SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

11 febbraio 2010 *

Nel procedimento C-88/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Conseil d'État (Francia) con decisione 27 giugno 2008, pervenuta in cancelleria il 2 marzo 2009, nella causa

Graphic Procédé

contro

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. E. Levits (relatore), M. Ilešič, J.-J. Kasel e M. Safjan, giudici

* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig.ra R. Şereş, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 10 dicembre 2009,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Graphic Procédé, dall'avv. T. Haas, avocat;

— per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti;

— per il governo ellenico, dalle sig.re O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra e dal sig. M. Apesos, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agente,

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 sull'interpretazione degli artt. 5 e 6 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»).

2 Detta domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra la Graphic Procédé, società esercente attività di reprografia, ed il Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (Ministero del Tesoro, del Bilancio e della pubblica amministrazione), in merito a taluni avvisi di accertamento di maggiore imposta aventi ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») e agli interessi ad essa relativi.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 L'art. 2 della sesta direttiva così dispone:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. 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;

(…)».

4 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva:

«1. Si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 L'art. 6, n. 1, primo comma, di tale direttiva così dispone:

«1. Si considera "prestazion[e] di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5».

La normativa nazionale

6 L'art. 256 del codice generale delle imposte («code général des impôts»; in prosieguo: il «CGI»), nella sua versione applicabile nel corso del periodo d'imposta di cui trattasi nella causa principale, ha trasposto letteralmente gli artt. 5, n. 1, e 6, n. 1, della sesta direttiva.

7 L'art. 269 del codice generale delle imposte così dispone:

«1. Il fatto generatore dell'imposta è costituito:

a. Per le cessioni e gli acquisti, dalla cessione dei beni e, per la prestazione di servizi (…), dall'esecuzione dei servizi (…);

2. L'imposta è esigibile:

a. Per le cessioni e gli acquisti di cui alla lettera a) del punto 1. (…), al momento della realizzazione del fatto generatore;

(…)

c. Per le prestazioni di servizi (…), al momento dell'incasso degli acconti, del prezzo, della remunerazione o, su autorizzazione del direttore dei servizi fiscali, in base agli addebiti (…)».

Causa principale e questione pregiudiziale

8 L'attività di reprografia esercitata dalla Graphic Procédé consiste nella realizzazione con materiali propri dell'impresa di copie di documenti, di fascicoli e di planimetrie su richiesta di una clientela composta, in particolare, da studi d'architetti, uffici studi, musei, editori, affissori urbani e ministeri. I clienti della Graphic Procédé restano proprietari dei documenti originali di cui chiedono la riproduzione. Le tirature effettuate variano da una a diverse centinaia di copie.

9 La Graphic Procédé, ritenendo che le operazioni da essa effettuate costituiscano prestazioni di servizi, nel corso del periodo intercorrente tra il 1° gennaio 1991 e il 31 dicembre 1993, ha dichiarato e versato l'IVA al momento dell'incasso delle fatture.

10 L'amministrazione finanziaria, ritenendo che le operazioni realizzate dalla Graphic Procédé costituissero cessioni di beni, ha accertato a carico di tale società, con avviso di rettifica notificato il 27 settembre 1994, una maggiore imposta a titolo d'IVA per un importo di FRF 582 503 (cioè circa EUR 88 802), corrispondenti all'IVA fatturata ma non ancora versata al Tesoro alla data del 31 dicembre 1993, oltre ad interessi moratori per un importo di FRF 39 319 (cioè circa EUR 5 994).

11 Poiché le domande di annullamento di detti avvisi di accertamento di maggiore imposta e interessi moratori sono state respinte con sentenza del Tribunal administratif de Paris (Tribunale amministrativo di Parigi) 3 aprile 2003 e, successivamente, con sentenza della Cour administrative d'appel de Paris (Corte amministrativa d'appello di Parigi) 15 giugno 2006, la Graphic Procédé ha proposto avverso quest'ultima ricorso per cassazione dinanzi al Conseil d'État (Consiglio di Stato).

12 Il Conseil d'État, ritenendo che la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente richieda l'interpretazione delle disposizioni della sesta direttiva, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Quali siano i criteri da attuare per determinare se la reprografia sia una cessione di beni o una prestazione di servizi».

