Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

3 luglio 2025 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 72 – Valore normale – Articolo 80 – Rivalutazione della base imponibile – Società madre che fornisce servizi alle sue società figlie nell'ambito della gestione attiva di queste ultime – Determinazione del valore normale»

Nella causa C-808/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), con decisione del 21 dicembre 2023, pervenuta in cancelleria il 27 dicembre 2023, nel procedimento

Högkullen AB

contro

Skatteverket,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, T. von Danwitz, vicepresidente della Corte, facente funzione di giudice della Prima Sezione, A. Kumin (relatore), I. Ziemele e S. Gervasoni, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Högkullen AB, da M. Hedin e J. van der Gronden;

– per lo Skatteverket, da A. Möller, rättslig expert;

– per la Commissione europea, da M. Björkland e P. Carlin, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 6 marzo 2025,

* Lingua processuale: lo svedese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 72 e 80 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»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Högkullen AB e lo Skatteverket (agenzia delle imposte, Svezia) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in merito alla determinazione del valore normale dei servizi forniti dalla Högkullen alle sue società figlie nel 2016.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva IVA:

«Il principio del sistema comune d'[imposta sul valore aggiunto (IVA)] consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

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

(...)».

4 L'articolo 72 di tale direttiva così dispone:

«Ai fini della presente direttiva, per "valore normale" si intende l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione.

Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per "valore normale" si intendono i seguenti importi:

1) nel caso di beni, un importo non inferiore al prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, al prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

2) nel caso di servizi, un importo non inferiore alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi».

5 Ai sensi dell'articolo 73 della direttiva citata:

«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 L'articolo 80, paragrafo 1, della medesima direttiva prevede quanto segue:

«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;

(...)».

Diritto svedese

7 Il procedimento principale è disciplinato *ratione temporis* dalle disposizioni della Mervärdesskattelagen (1994:200) [legge sull'IVA (1994:200)]. Gli articoli 72, 73 e 80 della direttiva IVA sono stati recepiti nel diritto svedese, rispettivamente, dal capo 1, articolo 9, primo comma, nonché dal capo 7, articoli 2, 3 e 3a, di tale legge.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

8 La Högkullen è la società madre di un gruppo di gestione immobiliare e partecipa attivamente alla gestione delle sue società figlie. A tale titolo, nel 2016, essa ha fornito a queste ultime servizi di gestione d'impresa, servizi finanziari, servizi di gestione immobiliare, servizi di investimento, servizi informatici e di amministrazione del personale per un importo totale fatturato di circa 2,3 milioni di corone svedesi (SEK) (circa EUR 204 200), al quale è stata applicata l'IVA.

9 Tale corrispettivo è stato determinato applicando il cosiddetto metodo «del prezzo di costo maggiorato» ed era composto da un importo corrispondente ai costi di acquisto e di esecuzione dei servizi da parte della Högkullen nonché da un margine di profitto. A tal riguardo, tale società ha dichiarato di aver applicato una chiave di ripartizione in cui una percentuale specifica dei suoi costi di gestione e di costi come quelli dei locali, dei telefoni, della tecnologia dell'informazione e delle strutture ricettive e dei viaggi societari erano considerati imputabili ai servizi forniti alle società figlie. Per contro, essa ha considerato che i costi a carico degli «azionisti», come quelli di chiusura dei conti, di audit e delle assemblee generali, nonché i costi per la raccolta di capitale non avevano alcun collegamento con i servizi forniti. Tali costi erano pertanto interamente esclusi dal calcolo del suddetto corrispettivo, come anche i costi legati a una nuova emissione di azioni prevista e a una quotazione in borsa.

10 I costi totali sostenuti dalla Högkullen nel corso del 2016 ammontavano a circa SEK 28 milioni (circa EUR 2 484 000). Circa la metà di detto importo riguardava costi soggetti a IVA, mentre l'importo residuo riguardava costi esenti da IVA e altre spese esenti da IVA, come oneri salariali. Tale società ha detratto integralmente l'IVA a monte relativa alle spese da essa sostenute e per le quali l'IVA le era stata fatturata, il che includeva anche l'IVA relativa ai costi di «azionista».

