SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)
15 luglio 2004 *

Nella causa C-463/02,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. E. Traversa e K. Simonsson, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno di Svezia, rappresentato dalla sig.ra A. Falk, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuto,

sostenuto da

Repubblica di Finlandia, rappresentata dalla sig.ra T. Pynnä, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

interveniente,

* Lingua processuale: lo svedese.

avente ad oggetto un ricorso diretto a far dichiarare che il Regno di Svezia, non avendo percepito l'imposta sul valore aggiunto sugli importi di aiuto versati conformemente al regolamento (CE) del Consiglio 21 febbraio 1995, n. 603, relativo all'organizzazione comune dei mercati dei foraggi essiccati (GU L 63, pag. 1), è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi dell'art. 11 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C. W. A. Timmermans, presidente di sezione, dai sigg. C. Gulmann (relatore), J.-P. Puissochet e J. N. Cunha Rodrigues, e dalla sig.ra N. Colneric, giudici,

avvocato generale: sig. L. A. Geelhoed
cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 16 ottobre 2003, nel corso della quale la Commissione è stata rappresentata dai sigg. E. Traversa, K. Simonsson, K. Gross e I. Koskinen, in qualità di agenti, il Regno di Svezia dal sig. A. Kruse e la Repubblica di Finlandia dalla sig.ra T. Pynnä,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 novembre 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 23 dicembre 2002, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 226 CE, un ricorso diretto a far dichiarare che il Regno di Svezia, non avendo percepito l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sugli importi di aiuto versati conformemente al regolamento (CE) del Consiglio 21 febbraio 1995, n. 603, relativo all'organizzazione comune dei mercati dei foraggi essiccati (GU L 63, pag. 1), è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi dell'art. 11 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Contesto normativo

La normativa comunitaria in materia di IVA

2 L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva assoggetta ad 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».

3 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva così dispone:

«La base imponibile è costituita:

a) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...) da 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».

La normativa comunitaria in materia di aiuti per i foraggi essiccati

4 L'art. 3 del regolamento n. 603/95 dispone che sono concessi aiuti pari a EUR 68,83 per tonnellata per i foraggi essiccati artificialmente con il calore e pari a EUR 38,64 per tonnellata per i foraggi essiccati al sole.

5 L'art. 4, modificato dal regolamento (CE) del Consiglio 9 giugno 1995, n. 1347 (GU L 131, pag. 1), istituisce, per ogni campagna di commercializzazione, quantitativi massimi garantiti di prodotti per i quali l'aiuto può essere erogato. Esso suddivide inoltre i detti quantitativi tra gli Stati membri.

6 L'art. 5 dispone quanto segue:

«Qualora, in una campagna di commercializzazione, la quantità di foraggi essiccati per la quale viene chiesto l'aiuto (...) superi il [quantitativo massimo garantito] di cui all'articolo 4 (...), l'aiuto per la campagna in questione è calcolato come segue:

— per il primo 5 % eccedente il [quantitativo massimo garantito], l'aiuto viene ridotto in tutti gli Stati membri di una percentuale proporzionale a quella che risulta in eccedenza rispetto al [quantitativo massimo garantito],

— al di là del 5 %, l'aiuto viene ulteriormente ridotto, negli Stati membri la cui produzione ha superato il rispettivo [quantitativo nazionale garantito] maggiorato del 5 %, in misura proporzionale all'entità dell'eccedenza.

(...)».

7 L'art. 6, n. 2, subordina il versamento di un anticipo sull'aiuto alla condizione che i foraggi essiccati siano usciti dall'impresa di trasformazione.

8 L'art. 8 così dispone:

«L'aiuto di cui all'articolo 3 è concesso, su domanda dell'interessato, per i foraggi essiccati usciti dall'impresa di trasformazione e rispondenti ai requisiti seguenti:

a) il tenore massimo di umidità deve essere compreso tra l'11 e il 14 % e può essere differenziato secondo il modo di presentazione del prodotto;

b) il tenore minimo di proteine grezze totali rispetto alla materia secca non deve essere inferiore:

— al 15 % per i prodotti di cui all'articolo 1, lettera a) e lettera b), secondo trattino,

— al 45 % per i prodotti di cui all'articolo 1, lettera b), primo trattino;

c) il foraggio essiccato deve essere di qualità sana, leale e mercantile.

