario dei servizi non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177;

b) se il corrispettivo è inferiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177 e l’operazione è esente ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376 e 377, dell’articolo 378, paragrafo 2, dell’articolo 379, paragrafo 2 o degli articoli da 380 a 390;

c) se il corrispettivo è superiore al valore normale e il cedente o prestatore non ha interamente diritto alla detrazione ai sensi degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177.

Ai fini del primo comma, i vincoli giuridici possono comprendere il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore dipendente, la famiglia del lavoratore dipendente o altre persone strettamente collegate al lavoratore dipendente.

2. Quando applicano l’opzione di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono definire le categorie di prestatori, cedenti, acquirenti o destinatari cui tali misure si applicano.

3. Gli Stati membri informano il comitato IVA in merito all’introduzione delle misure nazionali adottate in applicazione delle disposizioni del paragrafo 1, nella misura in cui non si tratti di misure autorizzate dal Consiglio prima del 13 agosto 2006 a norma dell’articolo 27, paragrafi da 1 a 4, della direttiva 77/388/CEE e mantenute ai sensi del paragrafo 1 del presente articolo».

8 Ai sensi dell’articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), della direttiva IVA, gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

«j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all’articolo 12, paragrafo 1, lettera a);

k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all’articolo 12, paragrafo 1, lettera b)».

9 L’articolo 273 della citata direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l’esatta riscossione dell’IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Il diritto nazionale

10 L'articolo 12, paragrafo 1, della legge in materia di imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63, del 4 agosto 2006; in prosieguo: lo «ZDDS») prevede quanto segue:

«Costituiscono operazioni imponibili le cessioni di beni o prestazioni di servizi ai sensi degli articoli 6 e 9, effettuate da un soggetto passivo ai sensi della presente legge e il cui luogo di esecuzione si trova nel territorio nazionale, nonché operazioni soggette ad imposta ad aliquota zero effettuata da un soggetto passivo, salvo nei casi in cui la presente legge dispone diversamente».

11 L'articolo 27, paragrafo 3, punto 1, dello ZDDS prevede che per ogni cessione fra parti collegate la base imponibile è pari al valore normale.

12 Ai sensi dell'articolo 45, paragrafo 1, dello ZDDS, «costituiscono operazioni esenti il trasferimento di proprietà di terreni, la costituzione o il trasferimento di diritti reali limitati relativi ad un terreno, nonché il loro affitto o la loro locazione».

13 Il citato articolo 45 precisa, al suo paragrafo 5, punto 2, che «il paragrafo 1, non si applica al trasferimento di proprietà o ad altri diritti reali né alla locazione di attrezzature, macchinari, strutture o edifici fermamente connessi con il suolo o sotterranei».

14 L'articolo 67, paragrafo 1, dello ZDDS dispone che «l'importo dell'imposta è determinato moltiplicando la base imponibile per l'aliquota dell'imposta».

15 Ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 5, dello ZDDS, «nel caso di imposta indebitamente fatturata non sussiste un diritto a un credito d'imposta».

16 Il paragrafo 1, punto 3, delle disposizioni complementari del codice di procedura nel contenzioso tributario e previdenziale (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks; DV n. 105, del 29 dicembre 2005) precisa che per «parti collegate» si intendono:

«a) coniugi, parenti in linea diretta, in linea collaterale – fino al terzo grado incluso e affini – fino al secondo grado incluso – e, ai fini dell'articolo 123, paragrafo 1, punto 2, qualora facciano parte del nucleo familiare;

b) datori di lavoro e lavoratori;

c) soci;

d) persone delle quali l'una partecipa alla gestione dell'altra o della sua controllata;

e) persone nel cui organo di direzione o di vigilanza è membro una stessa persona giuridica o fisica, anche se la persona fisica rappresenta un'altra persona;

f) una società e una persona che detiene più del 5% delle quote o delle azioni con diritto di voto emesse dalla società;

g) persone delle quali l'una esercita un potere di controllo sull'altra;

h) persone la cui attività viene controllata da una terza persona o dalla controllata di quest'ultima;

i) persone che controllano congiuntamente una terza persona o la controllata di quest'ultima;

j) persone delle quali l'una è un agente commerciale dell'altra;

k) persone delle quali l'una ha fatto una donazione a favore dell'altra;

l) persone che partecipano direttamente o indirettamente alla direzione, alla vigilanza o al capitale di un'altra persona o di altre persone, ragion per cui fra le stesse possono essere pattuite condizioni che si discostano dalle condizioni vigenti».