11 L'amministrazione tributaria ha ritenuto che i servizi forniti dalla Högkullen alle sue società figlie fossero stati fatturati ad un prezzo inferiore al valore normale. Poiché, secondo tale amministrazione, non esistevano servizi analoghi proposti liberamente sul mercato, essa ha determinato la base imponibile a concorrenza di un importo corrispondente all'insieme dei costi sostenuti da tale società per l'anno 2016.

12 Dopo che, con sentenza del 3 marzo 2021, il Kammarrätten i Göteborg (Corte d'appello amministrativa di Göteborg, Svezia) ha confermato in secondo grado la decisione dell'amministrazione tributaria di rivalutare la base imponibile della Högkullen, quest'ultima ha impugnato tale sentenza dinanzi allo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia), giudice del rinvio.

13 Il giudice del rinvio ricorda che, in forza dell'articolo 80, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, possono essere adottate misure affinché la base imponibile sia pari al valore normale qualora esistano legami organizzativi tra i soggetti passivi coinvolti, il corrispettivo sia inferiore al valore normale e il destinatario della prestazione non abbia interamente diritto alla detrazione dell'IVA. Mentre la prima e la terza di tali condizioni sarebbero soddisfatte nel caso di specie, sussisterebbero dubbi su cosa si debba intendere per «valore normale».

14 Infatti, le parti del procedimento principale sarebbero in disaccordo sulla questione se l'articolo 72, primo comma, della direttiva IVA possa essere applicato al fine di stabilire il valore normale dei servizi prestati da una società madre alle sue società figlie. Da tale disposizione risulterebbe, in particolare, che la nozione di «valore normale» riguarderebbe l'importo totale che un destinatario dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, a un prestatore indipendente per procurarsi i servizi in questione.

15 A tal riguardo, la Högkullen sostiene che i diversi servizi forniti da una società madre alle sue società figlie devono essere valutati ciascuno separatamente e che servizi corrispondenti possono essere acquistati sul libero mercato. Per contro, l'amministrazione tributaria fa valere che la gestione attiva delle società figlie ad opera di una società madre configura un servizio unico coerente, il cui equivalente non esiste tra parti indipendenti sul libero mercato. Poiché si tratterebbe di prestazioni proprie del gruppo costituito dalla società madre e dalle sue società figlie, il loro valore normale non potrebbe essere determinato conformemente alle disposizioni dell'articolo 72, primo comma, della direttiva IVA, bensì sulla base delle disposizioni del secondo comma di tale articolo 72.

16 Secondo il giudice del rinvio, è necessario che la Corte chiarisca la questione se si possa ritenere, al pari dell'amministrazione tributaria, che non esistano prestazioni comparabili offerte liberamente sul mercato per quanto riguarda il tipo di servizi di cui trattasi e che sia quindi conforme agli articoli 72 e 80 della direttiva IVA determinare sempre il valore normale in tal caso basandosi sulla norma alternativa di cui all'articolo 72, secondo comma, di tale direttiva.

17 Per quanto riguarda tale articolo 72, secondo comma, esisterebbe altresì una divergenza di opinioni tra le parti della controversia di cui tale giudice è investito. In forza di tale disposizione, si intende per valore normale un importo non inferiore alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi. Secondo la Högkullen, dal metodo del costo maggiorato da essa utilizzato per calcolare il corrispettivo di cui trattasi risulta che quest'ultimo è quanto meno pari alle spese sostenute dalla società per l'esecuzione della prestazione dei servizi. L'amministrazione tributaria sostiene invece che tutte le spese della società madre configurano costi per la prestazione dei servizi forniti alle società figlie.

18 Il giudice del rinvio chiede quindi se, qualora l'unica attività di una società controllante consista nella gestione attiva delle sue controllate e tale società abbia detratto integralmente l'IVA a monte relativa ai suoi costi, sia conforme agli articoli 72 e 80 della direttiva IVA il fatto di considerare che tutti i costi di detta società, compresi i costi di azionista, costituiscono costi sostenuti dalla stessa società per fornire servizi alle sue controllate.