Tuttavia, in particolare per quanto riguarda il tenore di carotene e di fibre, possono essere fissati requisiti supplementari (...)».

9 L'art. 9, lett. c), dispone quanto segue:

«L'aiuto di cui all'articolo 3 è concesso soltanto alle imprese di trasformazione (...) che:

(...)

c) rientrino in almeno una delle categorie seguenti:

— imprese che hanno stipulato contratti con produttori di foraggi da essiccare,

— imprese che lavorano la propria produzione ovvero, in caso di associazioni, quella dei loro soci,

— imprese che siano approvvigionate da persone fisiche o giuridiche presentanti garanzie da stabilirsi e che abbiano stipulato contratti con produttori di foraggi da essiccare; dette persone fisiche o giuridiche possono procedere ad acquisti di foraggi soltanto se le autorità competenti degli Stati membri in cui i foraggi sono stati raccolti hanno loro accordato il proprio riconoscimento (...)».

10 L'art. 11, n. 2, precisa quanto segue:

«Se i contratti di cui all'articolo 9, lettera c), primo trattino sono contratti speciali di lavorazione dei foraggi forniti dai produttori, essi devono precisare almeno la superficie il cui raccolto deve essere consegnato e contenere una clausola che faccia obbligo all'impresa di trasformazione di versare ai produttori l'aiuto di cui all'articolo 3 ottenuto dall'impresa stessa per i quantitativi trasformati in applicazione dei suddetti contratti».

Il procedimento precontenzioso e il ricorso

11 Il 18 novembre 1998, avendo constatato che il Regno di Svezia non applicava l'IVA agli aiuti versati nell'ambito del regolamento n. 603/95 e considerando che questa situazione era in contrasto con l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, la Commissione gli ha inviato, conformemente al procedimento previsto dall'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), una lettera di diffida invitandolo a trasmettere le proprie osservazioni entro un termine di due mesi.

12 Il 15 gennaio 1999 il governo svedese ha risposto che l'aiuto, tenuto conto del suo oggetto e del modo in cui è calcolato e versato, non può essere considerato una sovvenzione direttamente connessa con il prezzo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 11 della sesta direttiva.

13 Non condividendo tale analisi, il 6 agosto 1999 la Commissione ha inviato al governo svedese un parere motivato, invitandolo a adottare le misure necessarie per conformarvisi entro un termine di due mesi.

14 Il governo svedese ha mantenuto la sua posizione in una lettera datata 4 ottobre 1999.

15 In tale contesto, la Commissione ha deciso di proporre il presente ricorso.

16 Con ordinanza 29 aprile 2003 del presidente della Corte, la Repubblica di Finlandia è stata ammessa ad intervenire a sostegno delle conclusioni del convenuto.

Nel merito

Argomenti delle parti

17 La Commissione rileva che sono soggette ad IVA le operazioni svolte dalle imprese di trasformazione di foraggi secondo due delle tre possibili modalità di svolgimento delle loro attività, vale a dire:

— acquistando foraggi freschi dai produttori e rivendendo successivamente a terzi il prodotto trasformato;

— stipulando con i produttori contratti di lavorazione dei foraggi freschi, restituendo quindi il prodotto trasformato ai suddetti produttori senza acquistarne la proprietà.

18 Nel caso di imprese di trasformazione che acquistano i foraggi da produttori per poi rivenderli a terzi, si avrebbe conclusione di contratti di acquisto e rivendita di beni, operazioni che sarebbero manifestamente da qualificare come cessioni di beni ai sensi della sesta direttiva, e come tali sarebbero soggette a tassazione.

19 Nel caso di contratti di lavorazione, dato che l'impresa di trasformazione restituisce il foraggio essiccato al produttore di foraggi freschi, l'operazione sarebbe da qualificare come prestazione di un servizio di disidratazione del foraggio. La detta prestazione di un servizio sarebbe dunque, in quanto tale, imponibile sulla base della sesta direttiva.

20 Conformemente all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), di quest'ultima, le operazioni imponibili dovrebbero comportare l'applicazione dell'IVA agli aiuti versati nell'ambito del regolamento n. 603/95.