17 Secondo il paragrafo 1, punto 4, delle citate disposizioni complementari ricorre un «controllo» se il controllante:

«a) direttamente o indirettamente o in forza di un accordo con un'altra persona dispone di più della metà dei voti nell'assemblea generale di un'altra persona oppure

b) dispone della possibilità di determinare, direttamente o indirettamente, più della metà dei membri dell'organo di direzione o di vigilanza di un'altra persona oppure

c) dispone della possibilità, in forza di uno statuto o di un contratto, di dirigere l'attività di un'altra persona, anche per il tramite di una controllata o congiuntamente ad essa oppure

d) quale azionista o socio di una società controlli autonomamente, in forza di un'operazione conclusa con altri soci o azionisti di tale società, più della metà dei voti nell'assemblea generale di quest'ultima oppure

e) può esercitare altrimenti un'influenza determinante sulle decisioni concernenti l'attività della società».

Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

La causa C-621/10

18 La Balkan and Sea Properties è una società per azioni dedita ad un'attività di investimento di fondi acquistati mediante l'emissione di titoli immobiliari.

19 Con atto notarile la Balkan and Sea properties ha acquistato, nel marzo 2009, dalla società Ravda tur EOOD taluni immobili per un importo pari a BGN 21 318 852. Quest'ultima società è detenuta dalla Holding Varna AD, essa stessa in possesso del 27,98% del capitale della Balkan and Sea Properties.

20 L'IVA è stata detratta al momento della conclusione del contratto definitivo e dell'emissione delle fatture finali.

21 Poiché la normativa nazionale prevede che, in caso di vendita fra parti collegate, la base imponibile è pari al valore normale dei beni, sono state commissionate due perizie, una da parte della Balkan and Sea Properties e l'altra da parte dei servizi dell'amministrazione tributaria. Quest'ultima ha concluso che il valore normale dei beni era inferiore al prezzo di vendita effettivo di questi ultimi, stimato a BGN 21 216 300.

22 L'amministrazione tributaria ha quindi considerato che l'IVA calcolata su un prezzo superiore al valore normale dei beni costituisse un'imposta indebitamente fatturata non soggetta a detrazione e che, pertanto, per il periodo d'imposta relativo al mese di luglio 2009, la Balkan and Sea Properties non aveva diritto a detrarre l'IVA pagata a monte sulla differenza fra tale valore normale e il prezzo di vendita effettivo dei beni di cui trattasi.

23 L'avviso di accertamento in rettifica è stato impugnato in via amministrativa dinanzi al Direktor. Quest'ultimo ha confermato il diniego di procedere alla detrazione dell'IVA.

24 La Balkan and Sea Properties ha quindi adito l'Administrativen sad Varna (Tribunale amministrativo di Varna).

25 La citata società sostiene, in particolare, che le disposizioni dello ZDDS non sono conformi all'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA e chiede l'applicazione diretta di tale disposizione del diritto dell'Unione.

26 In tale contesto l'Administrativen sad Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettera c), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che, in caso di cessioni fra parti collegate, qualora il corrispettivo sia superiore al valore normale, la base imponibile è pari al valore [normale] dell'operazione solo se il cedente non ha interamente diritto alla detrazione dell'IVA sull'acquisto ovvero sulla vendita dei beni che costituiscono l'oggetto della cessione.

2) Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettera c), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che, qualora il cedente abbia esercitato il diritto all'intera detrazione dell'IVA sui beni e sui servizi oggetto di cessioni successive fra parti collegate a un prezzo superiore al valore [normale] e tale diritto a detrazione non sia stato rettificato ai sensi degli articoli da 173 a 177 della direttiva, lo Stato membro non può prevedere misure in forza delle quali la base imponibile sia pari esclusivamente al valore [normale].