19 Ciò premesso, l'Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, in sede di applicazione delle disposizioni nazionali in materia di rivalutazione della base imponibile, sia compatibile con gli articoli 72 e 80 della direttiva IVA, allorché una società madre fornisca alle sue società figlie servizi del tipo di cui nella presente fattispecie, considerare sempre detti servizi come servizi [interni al gruppo], il cui valore normale non può essere determinato mediante un raffronto come previsto [all'articolo 72, primo comma di tale direttiva].

2) Se, in sede di applicazione delle disposizioni nazionali in materia di rivalutazione della base imponibile, sia compatibile con gli articoli 72 e 80 della direttiva IVA considerare che il totale delle spese di una società madre, compresi i costi di raccolta di capitale e i costi a carico degli azionisti, costituisca il costo sostenuto dalla società per l'esecuzione della prestazione di servizi alle sue società figlie, qualora l'unica attività della società madre consista nella gestione attiva delle sue società figlie e la società madre abbia detratto interamente l'IVA assolta a monte per i suoi acquisti».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

20 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 72 e 80 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a che i servizi forniti da una società madre alle sue società figlie nell'ambito della gestione attiva di queste ultime siano, in tutti i casi, considerati dall'amministrazione tributaria come costitutivi di una prestazione unica, escludendo che il valore normale di tali servizi possa essere determinato mediante il metodo di confronto previsto all'articolo 72, primo comma, di tale direttiva.

21 Al fine di rispondere a tale questione, occorre ricordare che, secondo la regola generale enunciata all'articolo 73 della direttiva IVA, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77 di detta direttiva, 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. Si tratta quindi del corrispettivo stabilito tra le parti ed effettivamente ricevuto dal soggetto fiscale, e non di un valore stimato secondo criteri oggettivi, come il valore di mercato o un valore di riferimento determinato dall'amministrazione tributaria (v., in tal senso, sentenze del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 33, nonché del 25 novembre 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punto 28).

22 Al fine di prevenire la frode e l'evasione fiscali, l'articolo 80, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA istituisce un'eccezione alla regola generale prevista all'articolo 73 di quest'ultima (v., in tal senso, sentenza del 25 novembre 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punto 29), in quanto consente di ritenere che la base imponibile sia il valore normale dell'operazione qualora, in primo luogo, tale operazione sia una cessione di beni o una 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 interessato, in secondo luogo, il corrispettivo sia inferiore al valore normale e, in terzo luogo, il destinatario della cessione o della prestazione non abbia interamente diritto alla detrazione dell'IVA.

23 Nel caso di specie, per quanto riguarda i servizi che la Högkullen ha fornito alle sue società figlie, è pacifico che sono soddisfatte la prima e la terza condizione di applicazione dell'articolo 80, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, indicate al punto precedente. Per contro, sussistono dubbi sull'applicazione della seconda condizione, relativa al «valore normale».

24 Tale nozione è definita all'articolo 72, primo comma, della direttiva IVA come «l'intero importo che il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i servizi in questione al momento di tale prestazione».

25 Orbene, l'amministrazione tributaria sostiene che, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, non è possibile, in linea di principio, determinare un valore normale conformemente a tale articolo 72, primo comma, dal momento che la gestione attiva delle società figlie da parte di una società madre costituisce un servizio unico e coerente il cui equivalente non esiste tra parti indipendenti sul libero mercato.

26 A tal riguardo, secondo giurisprudenza costante, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione di cui trattasi per determinare se tale operazione dia luogo, ai fini dell'IVA, a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione (sentenze del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 34, e del 17 ottobre 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punto 46 nonché giurisprudenza citata).

27 In particolare, se è vero che dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA risulta che ciascuna operazione deve di norma essere considerata, ai fini dell'IVA, distinta e indipendente, l'operazione costituita da una prestazione unica sul piano economico non deve essere artificialmente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA. Sussiste una prestazione unica quando 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 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 35, e del 17 ottobre 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punto 47 nonché giurisprudenza citata).

