Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

8 dicembre 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Cooperazione integrata — Concessione di un finanziamento e cessione di attivi circolanti necessari alla produzione agricola — Prestazione unica e complessa — Prestazioni distinte e indipendenti — Prestazione accessoria e prestazione principale»

Nella causa C-208/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Kúria (Corte suprema, Ungheria), con decisione del 26 marzo 2015, pervenuta in cancelleria il 5 maggio 2015, nel procedimento

Stock '94 Szolgáltató Zrt.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça (relatore), presidente di sezione, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: I. Illéssy, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 7 luglio 2016,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Stock '94 Szolgáltató Zrt., da Z. Várszegi e A. Kis, ügyvédek,

— per il governo ungherese, da M.Z. Fehér, G. Koós e M. Bóra, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da L. Havas, R. Lyal e C. Soulay, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* * Lingua processuale: l'ungherese.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 2, dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), dell'articolo 14, paragrafo 1, dell'articolo 24, paragrafo 1, dell'articolo 73, dell'articolo 78, lettera b), e dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera b), 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 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra la Stock '94 Szolgáltato Zrt. e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (direzione generale delle dogane e delle finanze della regione del Transdanubio meridionale, dipendente dall'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria; in prosieguo: la «direzione generale»), relativamente al regime d'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabile a un'operazione detta di «cooperazione integrata».

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva IVA dispone:

«Il principio del sistema comune d'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 In applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della menzionata direttiva, sono soggette all'IVA, rispettivamente, «le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale» e «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

5 L'articolo 14, paragrafo 1, definisce cessione di bene «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

6 Ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della medesima direttiva:

«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

7 L'articolo 73 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«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».

8 L'articolo 78, lettera b), di tale direttiva prevede:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

(…)

b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione (…)».

9 L'articolo 135, paragrafo 1, lettera b), della citata direttiva così stabilisce:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(…)

b) la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi»

Diritto ungherese

10 In forza dell'articolo 2, lettera a), dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007 relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), sono soggette alle imposte previste dalla stessa «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

11 In proposito, l'articolo 9, paragrafo 1, della legge sull'IVA definisce la cessione di beni come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, o qualsiasi altra operazione che produca tale effetto giuridico relativamente all'acquisto di un bene materiale». Dall'articolo 13, paragrafo 1, della legge in parola risulta che con prestazione di servizi s'intende «qualsiasi operazione che non rappresenti una cessione di beni ai sensi della presente legge».

12 L'articolo 65 della legge sull'IVA dispone quanto segue:

«Salvo se diversamente previsto nella presente legge, nel caso di cessione di beni o prestazione di servizi la base imponibile è costituita dal corrispettivo in denaro versato o da versare all'avente diritto da parte dell'acquirente del bene, del destinatario del servizio o di un terzo, compresa qualunque sovvenzione, a prescindere dalla sua forma, direttamente connessa al prezzo della cessione o della prestazione».

13 L'articolo 70, paragrafo 1, lettera b), della legge di cui trattasi prevede che, nel caso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, la base imponibile comprende «le spese accessorie che il soggetto che cede il bene o presta il servizio addebita all'acquirente del bene o al destinatario del servizio e, in particolare, le spese e i costi di commissione o di altro tipo di intermediazione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione».

14 Secondo l'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), della legge sull'IVA sono esenti dall'IVA «la concessione e la negoziazione di crediti, prestiti e altre prestazioni costitutive di un rapporto giuridico di tale tipo, nonché la gestione degli stessi quando sia effettuata dal soggetto concedente».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 La Stock '94 è una società commerciale stabilita in Ungheria. Essa opera in qualità di «integratore» nell'ambito di un'istituzione propria del sistema agricolo ungherese, detta di «cooperazione integrata». Tale istituzione è disciplinata dal principio secondo cui l'integratore conclude un contratto con un agricoltore, vale a dire l'«integrato», tramite il quale gli concede un prestito che quest'ultimo utilizza per acquistare, dall'integratore, mezzi necessari alla sua attività di produttore, come le sementi, denominati «attivi circolanti». L'integrato vende in seguito la sua produzione vuoi all'integratore, vuoi sul mercato, tramite quest'ultimo.