3) Se l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva [IVA] elenchi tassativamente le fattispecie in cui sono soddisfatte le condizioni che consentono allo Stato membro di adottare misure secondo cui la base imponibile è pari al valore [normale] dell'operazione.

4) Se una disposizione nazionale come quella di cui all'articolo 27, paragrafo 3, punto 1, dello [ZDDS] sia ammissibile in situazioni diverse da quelle previste all'articolo 80, paragrafo 1, lettere a), b) e c), della direttiva [IVA].

5) Se, in un caso analogo alla presente fattispecie, la disposizione di cui all'articolo 80, paragrafo 1, lettera c), della direttiva [IVA] abbia effetto diretto e possa essere applicata direttamente dal giudice nazionale».

La causa C-129/11

27 La Provadinvest è una società a responsabilità limitata la cui attività principale consiste nell'affitto di terreni agricoli e strutture in acciaio utilizzate per serre in polietilene.

28 Con atti notarili, tale società ha venduto, nel giugno 2009, due terreni utilizzati per serre a uno dei suoi soci e un terreno al suo rappresentante. Tali terreni sono stati venduti congiuntamente alle strutture in polietilene montate su di essi e a tutte le migliorie e le colture permanenti in essi presenti, al prezzo di BGN 25 000 ciascuno.

29 Per tali vendite la Provadinvest ha emesso fatture al netto dell'IVA.

30 L'amministrazione tributaria ha ritenuto che le vendite degli immobili includessero sia una cessione di terreni esente dall'IVA sia una cessione imponibile di elementi accessori, migliorie e colture permanenti.

31 In forza della normativa nazionale, poiché le vendite di cui trattasi erano vendite tra parti collegate, la base imponibile ai fini dell'IVA era pari al valore normale stabilito da un perito. Quest'ultimo ha stimato che il valore normale globale delle sole strutture in polietilene che si trovavano sui tre terreni era pari a BGN 392 700, vale a dire un importo superiore a quello realmente versato come corrispettivo.

32 L'amministrazione tributaria ha emesso un avviso di accertamento in rettifica per il periodo d'imposta relativo al mese di giugno 2009. Quest'ultimo è stato impugnato in via amministrativa dinanzi al Direktor, il quale ha confermato l'importo dell'IVA posto a carico della Provadinvest.

33 La Provadinvest ha presentato ricorso dinanzi all'Administrativen sad Varna.

34 Il giudice del rinvio considera che la vendita dei terreni agricoli di cui trattasi rappresenta una cessione esente ai sensi dell'articolo 45, paragrafo 1, dello ZDDS, e che la vendita di strutture montate su tali terreni rappresenta una cessione imponibile, poiché queste ultime rientrano nelle eccezioni previste al paragrafo 5, punto 2, del medesimo articolo.

35 In tali circostanze, l'Administrativen sad Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che, in caso di cessioni fra parti collegate, allorché il corrispettivo è inferiore al valore normale, la base imponibile è pari al valore normale dell'operazione solo quando il cedente o l'acquirente non abbia interamente diritto alla detrazione dell'IVA a monte sull'acquisto e/o sulla produzione dei beni che costituiscono l'oggetto della cessione.

2) Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che, qualora il cedente si sia interamente avvalso del diritto alla detrazione dell'IVA a monte sui beni e servizi oggetto di successive cessioni fra parti collegate di valore inferiore rispetto al valore [normale], mentre tale diritto a detrazione dell'IVA a monte non è stato rettificato in forza degli articoli 173-177 [di tale] direttiva e la cessione non gode di esenzione ai sensi degli articoli 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, paragrafo 2, 379, paragrafo 2, o 380-390 della [citata] direttiva, lo Stato membro non può prevedere misure in forza delle quali la base imponibile sia pari esclusivamente al valore normale.

3) Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che, qualora l'acquirente si sia interamente avvalso del diritto a detrazione dell'IVA a monte sui beni e servizi oggetto di una successiva cessione fra parti collegate di valore inferiore rispetto al valore [normale], e tale diritto a detrazione dell'IVA a monte non è stato rettificato ai sensi degli articoli 173-177 di tale direttiva, lo Stato membro non può prevedere misure in forza delle quali la base imponibile sia pari esclusivamente al valore normale.

4) Se l'articolo 80, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva [IVA] elenchi tassativamente i casi che integrano i presupposti in presenza dei quali lo Stato membro può adottare misure secondo cui la base imponibile è pari al valore [normale] dell'operazione.

5) Se una disposizione nazionale come quella di cui all'articolo 27, paragrafo 3, punto 1, dello ZDDS sia ammissibile in situazioni diverse da quelle previste dall'articolo 80, paragrafo 1, lettere a), b) e c), della direttiva [IVA].

6) Se, in un caso analogo alla presente fattispecie, la disposizione di cui all'articolo 80, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva [IVA] abbia effetto diretto e possa essere applicata direttamente dal giudice nazionale».

36 Con ordinanza del presidente della Corte 13 luglio 2011, le due cause C-621/10 e C-129/11 sono state riunite ai fini della fase orale e della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

37 Nella causa C-129/11, il giudice del rinvio considera necessario, per statuire sulla legittimità dell'avviso di accertamento in rettifica che costituisce l'oggetto del procedimento principale, determinare, oltre all'importo dell'imposta dovuta, se siano soddisfatte le condizioni richieste per assoggettare all'IVA le vendite di terreni agricoli e delle costruzioni presenti su di essi.

38 A tal fine, occorrerebbe valutare se le cessioni delle costruzioni, vale a dire delle serre in polietilene, e del suolo pertinente, oggetto della presente causa, siano esenti a titolo dell'articolo 135 della direttiva IVA. La risposta a tale questione dipende dalla circostanza se tali costruzioni possano essere considerate «fabbricati» ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, primo comma, della medesima direttiva.

39 In caso di risposta affermativa, qualora le cessioni dei citati beni possano essere considerate anteriori alla prima occupazione, si tratta di un'operazione imponibile, mentre, nell'ipotesi inversa, l'operazione è esente conformemente all'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), di tale direttiva, fatto salvo l'esercizio di eventuali diritti di optare per l'imposizione.

40 Qualora le citate strutture e il suolo pertinente non potessero essere considerati «fabbricati» ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, occorrerebbe operare una distinzione a seconda che si tratti di cessioni distinte di terreni e di altri elementi o di un'operazione unica composta principalmente della cessione di terreni (v., in tal senso, sentenza del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Racc. pag. I-11079, punti 35-38). Occorrerebbe, inoltre, verificare se i terreni di cui trattasi rientrino nella nozione di «terreni edificabili» ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva IVA. Se così fosse, le cessioni sarebbero assoggettabili ad imposta. Nel caso contrario, le cessioni sarebbero esenti conformemente all'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della citata direttiva, fatto salvo l'esercizio di eventuali diritti di optare per l'imposizione.

41 Siffatte valutazioni dei fatti di causa rientrano nella competenza del giudice del rinvio nell'ambito del procedimento previsto dall'articolo 267 TFUE (v., in tal senso, sentenze del 16 marzo 1978, Oehlschläger, 104/77, Racc. pag. 791, punto 4; del 2 giugno 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Racc. pag. I-2305, punti 16 e 17, nonché del 22 giugno 2000, Fornasar e a., C-318/98, Racc. pag. I-4785, punti 31 e 32).

Sulle questioni dalla prima alla quarta nella causa C-621/10 e dalla prima alla quinta nella causa C-129/11

42 Con tali questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che le condizioni da esso poste sono tassative o se può essere ammesso che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione fra parti collegate in casi diversi da quelli espressamente previsti da tale disposizione, in particolare qualora il soggetto passivo abbia interamente diritto alla detrazione.