21 La Commissione rileva che, ai sensi dell'art. 9 del regolamento n. 603/95, «[l']aiuto di cui all'articolo 3 è concesso soltanto alle imprese di trasformazione (...)». Tali imprese sarebbero pertanto le destinatarie delle sovvenzioni in senso giuridico, che il legislatore comunitario ha inteso individuare riferendosi, all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, al «corrispettivo (...) da versare al fornitore o al prestatore». Non sarebbe dato rinvenire nel regolamento n. 603/95 alcun altro beneficiario, in senso giuridico, dell'aiuto alla commercializzazione dei foraggi essiccati.

22 La Commissione ammette che una sovvenzione a una determinata categoria di imprese possa produrre conseguenze economicamente benefiche per operatori economici che si situano, nel circuito produttivo, tanto a monte delle imprese

sovvenzionate (nella fattispecie, i produttori di foraggi freschi), quanto a valle delle stesse (nella fattispecie, gli allevatori di bestiame). Essa osserva che, nel caso dei contratti di lavorazione, è lo stesso legislatore comunitario che prescrive all'impresa di trasformazione, all'art. 11, n. 2, del regolamento n. 603/95, di riversare ai produttori l'aiuto versato dall'organismo di intervento.

23 Tuttavia, la possibilità che una sovvenzione arrechi beneficio ad altri operatori o l'obbligo di riversare in tutto o in parte una sovvenzione ad altri operatori non cambierebbero minimamente i termini giuridici del problema. Infatti, il destinatario dell'aiuto in senso giuridico, cioè l'impresa di trasformazione, dovrebbe essere distinto dal beneficiario indiretto, in senso economico, della sovvenzione.

24 La Commissione sostiene che, utilizzando, all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, la nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo», il legislatore comunitario ha inteso includere nella base imponibile dell'IVA tutti gli aiuti che incidono in modo diretto sul «quantum» di corrispettivo percepito dal fornitore o dal prestatore. Tali sovvenzioni dovrebbero presentare un nesso diretto, o addirittura un nesso di causalità, con la fornitura di beni o la prestazione di servizi esattamente quantificati o quantificabili: l'aiuto sarebbe erogato nei limiti in cui i detti beni o servizi siano effettivamente venduti sul mercato. Orbene, ciò si verificherebbe nel caso di specie.

25 Il governo svedese sostiene che l'aiuto in questione non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

26 Esso fa valere, in particolare, che il detto aiuto non è specificatamente versato al suo beneficiario affinché quest'ultimo fornisca un bene o presti un servizio determinato.

27 I criteri determinanti per il versamento dell'aiuto, fissati dal regolamento n. 603/95, sarebbero che:

— i foraggi essiccati siano usciti dall'impresa di trasformazione;

— essi soddisfino determinati requisiti qualitativi;

— i quantitativi massimi garantiti siano stati superati o meno.

28 Non sarebbe necessario che l'impresa di trasformazione svolga, inoltre, operazioni imponibili, quali la vendita di foraggio essiccato o la disidratazione di foraggio per conto di un produttore.

29 Nel caso di un contratto di lavorazione, l'aiuto non potrebbe essere considerato un corrispettivo dell'opera di trasformazione, poiché l'impresa ha l'obbligo di riversare ai produttori l'aiuto che essa ha ricevuto.

30 Il governo finlandese non ha depositato alcuna memoria d'intervento. Nel corso della fase orale del procedimento, esso ha sostenuto le conclusioni del convenuto.

Giudizio della Corte

31 Disponendo che la base imponibile dell'IVA comprende, nelle ipotesi ivi previste, le sovvenzioni versate ai soggetti passivi, l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva mira ad assoggettare all'IVA il valore complessivo dei beni o delle prestazioni di servizi e ad evitare così che il versamento di una sovvenzione provochi un gettito d'imposta inferiore.

32 Conformemente al suo tenore letterale, tale disposizione si applica qualora la sovvenzione sia direttamente connessa con il prezzo dell'operazione in questione.

