Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

30 aprile 2015*

«Rinvio pregiudiziale — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 52, lettera c), e 55 — Determinazione del luogo di una prestazione di servizi — Destinatario del servizio identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in diversi Stati membri — Spedizione o trasporto fuori dallo Stato membro in cui la prestazione è stata materialmente eseguita»

Nella causa C-97/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungheria), con decisione del 17 febbraio 2014, pervenuta in cancelleria il 3 marzo 2014, nel procedimento

SMK kft

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da A. Ó Caoimh, presidente di sezione, C. Toader e E. Jarašiūnas (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

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

— per il governo ellenico, da K. Paraskevopoulou e I. Kotsoni, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da V. Bottka e L. Lozano Palacios, 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 degli articoli 52, lettera c), e 55 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 che oppone la SMK kft, società stabilita in Ungheria, alla Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (direzione regionale delle imposte della regione di Dél-alföldi appartenente all'amministrazione nazionale delle imposte e dogane; in prosieguo: la «Főigazgatóság») e al Nemzeti Adó- és Vámhivatal (amministrazione nazionale delle imposte e dogane; in prosieguo: il «NAV») in merito ad una decisione che assoggetta la SMK kft al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per gli anni dal 2007 al 2009 e per il periodo compreso tra il gennaio e il marzo del 2010.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Benché una parte del procedimento principale verta sul periodo compreso fra il gennaio e il marzo del 2010 che ricade nell'ambito di applicazione della direttiva IVA, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU L 44, pag. 11), dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che il giudice del rinvio si interroga unicamente sull'interpretazione degli articoli 52, lettera c), e 55 della direttiva IVA nella sua versione in vigore fino al 1º gennaio 2010, vale a dire nella sua versione anteriore alle modifiche apportate con la direttiva 2008/8.

4 Ai termini dell'articolo 52 della direttiva IVA, contenuto nel Capo V, della medesima, concernente il luogo delle operazioni imponibili:

«Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi è quello in cui la prestazione è materialmente eseguita:

(...)

c) perizie e lavori relativi a beni mobili materiali».

5 L'articolo 55 di tale direttiva così recita:

«In deroga all'articolo 52, lettera c), il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto perizie o lavori relativi a beni mobili materiali, fornite a destinatari identificati ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello nel cui territorio tali prestazioni sono materialmente eseguite, si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito al destinatario il numero di identificazione IVA con il quale gli è stato reso il servizio.

La deroga di cui al primo comma si applica soltanto quando i beni sono spediti o trasportati fuori dallo Stato membro in cui la prestazione è stata materialmente eseguita».

Diritto ungherese

6 La legge LXXIV del 1992 relativa all'imposta sul valore aggiunto (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), nella versione vigente nel 2007 (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevedeva al suo articolo 15, paragrafo 4:

«Si considera come luogo di esecuzione il luogo in cui è materialmente realizzata la prestazione del servizio [seguente]:

(...)

c) (operazioni) di montaggio, riparazione, manutenzione, rinnovamento, trasformazione o finitura dei beni (ad eccezione dei beni immobili).

(...)».

7 Ai sensi dell'articolo 15/A, paragrafi da 12 a 14, di detta legge:

«12. Qualora il destinatario dei servizi individuati all'articolo 15, paragrafo 4, lettere c) e d), sia un soggetto passivo registrato in uno Stato membro diverso da quello corrispondente al luogo di esecuzione materiale della prestazione dei servizi, si considera luogo di esecuzione il territorio dello Stato membro nel quale il destinatario dei servizi è registrato come soggetto passivo.

13. Il paragrafo 12 non si applica quando i beni non sono trasportati fuori dallo Stato membro in cui il servizio è stato materialmente reso.