43 Conformemente alla norma generale prevista dall'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 costituisce il valore soggettivo, ossia realmente percepito, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (v., in tal

senso, sentenze del 5 febbraio 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Racc. pag. 445, punto 13; del 20 gennaio 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Racc. pag. I-743, punto 21, e del 9 giugno 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Racc. pag. I-5059, punto 28).

44 L'articolo 73 della citata direttiva costituisce l'espressione di un principio fondamentale, il cui corollario è che l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punto 15).

45 Nel consentire in taluni casi di considerare che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione, l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA introduce un'eccezione alla norma generale prevista dall'articolo 73 di quest'ultima la quale, in quanto tale, deve essere interpretata restrittivamente (v. sentenze del 21 giugno 2007, Ludwig, C-453/05, Racc. pag. I-5083, punto 21, nonché del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi, C-41/09, Racc. pag. I-831, punto 58 e giurisprudenza ivi citata).

46 Occorre rammentare che, conformemente alla formulazione del 26º considerando della direttiva IVA, l'articolo 80, paragrafo 1, di quest'ultima mira a prevenire l'elusione e l'evasione fiscale.

47 Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 30 delle sue conclusioni, qualora beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'IVA, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale. È solo a livello del consumatore finale, o nel caso di un soggetto passivo misto che beneficia unicamente del diritto al prorata di detrazione, che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale.

48 Pertanto, solo se la persona interessata dall'operazione non ha interamente diritto alla detrazione sussiste un rischio di elusione o di evasione fiscale che gli Stati membri possono prevenire in forza dell'articolo 80, paragrafo 1, di tale direttiva.

49 Una siffatta constatazione non pregiudica affatto la possibilità per gli Stati membri di prevedere altri obblighi al fine di evitare l'elusione sulla base e nel rispetto delle condizioni previste dall'articolo 273 della direttiva IVA.

50 Tale interpretazione è corroborata dalla formulazione dell'articolo 11, parte A, paragrafo 6, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006 (GU L 221, pag. 9), le cui disposizioni sono sostanzialmente riprese nell'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA (v. terzo considerando di quest'ultima), ai sensi del quale il campo di applicazione della deroga prevista «è limitato ai seguenti casi».

51 Emerge da quanto precede che le condizioni di applicazione stabilite dall'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA sono tassative e, pertanto, una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base impositiva sia pari al valore normale dell'operazione in casi diversi da quelli elencati nella citata disposizione, in particolare qualora il prestatore, il cedente o l'acquirente abbia diritto a detrarre interamente l'IVA.

52 Occorre, di conseguenza, rispondere alle questioni dalla prima alla quarta nella causa C-621/10 e alle questioni dalla prima alla quinta nella causa C-129/11 dichiarando che l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che le condizioni di applicazione da esso indicate sono tassative e che, pertanto, una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione in casi diversi da quelli elencati nella citata disposizione, in particolare qualora il soggetto passivo benefici del diritto a detrarre interamente l'IVA, circostanza che spetta al giudice nazionale accertare.

Sulla quinta questione nella causa C-621/10 e sesta questione nella causa C-129/11

53 Con tali questioni il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA abbia un effetto diretto e se il giudice nazionale possa, di conseguenza, applicarla direttamente alle controversie principali.

54 Compete al giudice del rinvio dare a una disposizione di diritto interno un'interpretazione e un'applicazione conformi alle prescrizioni del diritto dell'Unione, avvalendosi per intero del margine di discrezionalità consentitogli dal suo ordinamento nazionale, e, se una siffatta interpretazione conforme non è possibile, disapplicare ogni disposizione del diritto interno che sia contraria a tali prescrizioni (v., in tal senso, sentenze del 18 dicembre 2007, Frigerio Luigi & C., C-357/06, Racc. pag. I-12311, punto 28, nonché del 10 giugno 2010, Bruno e a., C-395/08 e C-396/08, Racc. pag. I-5119, punto 74).

55 Come constatato ai punti 42-51 della presente sentenza, l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA consente di derogare alla norma generale stabilita all'articolo 73 di tale direttiva unicamente nei casi ivi elencati.