33 Perché ciò avvenga, la sovvenzione dev'essere anzitutto specificatamente versata all'operatore sovvenzionato affinché fornisca un bene o presti un servizio determinato. Solo in questo caso la sovvenzione può essere considerata un corrispettivo della cessione di un bene o della prestazione di un servizio ed è pertanto imponibile. Dev'essere rilevato, in particolare, che al beneficiario è riconosciuto il diritto di riscuotere la sovvenzione qualora un'operazione imponibile sia stata effettuata da quest'ultimo (sentenza 22 novembre 2001, causa C-184/00, Office des produits wallons, Racc. pag. I-9115, punti 12 e 13).

34 Occorre peraltro verificare che gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dalla sovvenzione concessa al beneficiario di quest'ultima. Infatti, è necessario che il prezzo che l'acquirente o il destinatario devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio, la quale costituisce allora un elemento di determinazione del prezzo richiesto da questi ultimi. Occorre quindi verificare se, obiettivamente, il fatto che una sovvenzione sia versata al venditore o al prestatore consenta a quest'ultimo di vendere il bene o di fornire il servizio ad un prezzo inferiore a quello che esso dovrebbe richiedere in mancanza di sovvenzione (sentenza Office des produits wallons, cit., punto 14).

35 Il corrispettivo rappresentato dalla sovvenzione deve, almeno, essere determinabile. Non è necessario che l'importo della sovvenzione corrisponda esattamente alla diminuzione del prezzo del bene ceduto o del servizio prestato. È sufficiente che il rapporto tra la detta diminuzione e la sovvenzione, che può essere di tipo forfettario, sia significativo (sentenza Office des produits wallons, cit., punto 17).

36 In definitiva, la nozione di «sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo» ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva include unicamente le sovvenzioni che costituiscono il corrispettivo totale o parziale di un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi e che sono versate da un terzo al venditore o al prestatore (sentenza Office des produits wallons, cit., punto 18).

37 Si deve necessariamente rilevare che, nel caso di specie, le condizioni per un assoggettamento degli aiuti controversi all'IVA non sono soddisfatte rispetto a nessuna delle due categorie di operazioni indicate dalla Commissione, vale a dire, da un lato, la vendita da parte di un'impresa di trasformazione, previa essiccazione, di foraggi acquistati presso produttori di foraggi freschi e, dall'altro, il contratto di lavorazione concluso da un'impresa di trasformazione con un produttore di foraggi freschi.

Vendita previa essiccazione di foraggi acquistati presso i produttori

38 Come sostiene la Commissione, la vendita di foraggi essiccati da parte di un'impresa di trasformazione, dopo l'acquisto della materia prima da produttori di foraggi freschi, costituisce una cessione di beni ai sensi della sesta direttiva.

39 L'aiuto è versato all'impresa di trasformazione, che può disporne.

40 Tuttavia, esso non è direttamente connesso con il prezzo dell'operazione imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

41 Infatti, esso non è versato specificatamente affinché l'impresa di trasformazione fornisca foraggio essiccato ad un acquirente.

42 Nel caso di specie, le parti concordano nel riconoscere che non vi è penuria di foraggi essiccati sul mercato mondiale. È altresì pacifico che l'obiettivo del regime di aiuto è, da un lato, un incentivo alla produzione all'interno della Comunità nonostante costi di produzione più elevati di quelli del mercato mondiale, al fine di garantire una fonte interna di approvvigionamento e, dall'altro, la produzione di foraggi essiccati di qualità. A tale proposito, l'undicesimo 'considerando' del regolamento n. 603/95 sottolinea lo scopo sia di «favorire l'approvvigionamento regolare delle imprese di trasformazione dei foraggi freschi, sia [di] far beneficiare i produttori del regime di aiuto», e il decimo 'considerando' rileva la necessità di determinare i criteri relativi alla qualità minima dei foraggi essiccati che danno diritto all'aiuto, criteri che sono precisati dall'art. 8 di tale regolamento.

43 Alla luce di ciò, non risulta che il regime di aiuto sia un regime di promozione del consumo. Esso non è diretto a indurre i terzi ad acquistare foraggio essiccato tramite prezzi che, grazie all'aiuto, siano inferiori al corso del mercato mondiale, situazione in cui una base imponibile dell'IVA limitata al prezzo pagato non corrisponderebbe al valore complessivo del bene ceduto. Esso è diretto a consentire ai detti terzi di rifornirsi nella Comunità ad un prezzo paragonabile al corso del mercato mondiale, corso a cui potrebbero ad ogni modo rifornirsi al di fuori della Comunità se, in

mancanza di aiuto, l'offerta all'interno della stessa non esistesse o si rivelasse insufficiente. L'IVA applicata a tale prezzo copre pertanto il valore complessivo del bene sul mercato.