14. Quando il luogo dell'esecuzione è determinato dal territorio dello Stato membro nel quale è registrata come soggetto passivo la persona o l'organizzazione che riceve in nome proprio i servizi cui si riferisce il presente articolo e quando la persona o l'organizzazione destinataria è al contempo registrata come soggetto passivo in un altro Stato membro, si considera come luogo di esecuzione lo Stato membro nel quale l'autorità tributaria le ha attribuito il numero di identificazione fiscale utilizzato per ricevere il servizio al quale si riferisce il presente articolo. Il soggetto passivo è tenuto a ricevere il suddetto servizio con il numero di identificazione fiscale rilasciato dallo Stato membro nel quale svolge l'attività che dà luogo al suo assoggettamento all'imposta e per la quale gli è stato reso il servizio cui si riferisce il presente articolo».

8 La legge CXXVII del 2007 relativa all'imposta sul valore aggiunto, in vigore a partire dal 1º gennaio 2008 (in prosieguo: la «nuova legge in materia di IVA»), dispone, al suo articolo 42, paragrafo 1:

«In caso di prestazione dei seguenti servizi, il luogo di esecuzione è il luogo in cui il servizio è materialmente reso:

(...)

d) lavori relativi ai beni (ad esclusione dei beni immobili)».

9 Ai sensi dell'articolo 45, paragrafi 1 e 2, della nuova legge in materia di IVA:

«1. In deroga all'articolo 42, quando il destinatario dei servizi cui si riferisce l'articolo 42, paragrafo 1, lettere c) e d), è un soggetto passivo registrato in uno Stato membro della Comunità diverso da quello in cui i suddetti servizi sono materialmente resi, il luogo di esecuzione della prestazione è lo Stato membro della Comunità nel quale il destinatario è registrato come soggetto passivo.

2. Il paragrafo 1 si applica quando i beni oggetto dei servizi cui si riferisce l'articolo 42, paragrafo 1, lettere c) e d), sono spediti o trasportati fuori dallo Stato membro della Comunità in cui detti servizi sono stati materialmente resi».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 Come emerge dalla decisione di rinvio, la SMK kft, membro del gruppo di società SMK, è soggetta all'IVA in Ungheria e dispone a tal fine di un numero di identificazione IVA in detto Stato. Tale gruppo di società comprende anche la SMK UK Ltd, che è una società stabilità nel Regno Unito e che, sino al 30 luglio 2007, era registrata come soggetto passivo sia nel Regno Unito sia in Ungheria e disponeva dei numeri di identificazione IVA britannico e ungherese. La SMK Europe NV (in prosieguo: la «SMK Europe»), società stabilità in Belgio e iscritta in Ungheria presso il registro dell'IVA, è parimenti un membro di detto gruppo ed è incaricata della commercializzazione dei prodotti del gruppo in Europa.

11 A partire dal marzo del 2002, la SMK kft ha prestato servizi di subappalto su ordine e per conto della SMK UK Ltd, in Ungheria. Quest'ultima società ha acquistato le materie prime e gli elementi necessari per la fabbricazione dei beni finiti, ovvero telecomandi che facevano parte di apparecchiature elettroniche. I macchinari, gli impianti e gli strumenti erano di proprietà della SMK UK Ltd. La SMK kft non aveva riserve proprie di materie prime o di beni finiti e ha esclusivamente realizzato operazioni di assemblaggio di detti telecomandi.

12 Dopo l'assemblaggio i beni finiti sono rimasti nei locali della SMK kft, mentre il destinatario delle prestazioni di servizi, la SMK UK Ltd, li ha venduti alla SMK Europe, che li ha poi rivenduti ad acquirenti stabiliti in un altro Stato membro o in un paese terzo. La SMK kft è stata incaricata dalla SMK UK Ltd di fornire detti beni a tali acquirenti. Le fatture redatte in occasione di tali vendite, che costituivano documenti di trasporto, sono state predisposte dalla SMK UK Ltd a nome dell'acquirente dei beni finiti, vale a dire la SMK Europe, ma questi ultimi venivano spediti direttamente agli acquirenti finali, situati all'interno dell'Unione europea o in un paese terzo, a cui la SMK Europe aveva rivenduto detti beni. In ciascun caso, i beni finiti hanno lasciato il territorio ungherese e non sono mai giunti nel Regno Unito.