56 Per costante giurisprudenza della Corte, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere invocate dai singoli dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, ove quest'ultimo non abbia recepito nei termini tale direttiva nel diritto interno oppure non l'abbia recepita correttamente (v. sentenze 17 luglio 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Racc. pag. I-5999, punto 23 e del 3 marzo 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Racc. pag. I-1083, punto 61).

57 Emerge, inoltre, dalla giurisprudenza della Corte che la circostanza che una disposizione di una direttiva offra agli Stati membri la facoltà di scegliere non esclude necessariamente che si possa determinare con precisione sufficiente, sulla base delle sole disposizioni della direttiva, il contenuto dei diritti così attribuiti ai singoli (v. sentenze Flughafen Köln/Bonn, cit., punto 30, e del 12 febbraio 2009, Cobelfret, C-138/07, Racc. pag. I-731, punto 61).

58 L'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce, inequivocabilmente e in modo tassativo, le condizioni da soddisfare affinché uno Stato membro possa prevedere, nella sua normativa, la possibilità di correggere la base imponibile di un'operazione tra parti collegate.

59 Ciò posto, se le operazioni di cui trattasi nei procedimenti principali, le quali rientrano nell'articolo 27, paragrafo 3, dello ZDDS, corrispondono ad una delle due situazioni previste nel citato articolo 80, paragrafo 1, si deve considerare che lo Stato membro interessato abbia esercitato la facoltà prevista in tale medesimo paragrafo 1.

60 Al contrario, se le citate operazioni non corrispondono a quelle previste dall'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA, tale articolo deve essere interpretato nel senso che conferisce a società come le ricorrenti in via principale il diritto di avvalersene direttamente al fine di opporsi all'applicazione, da parte del giudice nazionale, di disposizioni della normativa interna che contrastino con esso (v., per analogia, sentenza Flughafen Köln/Bonn, cit., punto 33). In tale ipotesi, nella misura in cui risultasse impossibile un'interpretazione delle disposizioni pertinenti dello ZDDS in conformità con l'articolo 80, paragrafo 1, di tale direttiva, il giudice nazionale dovrebbe disapplicare tali disposizioni in quanto queste ultime sono incompatibili con il citato articolo 80, paragrafo 1.

61 Ne conseguirebbe l'applicabilità dell'articolo 73 della direttiva IVA, al fine di stabilire che, fatte salve le deroghe previste dalla medesima direttiva, la base imponibile delle operazioni di cui trattasi in via principale è costituita dal corrispettivo realmente ottenuto. Come statuito dalla Corte relativamente all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla

direttiva 2006/69, divenuto l'articolo 73 della direttiva IVA, tale disposizione ha un effetto diretto (v., in tal senso, sentenze del 6 luglio 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Racc. pag. I-1883, punti 34-36, nonché dell'11 luglio 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Racc. pag. I-6325, punto 47).

62 Occorre quindi rispondere alla quinta questione nella causa C-621/10 e alla sesta questione nella causa C-129/11 dichiarando che, in circostanze come quelle di cui ai procedimenti principali, l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA conferisce alle società interessate il diritto di avvalersene direttamente al fine di opporsi all'applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con tale norma. Nell'impossibilità di procedere ad un'interpretazione della normativa interna in conformità con tale articolo 80, paragrafo 1, il giudice del rinvio dovrebbe disapplicare qualsiasi disposizione di tale normativa che contrasti con esso.

Sulle spese

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

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

1) **L'articolo 80, paragrafo 1, 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 condizioni di applicazione da esso indicate sono tassative e che, pertanto, una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione in casi diversi da quelli elencati nella citata disposizione, in particolare qualora il soggetto passivo benefici del diritto a detrarre interamente l'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice nazionale accertare.**

2) **In circostanze come quelle di cui ai procedimenti principali, l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 conferisce alle società interessate il diritto di avvalersene direttamente al fine di opporsi all'applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con tale norma. Nell'impossibilità di procedere ad un'interpretazione della normativa interna in conformità con tale articolo 80, paragrafo 1, il giudice del rinvio dovrebbe disapplicare qualsiasi disposizione di tale normativa che contrasti con esso.**

Firme