16 Nel caso di specie, la Stock '94 ha concluso con diversi produttori agricoli contratti di integrazione in forza dei quali, da un lato, essa s'impegnava a sostenere, in particolare sotto il profilo tecnologico, la produzione degli agricoltori, così come a finanziare l'acquisto degli attivi circolanti necessari a tal fine. D'altro lato, detti agricoltori si impegnavano a coltivare i prodotti interessati su determinate superfici e ad utilizzare i prestiti accordati dall'integratore unicamente per acquistare attivi circolanti da quest'ultimo.

17 La Stock '94 ha fatturato la vendita degli attivi circolanti agli agricoltori applicando alle cessioni un'aliquota IVA del 25%. Detta società, per contro, ha esentato dall'IVA gli interessi, fatturati su base trimestrale, percepiti relativamente ai prestiti accordati agli agricoltori per l'acquisto degli attivi circolanti. Nel giugno 2011 l'importo degli interessi percepiti in forza dei contratti di finanziamento degli attivi circolanti era pari a 149 846 000 fiorini ungheresi (HUF) (approssimativamente EUR 483 500).

18 In occasione di una verifica fiscale delle dichiarazioni IVA su tale periodo, effettuata a posteriori dall'autorità tributaria ungherese di primo grado, quest'ultima ha constatato la sussistenza, in relazione agli interessi percepiti sui prestiti, di una differenza dell'IVA rispetto a quella dovuta per un importo pari a HUF 37 462 000 (approssimativamente EUR 121 000). Conseguentemente, essa ha ingiunto alla Stock '94 di versare l'importo in parola, maggiorato degli interessi di mora, infliggendole altresì una sanzione tributaria.

19 La direzione generale ha confermato nel merito la decisione dell'autorità di primo grado, osservando che i prestiti destinati all'acquisto degli attivi circolanti erano elementi intrinseci del servizio di cooperazione integrata fornito dalla Stock '94. Essa ha di conseguenza ritenuto che la medesima aliquota IVA dovesse essere applicata tanto alle cessioni degli attivi circolanti quanto ai prestiti. Ha tuttavia ha ridotto l'importo della somma da versare a HUF 17 588 000 (approssimativamente EUR 56 500).

20 Il giudice di primo grado ha confermato la posizione della direzione generale. A tale riguardo esso ha constatato che i prestiti che sono stati accordati potevano essere utilizzati esclusivamente per l'acquisto di attivi circolanti presso la Stock '94, cosicché i crediti e le cessioni degli attivi circolanti di cui beneficiavano gli agricoltori costituivano due elementi intrinseci del servizio complesso di cooperazione integrata fornito dalla società in parola. Il menzionato giudice ha giudicato, inoltre, che siffatte prestazioni avevano la medesima finalità e che gli interessi dei crediti utilizzati per l'acquisto degli attivi circolanti costituivano mere spese accessorie della cessione degli attivi di cui trattasi, dato che quest'ultima era la prestazione principale nel quadro dell'operazione complessa in discussione. Conseguentemente, al corrispettivo fatturato a titolo della prestazione accessoria si doveva applicare il regime fiscale della cessione degli attivi circolanti.

21 Adita dalla Stock '94 di un ricorso per cassazione proposto avverso la sentenza pronunciata in primo grado, la Kúria (Corte suprema, Ungheria) chiede se essa debba considerare, per quanto riguarda l'IVA, la cessione degli attivi circolanti e la concessione di un prestito come due operazioni distinte e

indipendenti l'una dall'altra oppure come un'unica operazione. Nell'ipotesi in cui le due prestazioni in parola dovessero essere considerate come un'unica operazione, il giudice del rinvio si chiede in quali condizioni la cooperazione integrata costituisca un'eccezione al principio della generalità dell'IVA.

22 È in tale contesto che la Kúria (Corte Suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 1, paragrafo 2, 2, paragrafo 1, lettere a) e c), 14, paragrafo 1, 24, paragrafo 1, 73, 78, lettera b), e 135, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che la cessione di beni e la concessione di un prestito effettuate in base ad un contratto stipulato fra l'integratore e l'integrato costituiscono operazioni indipendenti ("distinct and independent") ai fini dell'IVA, oppure nel senso che viene posta in essere un'operazione unica ("single") la cui base imponibile comprende, oltre al corrispettivo per i beni ceduti, gli interessi del prestito concesso.