13 La SMK kft ha fatturato la fabbricazione dei beni finiti, come corrispettivo dei servizi resi, alla SMK UK Ltd, in esenzione dall'imposta con l'indicazione «fuori dall'ambito di applicazione territoriale dell'imposta sul valore aggiunto (IVA)». Sulla fattura, essa ha menzionato il numero di identificazione IVA britannico della SMK UK Ltd.

14 Il servizio ispettivo dei soggetti passivi della direzione del dipartimento di Békés, appartenente all'amministrazione nazionale tributaria e doganale (in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado») ha effettuato un accertamento sulle dichiarazioni relative all'IVA rese dalla SMK kft, concernenti gli esercizi compresi fra il 1º gennaio e il 31 dicembre 2007.

15 In esito a tale accertamento, l'autorità tributaria di primo grado ha considerato che il luogo delle prestazioni di servizi di subappalto di cui trattasi fosse il luogo di esecuzione materiale di tali prestazioni, vale a dire l'Ungheria. Più precisamente, essa ha ritenuto che la SMK kft non avesse dimostrato che i beni finiti erano stati spediti fuori dall'Ungheria e che non era pertanto possibile considerare il Regno Unito come il luogo delle prestazioni di servizi. Di conseguenza, tale autorità tributaria ha constatato l'esistenza di un debito fiscale di un importo di 27 712 000 fiorini ungheresi (HUF) e ne ha richiesto il pagamento alla SMK kft.

16 La SMK kft ha contestato la decisione dell'autorità tributaria di primo grado dinanzi alla Főigazgatóság, facendo valere che le condizioni poste dall'articolo 15/A, paragrafi 12 e 13, della legge sull'IVA erano soddisfatte, per cui i servizi di subappalto di cui trattasi nella causa principale potevano essere

fatturati in esenzione da IVA in quanto operazioni giuridiche realizzate fuori dall'ambito di applicazione territoriale di tale legge. Essa ha sostenuto che non esisteva un obbligo di trasportare i beni finiti nello Stato membro del destinatario delle prestazioni di servizi.

17 Con la sua decisione del 10 dicembre 2012, la Főigazgatóság, statuendo come autorità tributaria di secondo grado ha confermato la decisione emessa in primo grado. Essa ha constatato che i beni finiti erano stati venduti dalla SMK UK Ltd alla SMK Europe prima del loro trasporto, mentre erano ancora sul territorio ungherese. Essa ha ritenuto che, in tali condizioni, il trasporto di tali beni fosse la conseguenza della loro vendita e non quella della prestazione di servizi di subappalto.

18 Peraltro, l'autorità tributaria di primo grado ha effettuato un accertamento vertente sulle dichiarazioni relative all'IVA e all'imposta sulle società per gli esercizi 2008 e 2009, nonché per il periodo compreso fra il gennaio e il marzo del 2010. Durante tale periodo, la SMK kft ha anche effettuato, per conto della SMK UK Ltd, prestazioni di servizi di subappalto per le quali non ha fatturato l'IVA.

19 A seguito di un riesame di tale accertamento, il direttore generale della Főigazgatóság ha constatato, a carico della SMK kft, un debito fiscale pari a HUF 107 616 000 e ha inflitto ad essa una sanzione fiscale pari a HUF 21 523 000 nonché una penalità di mora pari a HUF 38 208 000. Esso ha considerato che, in applicazione degli articoli 42, paragrafo 1, lettere da b) a d), e 45 della nuova legge in materia di IVA, il luogo di esecuzione della prestazione di servizi di subappalto che tale società ha effettuato durante il periodo soprammenzionato si situasse in Ungheria.