Sulla questione pregiudiziale

13 Con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio intende conoscere i criteri che consentono di stabilire se, ai fini della riscossione dell'IVA, un'attività di reprografia come quella di cui trattasi nella causa principale debba essere considerata cessione di beni ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, o prestazione di servizi ai sensi del successivo art. 6, n. 1.

14 Occorre anzitutto ricordare che la sesta direttiva stabilisce un sistema comune dell'IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili (v. sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 48).

15 La sesta direttiva attribuisce, al riguardo, un'amplissima sfera di applicazione all'IVA, elencando, all'art. 2, relativo alle operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisca in quanto tale (v. citata sentenza Halifax, punto 49).

16 Per quanto riguarda la nozione di «cessione di beni», l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva dispone che si considera come tale il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Al riguardo, la giurisprudenza della Corte precisa che detta nozione comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizzi l'altra a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse la proprietaria (v. citata sentenza Halifax, punto 51).

17 Per quanto riguarda la nozione di «prestazione di servizi», l'art. 6, n. 1, della sesta direttiva vi fa rientrare ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi del precedente art. 5.

18 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la detta prestazione unica debba essere qualificata come cessione di beni o come prestazione di servizi (v., in tal senso, sentenze 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Racc. pag. I-2395, punti 12-14; 27 ottobre 2005, causa C-41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, Racc. pag. I-9433, punto 19, nonché 29 marzo 2007, causa C-111/05, Aktiebolaget NN, Racc. pag. I-2697, punto 17).

19 Come la Corte ha inoltre dichiarato, tenuto conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2 della sesta direttiva deriva che ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente,

una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (citate sentenze Levob Verzekeringen e OV Bank, punti 20 e 22, nonché Aktiebolaget NN, punti 22 e 23).

20 Nella fattispecie occorre accertare se, alla luce degli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi nella causa principale, chi svolga un'attività di reprografia fornisca al cliente, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione (v., in tal senso, citate sentenze Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 20, nonché Aktiebolaget, punto 20).

21 Orbene, come precisato nell'ordinanza di rinvio, l'oggetto economico dell'attività di reprografia di cui trattasi nella causa principale consiste nella riproduzione di un documento originale fornito dal cliente in un numero di esemplari più o meno elevato.

22 In particolare, come risulta dagli atti, tale attività di reprografia non si limita alla riproduzione pura e semplice dei documenti originali, ma è accompagnata anche dalla scelta e dalla programmazione delle fotocopiatrici, nonché da lavori di assemblaggio, di rilegatura dei documenti e di riordino delle copie.

23 Da tali constatazioni emerge, quindi, che tutti gli elementi che compongono l'operazione di cui trattasi nella causa principale risultano necessari ai fini dell'attività di reprografia e strettamente collegati tra loro.

24 Per stabilire se un'unica operazione composita, come quella oggetto della causa principale, debba essere qualificata come cessione di beni o prestazione di servizi, occorre individuarne gli elementi predominanti (v., in particolare, citate sentenze Faaborg-Gelting Linien, punti 12 e 14; Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 27, nonché Aktiebolaget NN, punto 27). Al riguardo, emerge dalla giurisprudenza che una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (v. sentenza Aktiebolaget NN, cit., punto 28).

25 Orbene, nelle circostanze di cui alla causa principale non si può contestare che il fine a sé stante dell'attività del reprografo risieda nella messa a disposizione della sua clientela delle copie dell'originale da essa anteriormente fornite, mentre le operazioni di assemblaggio e di riordino preventivo rispetto alla consegna delle copie costituiscono soltanto un mezzo di cui il reprografo può avvalersi affinché la clientela possa fruire della sua prestazione nelle migliori condizioni. Detta attività dà luogo, dunque, ad un'unica prestazione economica indissociabile, la cui suddivisione risulterebbe artificiosa.

26 Ciò considerato, occorre ricordare che un'attività, per essere qualificata come cessione di beni, deve rispondere ai criteri fissati all'art. 5, n. 1, della sesta direttiva, quali esposti supra al punto 16.

27 Da una parte, quindi, tale attività deve avere ad oggetto un bene materiale. Nella causa principale, l'attività di reprografia sembra avere esattamente per oggetto la produzione di copie su un supporto come la carta.

28 Dall'altra, secondo la medesima disposizione della sesta direttiva, il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario deve essere la conseguenza della sua cessione.