44 Già per questi soli motivi, e senza che occorra esaminare se ricorrano le altre condizioni necessarie per includere l'aiuto nella base imponibile dell'IVA, si deve dichiarare che la censura sollevata dalla Commissione per quanto riguarda la vendita previa essiccazione di foraggi acquistati presso i produttori è infondata.

Contratto di lavorazione

45 Come rileva la Commissione, il contratto di lavorazione ha come oggetto una prestazione di disidratazione, vale a dire la prestazione di un servizio, effettuata dall'impresa di trasformazione per conto del produttore di foraggi freschi.

46 Tuttavia, l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva presuppone che la sovvenzione, per essere imponibile, sia versata a beneficio del fornitore del bene o del prestatore del servizio, di modo che quest'ultimo possa disporne.

47 Orbene, nel caso di contratti di lavorazione l'aiuto ottenuto dall'impresa di trasformazione non è versato a beneficio della stessa.

48 Certo, l'art. 9 del regolamento n. 603/95 enuncia che «[l']aiuto (...) è concesso soltanto alle imprese di trasformazione (...)».

49 Tuttavia, il quindicesimo 'considerando' del regolamento n. 603/95 prevede, per quanto riguarda i contratti di lavorazione, il trasferimento dell'aiuto al produttore e l'art. 11, n. 2, di tale regolamento enuncia l'obbligo, per l'impresa di trasformazione, di versare ai produttori l'aiuto ottenuto dall'impresa stessa per i quantitativi trasformati in applicazione dei suddetti contratti.

50 Così, l'impresa di trasformazione non può disporre dell'aiuto percepito. Essa svolge solo un ruolo di intermediario tra l'ente erogatore dell'aiuto e il produttore di foraggi. A tale proposito, il criterio proposto dalla Commissione, vertente sulla nozione di «destinatario in senso giuridico» di una sovvenzione, indipendentemente dal vantaggio economico della stessa, non può essere accolto.

51 Alla luce di quanto sopra, l'aiuto non può essere considerato il corrispettivo, per l'impresa di trasformazione, della sua prestazione di servizi e non consente alla stessa di fornire la prestazione ad un prezzo inferiore.

52 Il prezzo del sevizio di disidratazione deve pertanto prendere in considerazione i costi normali della trasformazione, di modo che l'IVA applicata a tale prezzo copra il valore complessivo della prestazione.

53 L'aiuto trasferito a beneficio del produttore fa diminuire per quest'ultimo il costo del foraggio essiccato. Tuttavia, lo sgravio non interviene al momento del pagamento del prezzo dell'operazione imponibile. Esso interviene a posteriori, dopo il pagamento di un prezzo corrispondente al valore complessivo della prestazione.

54 Integrare nella base imponibile anche l'aiuto versato in definitiva al produttore di foraggi freschi avrebbe come conseguenza una sovratassazione dell'operazione di essiccazione, contraria all'obiettivo dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

55 Già per questi soli motivi, e senza che occorra esaminare se ricorrano le altre condizioni necessarie per includere l'aiuto nella base imponibile dell'IVA, si deve dichiarare che la censura sollevata dalla Commissione per quanto riguarda i contratti di lavorazione è infondata.

56 In definitiva, poiché nessuna delle censure sollevate dalla Commissione è fondata, il ricorso dev'essere respinto.

Sulle spese

57 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché il convenuto ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, va condannata alle spese.

58 La Repubblica di Finlandia, che è intervenuta a sostegno delle conclusioni presentate dal convenuto, sopporterà le proprie spese, conformemente all'art. 69, n. 4, del regolamento di procedura.

Per questi motivi,

LA CORTE (Seconda Sezione)

dichiara e statuisce:

1) Il ricorso è respinto.

2) La Commissione delle Comunità europee è condannata alle spese.

3) La Repubblica di Finlandia sopporterà le proprie spese.

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 luglio 2004.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Seconda Sezione

C. W. A. Timmermans