20 La SMK kft ha contestato la decisione dell'autorità tributaria di primo grado dinanzi al NAV, il quale, con decisione dell'8 gennaio 2013, ha mantenuto detta decisione considerando che il luogo di esecuzione delle prestazioni di servizi di subappalto si trovasse in Ungheria.

21 La SMK kft ha proposto un ricorso amministrativo avverso la decisione della Főigazgatóság del 10 dicembre 2012 e la decisione del NAV dell'8 gennaio 2013 dinanzi al giudice del rinvio. Per quanto riguarda, in primo luogo, la decisione della Főigazgatóság, la SMK kft fa segnatamente valere che, ai fini della determinazione del luogo di esecuzione della prestazione di servizi aventi ad oggetto lavori relativi a beni, l'articolo 55 della direttiva IVA non richiede che tali beni siano forniti nello Stato membro del destinatario delle prestazioni di servizi. A suo avviso, è sufficiente che siano stati trasportati o spediti fuori dallo Stato membro o che la loro fabbricazione sia terminata.

22 La SMK kft sottolinea che, al termine della prestazione di servizi da essa effettuata, i beni finiti, che sono stati venduti ad acquirenti situati in uno Stato diverso dall'Ungheria hanno, pertanto, lasciato il territorio di quest'ultima. Il fatto che il destinatario delle prestazioni di servizi, ovvero la SMK UK Ltd, sia stato anch'esso iscritto nel registro ungherese dell'IVA nel 2007 non significherebbe che esso ha beneficiato delle prestazioni di servizi con il numero di identificazione IVA ungherese, poiché la sua attività principale era legata ad uno stabilimento situato in un altro Stato membro. La SMK kft ritiene che l'articolo 15/A, paragrafo 14, della legge sull'IVA sia contrario alla direttiva IVA.

23 La Főigazgatóság fa valere che la SMK kft era tenuta a prendere in considerazione le prestazioni di servizi con il numero di identificazione IVA ungherese della SMK UK Ltd, poiché la vendita dei beni finiti derivanti dai lavori realizzati dalla SMK kft aveva avuto luogo in Ungheria. Ne consegue, a suo avviso, che il luogo delle prestazioni di servizi si considerava situato nel territorio di tale Stato membro e che, di conseguenza, tali prestazioni non erano escluse dall'ambito di applicazione territoriale della legge sull'IVA. Il trasporto dei beni finiti non avrebbe alcuna incidenza sul fatto che, una volta eseguita la prestazione di servizi, la SMK kft era debitrice dell'IVA.

24 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la decisione del NAV dell'8 gennaio 2013, la SMK kft considera che l'obbligo di versare l'IVA non può essere dedotto dalla direttiva IVA, salvo adottare un'interpretazione contraria a quest'ultima. Secondo la medesima, spetta al destinatario delle prestazioni di servizi decidere chi sopporta l'obbligo fiscale. Infine, il rifiuto di applicare l'esenzione fiscale ai servizi di cui trattasi violerebbe i principi di territorialità e di neutralità dell'IVA.

25 Il NAV fa valere che, per applicare la deroga prevista all'articolo 55 della direttiva IVA, occorre esaminare se il destinatario delle prestazioni di servizi di subappalto disponesse, o dovesse disporre, di un numero di identificazione IVA in Ungheria. Essa sottolinea, a tal proposito, che i beni finiti, che sono stati assemblati dalla SMK kft, non sono stati spediti verso lo Stato membro nel territorio del quale è situata la sede della SMK UK Ltd, ma sono stati venduti mentre erano in Ungheria, di modo tale che detto Stato membro deve essere considerato il luogo di realizzazione della vendita effettuata dalla SMK UK Ltd.

26 Alla luce di tali circostanze il Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunale amministrativo e del lavoro di Gyula) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 55 della direttiva IVA in vigore fino al 1º gennaio 2010 possa essere interpretato nel senso che il suddetto articolo si riferisce unicamente ai soggetti passivi destinatari di una prestazione di servizi che non abbiano o non siano tenuti ad avere un numero di identificazione ai fini dell'IVA nello Stato membro del luogo in cui i servizi sono materialmente resi.