2) Ove l'ultima interpretazione sia conforme alla direttiva IVA, se la suddetta direttiva possa essere interpretata, in relazione all'operazione unica (single) comprendente la cessione di beni soggetta ad IVA e la prestazione di servizi esente da IVA, nel senso che l'operazione costituisce una deroga al principio della generalità dell'IVA. In caso di risposta affermativa, quali criteri debbano ricorrere.

3) Se sulla risposta alle questioni precedenti, e, in caso affermativo, in che misura, influisca la circostanza che l'integratore, in base al contratto, e su richiesta di questi, possa effettuare nuove prestazioni di servizi a favore dell'integrato e/o possa acquistare i beni agricoli prodotti dall'integrato».

Sulle questioni pregiudiziali

23 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che la concessione di un prestito destinato all'acquisto di beni agricoli e la cessione di tali beni, nel contesto di un'operazione di cooperazione agricola integrata, debbano essere considerati come operazioni distinte e indipendenti, ai sensi della citata direttiva, tenuto conto parimenti della facoltà di cui dispone l'integratore di fornire servizi aggiuntivi e di acquistare la produzione agricola degli integrati.

24 Se le due prestazioni dovessero essere considerate come un'unica operazione complessa, il giudice del rinvio chiede, quindi, quali siano i criteri che consentono di stabilire se l'operazione di cooperazione integrata possa essere considerata come un'eccezione al principio della generalità dell'IVA.

25 Orbene, come fatto valere dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, si deve interpretare quest'ultima questione come diretta a stabilire quale prestazione, del prestito o della cessione di beni, determini il regime applicabile all'operazione di cooperazione integrata. Dal momento che, infatti, alle prestazioni accessorie si applica la stessa disciplina della principale in materia di IVA (sentenza del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 24), nell'ipotesi in cui la concessione di un prestito costituisse la prestazione principale, l'intera operazione dovrebbe essere esentata dall'IVA in applicazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA.

26 Al riguardo, occorre ricordare che, ai fini dell'IVA, ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente, come risulta dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA (sentenza del 16 aprile 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

27 Tuttavia, in taluni casi, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, separatamente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Si tratta di un'unica

operazione, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso. Ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale, mentre la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione dev'essere considerata accessoria e non principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza del 16 aprile 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

28 Al fine di stabilire se le prestazioni fornite costituiscano più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi (sentenze del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 32, e del 16 aprile 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punto 32).

29 Al riguardo va rilevato, da un lato, che, per determinare se un'operazione che comporta una pluralità di operazioni costituisca un'unica operazione ai fini dell'IVA, la Corte tiene conto dell'obiettivo economico di tale operazione (v., in tal senso, sentenze del 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punto 39; del 28 ottobre 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punto 23, e del 27 settembre 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punto 23). Nella sua analisi la Corte tiene parimenti conto dell'interesse dei destinatari delle prestazioni (v., in tal senso, sentenza del 16 aprile 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punto 35).

30 D'altro lato, è importante rammentare che, nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'articolo 267 TFUE, spetta agli organi giurisdizionali nazionali stabilire se in uno specifico caso il soggetto passivo fornisca una prestazione unica ed effettuare a questo proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti. Incombe nondimeno alla Corte fornire a tali organi giurisdizionali tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano essere utili per dirimere la controversia di cui sono investiti (sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

31 Nella fattispecie, in primo luogo, dalla decisione di rinvio risulta che l'operazione di cooperazione integrata in discussione nel procedimento principale è disciplinata dal principio secondo cui l'integratore concede un prestito ad un integrato, che quest'ultimo può utilizzare soltanto per acquistare attivi circolanti dall'integratore.

32 In tale contesto, la concessione di siffatti prestiti non costituisce una prestazione che abbia un interesse autonomo dal punto di vista degli integrati (v., in tal senso, sentenza del 2 dicembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punto 27), in quanto dette risorse finanziarie non possono essere utilizzate liberamente.