29 Nella causa principale la consegna delle copie da parte del reprografo al cliente che le ha ordinate corrisponde al trasferimento del potere di disporne come proprietario, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva. Detto trasferimento riguarda, per l'esattezza, i supporti, nella fattispecie, i fogli di carta su cui la riproduzione è stata effettuata, supporti di cui dispone il reprografo prima che la consegna al cliente venga effettuata. Infatti, dato che il cliente del reprografo non è stato mai privo del potere di disporre del contenuto immateriale delle copie che risulta dall'originale che egli stesso fornisce, l'operazione conclusa con il reprografo riguarda esclusivamente i supporti che consentono la consegna delle copie. Di fatto, il prezzo fatturato dal reprografo per le copie realizzate è determinato tenendo conto non del valore intellettuale connesso all'originale, bensì delle caratteristiche tecniche delle copie da realizzare nonché del numero di esemplari ordinati.

30 Risulta, pertanto, che nelle circostanze della causa principale l'attività di reprografia, come descritta dall'ordinanza di rinvio, corrisponda alle caratteristiche di una cessione di beni ai sensi dell'art. 5, n. 1, della sesta direttiva.

31 Occorre, tuttavia, sottolineare che, come emerge dal punto 18 supra, la qualificazione quale cessione di beni o prestazione di servizi di un'attività di reprografia come quella di cui trattasi nella causa principale deve tenere conto di tutte le circostanze in cui tale

attività viene esercitata. In particolare, l'attività del reprografo può non limitarsi alla semplice riproduzione di un originale, ma accompagnarsi a diverse prestazioni di servizi complementari come la consulenza e l'adattamento, la modifica e l'alterazione dell'originale in funzione dei desideri del cliente, ai fini della produzione di copie che differiscono più o meno sensibilmente dal documento originale da esso inizialmente fornito.

32 In tali circostanze, e alla luce dell'unicità della complessa operazione di reprografia come ricordata supra al punto 25, spetta al giudice del rinvio verificare se tali prestazioni, in funzione dell'importanza che rivestono per il cliente, dell'ampiezza del trattamento del documento originale fornito dal cliente, del tempo che l'esecuzione delle prestazioni richiede e della parte del costo totale che esse rappresentano, siano idonee ad essere considerate operazioni che, lungi dall'essere minori o accessorie, rivestano un carattere predominante rispetto alla cessione dei documenti riprodotti, in modo da costituire, al di là di tale semplice riproduzione, un fine a sé stante per il destinatario delle prestazioni.

33 Occorre, conseguentemente, risolvere la questione proposta dichiarando che l'art. 5, n. 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'attività di reprografia risponde alle caratteristiche di una cessione di beni laddove si limiti ad una semplice operazione di riproduzione di documenti su supporti, mentre il potere di disporre di questi ultimi viene trasferito dal reprografo al cliente che ha ordinato le copie dell'originale. Siffatta attività deve invece essere qualificata come «prestazione di servizi» ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, quando risulta che essa si accompagna a prestazioni di servizi complementari idonee, alla luce dell'importanza che rivestono per il destinatario, del tempo che la loro esecuzione richiede, del trattamento di cui i documenti originali necessitano e della parte del costo totale che tali

prestazioni di servizi rappresentano, a rivestire carattere predominante rispetto all'operazione di cessione dei beni, in modo tale da costituire un fine a sé stante per il loro destinatario.

Sulle spese

34 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 (Prima Sezione) dichiara:

L'art. 5, n. 1, 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, deve essere interpretato nel senso che l'attività di reprografia risponde alle caratteristiche di una cessione di beni laddove si limiti ad una semplice operazione di riproduzione di documenti su supporti, mentre il potere di disporre di questi ultimi viene trasferito dal reprografo al cliente che ha ordinato le copie dell'originale. Siffatta attività deve invece essere qualificata come «prestazione di servizi» ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva 77/388, quando risulta che essa si accompagna a prestazioni di servizi complementari idonee, alla luce dell'importanza che rivestono per il destinatario, del tempo che la

loro esecuzione richiede, del trattamento di cui i documenti originali necessitano e della parte del costo totale che tali prestazioni di servizi rappresentano, a rivestire carattere predominante rispetto all'operazione di cessione dei beni, in modo tale da costituire un fine a sé stante per il loro destinatario.

Firme