2) Nel caso in cui si risponda affermativamente alla prima questione, se, ai fini della determinazione del luogo di esecuzione dei servizi, sia applicabile esclusivamente l'articolo 52 della direttiva IVA.

3) Nel caso in cui si risponda negativamente alla prima questione, se l'articolo 55 della direttiva IVA in vigore fino al 1º gennaio 2010 debba essere interpretato nel senso che, quando il soggetto passivo destinatario di servizi di subappalto dispone o dovrebbe disporre di un numero di identificazione ai fini dell'IVA in più di uno Stato membro, spetti esclusivamente al suddetto destinatario determinare il numero di identificazione fiscale con il quale ricevere la prestazione di servizi (compreso il caso in cui il soggetto passivo destinatario della prestazione, pur considerandosi stabilito nello Stato membro del luogo di esecuzione materiale dei servizi, disponga anche di un numero di identificazione ai fini dell'IVA in un altro Stato membro).

4) Nel caso in cui si risponda alla terza questione che il potere decisionale del destinatario della prestazione di servizi è illimitato, se l'articolo 55 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che:

— può ritenersi, fino al 31 dicembre 2009, che la prestazione di servizi è stata eseguita con il numero di identificazione ai fini dell'IVA indicato dal destinatario della suddetta prestazione se esso è considerato anche soggetto passivo registrato (stabilito) in un altro Stato membro e i beni siano spediti o trasportati fuori dallo Stato membro in cui la prestazione è stata materialmente eseguita

— influisce sulla determinazione del luogo di esecuzione dei servizi il fatto che il destinatario della prestazione sia un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro che cede i beni finiti spedendoli o trasportandoli fuori dallo Stato membro dove sono stati resi i servizi a un acquirente intermedio, che a sua volta rivende i beni in un terzo Stato membro della Comunità senza che il destinatario dei servizi oggetto del contratto ritrasporti i beni nella sua sede.

5) Nel caso in cui il potere decisionale del destinatario della prestazione di servizi non sia illimitato, se influiscano sull'applicabilità dell'articolo 55 della direttiva IVA in vigore fino al 1º gennaio 2010:

— le circostanze alle quali il destinatario di determinati lavori effettuati su un bene acquisisce e mette a disposizione di chi li realizza le relative materie prime,

— da che Stato membro e con quale numero di identificazione fiscale il soggetto passivo destinatario dei servizi realizza la cessione dei beni finiti risultato dei suddetti lavori,

— il fatto che – come nella fattispecie di cui al procedimento principale – i beni finiti risultato dei suddetti lavori siano oggetto di varie cessioni nel quadro di una serie di operazioni sempre all'interno del paese nel quale sono realizzati i lavori e che il trasporto degli stessi da questo paese all'acquirente finale sia effettuato direttamente».

Sulle questioni pregiudiziali

27 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, nell'ambito della procedura di collaborazione fra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice a quo una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia con cui è adito. In tale prospettiva spetta alla Corte, se del caso, riformulare le questioni ad essa deferite (v. sentenza Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, punto18 e la giurisprudenza ivi citata).

28 A tal proposito, emerge dalla decisione di rinvio che, nel procedimento principale, è in questione la determinazione, ai fini dell'IVA, del luogo delle prestazioni di servizi di subappalto eseguite dalla ricorrente nel procedimento principale in Ungheria, su ordine e per conto della SMK UK Ltd, stabilita nel Regno Unito, proprietaria dei beni a cui si riferiscono tali prestazioni. Emerge anche dagli elementi forniti alla Corte che le prestazioni di servizi di cui trattasi consistevano nell'assemblaggio di telecomandi appartenenti alla SMK UK Ltd da parte della ricorrente nel procedimento principale. Dopo il loro assemblaggio, i beni finiti di cui trattasi rimanevano in Ungheria. La SMK UK Ltd li vendeva poi alla SMK Europe, la quale li rivendeva ad acquirenti stabiliti o in un altro Stato membro, o in un paese terzo. Pertanto, è solo dopo la loro rivendita che tali beni finiti sono stati oggetto di trasporto o di spedizione fuori dall'Ungheria.