33 In secondo luogo, come ammesso dalla Stock '94 medesima nelle sue osservazioni, considerato che non dispone di un'autorizzazione per agire in quanto ente creditizio, essa non poteva concedere prestiti agli integrati senza che detti prestiti fossero destinati all'acquisto dei suoi attivi circolanti.

34 In terzo luogo, dalla decisione di rinvio risulta che la cessione degli attivi circolanti e il prestito perseguono il medesimo obiettivo economico, ossia, in sostanza, la realizzazione di un sostegno sotto il profilo finanziario e logistico agli agricoltori, che consenta loro di svolgere un'attività di produzione agricola. In proposito è importante ricordare che, secondo le condizioni generali che disciplinano la cooperazione integrata in discussione nel procedimento principale, quali sinteticamente riportate nella decisione di rinvio, la Stock '94 si è impegnata a sostenere l'attività di produzione degli integrati e a finanziare gli acquisti degli attivi circolanti a tal fine necessari.

35 In tale contesto, la cessione di detti attivi circolanti costituisce, per gli integrati, la prestazione principale derivante dalla cooperazione integrata, in quanto gli agricoltori saranno in grado di proseguire la loro attività agricola grazie agli attivi in parola. Ottenere un prestito per l'acquisizione di tali attivi, quindi, per gli agricoltori di cui trattasi, costituisce non già un fine in sé, bensì unicamente un mezzo che consente loro di acquisire gli attivi circolanti necessari alla loro produzione agricola.

36 Spetta al giudice del rinvio verificare se l'operazione di cooperazione integrata in discussione nel procedimento principale presenti effettivamente l'obiettivo economico di cui al punto 34 della presente sentenza, e altresì stabilire se la cessione degli attivi circolanti sia dotata di una tale importanza fondamentale per gli integrati.

37 Se questa fosse l'ipotesi che ricorre, è necessario considerare che la cessione degli attivi circolanti e la concessione di un prestito destinato all'acquisto di tali attivi costituiscono un'unica operazione complessa ai fini dell'IVA, giacché la prestazione principale è la cessione degli attivi in parola.

38 Infine, in quarto luogo, tenuto conto di quanto esposto ai punti da 31 a 37 della presente sentenza, la circostanza che la Stock '94 possa, in modo facoltativo, offrire servizi supplementari agli integrati e altresì acquistare la loro produzione agricola non incide sulla soluzione illustrata al punto 37 della presente sentenza.

39 Alla luce del complesso delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni pregiudiziali dichiarando che la direttiva IVA dev'essere interpretata nel senso che:

— un'operazione di cooperazione agricola integrata che prevede che un operatore economico ceda dei beni a un agricoltore e gli conceda un prestito destinato all'acquisto di tali beni, costituisce un'unica operazione ai fini della menzionata direttiva, nella quale la cessione di beni costituisce la prestazione principale. La base imponibile di siffatta unica operazione è costituita tanto dal prezzo dei beni in parola quanto dagli interessi pagati sui prestiti concessi agli agricoltori;

— la circostanza che un integratore possa fornire agli agricoltori servizi supplementari o possa acquistare la loro produzione agricola non incide sulla qualificazione dell'operazione in discussione come unica operazione ai fini della direttiva IVA.

Sulle spese

40 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 (Quinta Sezione) dichiara:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretata nel senso che:

— **un'operazione di cooperazione agricola integrata che prevede che un operatore economico ceda dei beni a un agricoltore e gli conceda un prestito destinato all'acquisto di tali beni, costituisce un'unica operazione ai fini della menzionata direttiva, nella quale la cessione di beni costituisce la prestazione principale. La base imponibile di siffatta unica operazione è costituita tanto dal prezzo dei beni in parola quanto dagli interessi pagati sui prestiti concessi agli agricoltori;**

— **la circostanza che un integratore possa fornire agli agricoltori servizi supplementari o possa acquistare la loro produzione agricola non incide sulla qualificazione dell'operazione in discussione come unica operazione ai fini della direttiva 2006/112.**

Firme