28 Inoltre, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenze del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 36, e del 17 ottobre 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punto 48 nonché giurisprudenza citata).

29 Ciò è quanto si verifica, segnatamente, nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati come costitutivi della prestazione principale, mentre altri elementi debbano essere, invece, considerati alla stregua di una o più prestazioni accessorie che condividono il medesimo trattamento fiscale riservato alla prestazione principale. A tal riguardo, un criterio da prendere in considerazione è l'assenza di una finalità autonoma della prestazione dal punto di vista del consumatore medio. Così, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio della prestazione principale (sentenze del 18 aprile 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punto 37, e del 17 ottobre 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, punto 48 nonché giurisprudenza citata).

30 In tale contesto, il fatto che venga fatturato un prezzo unico o che siano contrattualmente previsti prezzi distinti non ha importanza decisiva per determinare se si debbano ritenere sussistenti più operazioni distinte ed indipendenti o un'operazione economica unica (v., in tal senso, sentenze del 25 febbraio 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punto 31, e del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 29 e giurisprudenza citata).

31 Nel caso di specie, i servizi forniti dalla Högkullen alle sue società figlie erano, più specificamente, servizi di gestione d'impresa, servizi finanziari, servizi di gestione immobiliare, servizi di investimento nonché servizi informatici e di amministrazione del personale.

32 Orbene, alla luce della giurisprudenza ricordata ai punti da 26 a 30 della presente sentenza, non si può ritenere che, in linea di principio, tali servizi siano così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile e, pertanto, una prestazione unica.

33 Infatti, come rilevato dall'avvocata generale ai paragrafi 43 e 44 delle sue conclusioni, da un lato, detti servizi, anche se forniti in comune, sembrano avere ciascuno un carattere proprio e identificabile. Dall'altro, il fatto che ogni società figlia paghi un prezzo globale alla Högkullen per l'insieme dei servizi che quest'ultima le fornisce non può essere determinante in materia di prestazioni infragruppo, dal momento che, in caso contrario, il gruppo sarebbe esso stesso in grado di influenzare la qualificazione che occorre attribuire a tali prestazioni ai fini dell'IVA in funzione delle modalità di remunerazione convenute.

34 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 72 e 80 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che i servizi forniti da una società madre alle sue società figlie nell'ambito della gestione attiva di queste ultime siano, in tutti i casi, considerati dall'amministrazione tributaria come costituenti una prestazione unica, escludendo che il valore normale di tali servizi possa essere determinato mediante il metodo di confronto previsto all'articolo 72, primo comma, di tale direttiva.

Sulla seconda questione

35 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, l'interpretazione dell'articolo 72, secondo comma, della direttiva IVA.

36 A tal riguardo, dalla decisione di rinvio risulta che tale questione si basa sulla premessa secondo cui l'interpretazione della direttiva IVA consentirebbe di supporre che, in caso di gestione attiva delle sue società figlie da parte di una società madre, non esistano prestazioni comparabili offerte liberamente sul mercato. Se tale premessa fosse esatta, si tratterebbe allora di stabilire se sia conforme a tale direttiva determinare sempre, in tal caso, il valore normale basandosi sulla natura unica dei servizi di cui trattasi, secondo la norma alternativa prevista all'articolo 72, secondo comma, di detta direttiva.

37 Orbene, come risulta dalla motivazione a sostegno della risposta alla prima questione, la tesi secondo cui i servizi forniti da una società madre alle sue società figlie nell'ambito della gestione attiva di queste ultime costituiscono in tutti i casi una prestazione unica non può essere accolta.

38 Di conseguenza, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

39 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 (Prima Sezione) dichiara:

Gli articoli 72 e 80 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:

essi ostano a che i servizi forniti da una società madre alle sue società figlie nell'ambito della gestione attiva di queste ultime siano, in tutti i casi, considerati dall'amministrazione tributaria come costitutivi di una prestazione unica escludendo che il valore normale di tali servizi possa essere determinato mediante il metodo di confronto previsto all'articolo 72, primo comma, di tale direttiva.

Firme