29 Occorre sottolineare anche che il giudice del rinvio distingue il periodo durante il quale il destinatario delle prestazioni di servizi era identificato ai fini dell'IVA sia in Ungheria sia nel Regno Unito e il periodo durante il quale non disponeva di un numero di identificazione IVA in Ungheria.

30 Alla luce di quanto precede, le cinque questioni pregiudiziali, che occorre trattare congiuntamente, devono essere considerate incentrate, in sostanza, sulla questione se l'articolo 55 della direttiva IVA, nella sua versione in vigore fino al 1º gennaio 2010, debba essere interpretato nel senso che si applica in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, in cui il destinatario delle prestazioni di servizi era identificato ai fini IVA al contempo nello Stato membro in cui le prestazioni sono state materialmente eseguite e in un altro Stato membro, poi unicamente in tale altro Stato membro, in cui i beni mobili materiali a cui si riferivano tali prestazioni sono stati oggetto di una spedizione o di un trasporto fuori dallo Stato membro in cui tali prestazioni sono state materialmente eseguite non in esito a tali prestazioni, ma in seguito alla vendita successiva di tali beni.

31 La direttiva IVA, che ha sostituito la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativa alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), contiene, nel titolo V, le disposizioni relative al luogo delle imposizioni imponibili. Il capitolo 3, collocato in tale titolo, attiene al luogo delle prestazioni dei servizi e le sezioni 2 e 3 del medesimo

stabiliscono, rispettivamente, le regole generali per la determinazione del luogo di imposizione di tali prestazioni nonché disposizioni particolari relative a prestazioni di servizi specifiche. Al pari dell'articolo 9, paragrafi 2 e 3 della sesta direttiva 77/388, gli articoli da 44 a 59 della direttiva IVA contengono le regole che determinano il luogo di collegamento fiscale (v. sentenza Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 37 e 38).

32 Secondo consolidata giurisprudenza della Corte, l'obiettivo delle disposizioni che stabiliscono il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi consiste nell'evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possano derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata imposizione di introiti (sentenza Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 42 e la giurisprudenza ivi citata).

33 Pertanto, una disposizione del genere dell'articolo 55 della direttiva IVA determina il luogo di collegamento fiscale di una prestazione di servizi e delimita le competenze degli Stati membri. A tal fine, detta disposizione è volta a stabilire una suddivisione razionale delle rispettive sfere di applicazione delle normative nazionali in materia di IVA, determinando in modo uniforme il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi (v., in tal senso, sentenza Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 50 e 51).

34 Occorre ricordare che la regola generale del luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi aventi ad oggetto lavori relativi a beni mobili materiali è stabilita all'articolo 52, lettera c), della direttiva IVA, ai termini del quale il luogo di tali prestazioni di servizi è il luogo in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite.

35 L'articolo 55 della direttiva IVA dispone che, in deroga a detta regola, il luogo delle prestazioni dei servizi soprammenzionate, fornite a destinatari identificati ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello nel cui territorio tali prestazioni sono materialmente eseguite, si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito al destinatario delle prestazioni il numero di identificazione IVA con il quale gli è stato reso il servizio. Tale deroga si applica soltanto quando i beni sono spediti o trasportati fuori dallo Stato membro in cui la prestazione è stata materialmente eseguita.

36 Emerge pertanto dalla formulazione letterale dell'articolo 55 della direttiva IVA che la deroga prevista da quest'ultimo articolo si applica qualora siano soddisfatte due condizioni cumulative. In primo luogo, il destinatario delle prestazioni deve essere «identificato ai fini dell'IVA» in uno Stato membro diverso da quello sul territorio del quale tali prestazioni sono materialmente eseguite e, in secondo luogo, i beni devono essere spediti o trasportati fuori dallo Stato membro di esecuzione materiale delle prestazioni.

37 Poiché la determinazione del luogo della prestazione di servizi deve essere effettuata alla luce dei soli elementi di fatto relativi all'operazione imponibile di cui trattasi, la seconda condizione posta dall'articolo 55 della direttiva IVA per l'applicazione della deroga da esso prevista deve essere valutata in funzione di tali soli elementi e non alla luce di eventuali operazioni successive.

38 Di conseguenza, affinché sia applicabile l'articolo 55 della direttiva IVA, il trasporto o la spedizione dei beni deve essere effettuato nell'ambito dell'operazione relativa ai lavori relativi a tali beni, prima della realizzazione, eventualmente, di un'altra operazione riguardante tali beni assoggettata ad IVA.

39 Nella specie, come emerge dal fascicolo sottoposto alla Corte e come è stato ricordato al punto 28 della presente sentenza, dopo il loro assemblaggio, i beni finiti di cui trattasi rimanevano in Ungheria e venivano trasportati fuori da tale Stato membro solo successivamente alle operazioni consistenti nella vendita e nella rivendita di tali beni.

40 Ne consegue che, nell'ambito delle prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale, non vi è stato trasporto o spedizione dei beni fuori dallo Stato membro di esecuzione materiale di tali prestazioni. La condizione relativa al trasporto e alla spedizione dei beni prevista all'articolo 55 della direttiva IVA non è dunque soddisfatta. Pertanto, il luogo di collegamento fiscale di tali prestazioni deve essere determinato in applicazione dell'articolo 52, lettera c), di detta direttiva, secondo cui tale luogo è quello dello Stato membro della loro esecuzione materiale, nella fattispecie l'Ungheria.

41 Peraltro, occorre constatare, per quanto riguarda la prima condizione prevista per l'applicazione dell'articolo 55 della direttiva IVA, che il fatto che, durante il periodo delle prestazioni di servizi di cui trattasi, il destinatario di tali prestazioni fosse identificato ai fini IVA sia in Ungheria sia nel Regno Unito, poi unicamente in tale ultimo Stato membro, non ha alcuna incidenza sulla soluzione della controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio, poiché, nell'ambito di tali prestazioni di servizi, i beni non erano stati trasportati o spediti fuori dall'Ungheria.

42 Alla luce di tutto quanto precede, occorre rispondere alle questioni pregiudiziali che l'articolo 55 della direttiva IVA, nella sua versione in vigore sino al 1º gennaio 2010, deve essere interpretato nel senso che non si applica in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, in cui il destinatario delle prestazioni di servizi era identificato ai fini dell'IVA al contempo nello Stato membro in cui le prestazioni sono state materialmente eseguite e in un altro Stato membro, poi unicamente in tale altro Stato membro, e in cui i beni mobili materiali cui tali prestazioni erano afferenti sono stati spediti o trasportati fuori dallo Stato membro in cui le prestazioni di servizi sono state materialmente eseguite non in esito a tali prestazioni, ma in seguito alla vendita successiva di tali beni.

Sulle spese

43 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 (Ottava Sezione) dichiara:

L'articolo 55 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nella sua versione in vigore sino al 1º gennaio 2010, deve essere interpretato nel senso che non si applica in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, in cui il destinatario delle prestazioni di servizi era identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto al contempo nello Stato membro in cui le prestazioni sono state materialmente eseguite e in un altro Stato membro, poi unicamente in tale altro Stato membro, e in cui i beni mobili materiali cui tali prestazioni erano afferenti sono stati spediti o trasportati fuori dallo Stato membro in cui le prestazioni di servizi sono state materialmente eseguite non in esito a tali prestazioni, ma in seguito alla vendita successiva di tali beni.

Firme